



**Estratégia**  
CONCURSOS

## Aula 05

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

Professores: Gabriel Rabelo, Júlio Cardozo, Luciano Rosa

**AULA 05: 1 LEI Nº 6.404/1976, SUAS ALTERAÇÕES E LEGISLAÇÃO COMPLEMENTAR.**  
**1.1 PRONUNCIAMENTOS DO COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). 15 ELABORAÇÃO DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS PELA LEGISLAÇÃO SOCIETÁRIA, PELOS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DA CONTABILIDADE E PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS DO COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). 15.2 BALANÇO PATRIMONIAL.**

## SUMÁRIO

1	OLÁ, PESSOAL! .....	2
2	PASSIVO .....	2
2.1	PASSIVO CIRCULANTE E PASSIVO NÃO CIRCULANTE.....	2
2.2	RESULTADO DE EXERCÍCIOS FUTUROS E RECEITAS DIFERIDAS .....	3
3	CLASSIFICAÇÃO DE ACORDO COM O CICLO OPERACIONAL .....	5
4	PATRIMÔNIO LÍQUIDO .....	7
4.1	CONCEITO E ESTRUTURA .....	7
4.2	CAPITAL SOCIAL .....	8
4.2.1	INDO ALÉM – REQUISITOS PARA CONSTITUIÇÃO DA COMPANHIA .....	10
4.2.2	GASTOS NA EMISSÃO DE AÇÕES .....	10
4.3	RESERVAS DE CAPITAL .....	10
4.3.1	UTILIZAÇÃO DAS RESERVAS DE CAPITAL .....	11
4.3.2	RESERVA DE ÁGIO NA EMISSÃO DE AÇÕES.....	12
4.3.3	ALIENAÇÃO DE PARTES BENEFICIÁRIAS E BÔNUS DE SUBSCRIÇÃO .....	13
4.3.4	DOAÇÕES E SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS GOVERNAMENTAIS.....	15
4.3.5	PRÊMIO NA EMISSÃO DE DEBÊNTURES.....	19
4.4	AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL .....	21
4.5	AÇÕES EM TESOURARIA.....	22
4.5.1	AÇÕES EM TESOURARIA! PREVISÃO NA LEI 6.404/76: .....	24
4.6	RESERVAS DE LUCROS .....	27
4.6.1	RESERVA LEGAL.....	29
4.6.2	RESERVAS ESTATUTÁRIAS .....	31
4.6.3	RESERVA DE CONTINGÊNCIAS.....	32
4.6.4	RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS .....	35
4.6.5	RESERVA DE LUCROS A REALIZAR .....	36
4.6.6	RESERVA ESPECIAL PARA DIVIDENDOS OBRIGATÓRIOS NÃO DISTRIBUÍDOS .....	39
4.6.7	RESERVA DE PRÊMIO NA EMISSÃO DE DEBÊNTURES.....	40
4.6.8	RESERVA DE RETENÇÃO DE LUCRO .....	42
4.7	DIVIDENDOS OBRIGATÓRIOS .....	42
4.8	DIVIDENDOS ADICIONAIS.....	44
4.9	ADIANTAMENTO PARA AUMENTO DE CAPITAL .....	44
4.10	LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS .....	45
4.11	CUSTO DAS TRANSAÇÕES .....	47
5	NOTAS EXPLICATIVAS .....	49
5.1	NOTAS EXPLICATIVAS SEGUNDO A LEI 6.404/76 .....	49
5.2	NOTAS EXPLICATIVAS SEGUNDO O CPC 00 – ESTRUTURA CONCEITUAL BÁSICA DA CONTABILIDADE .....	51
5.3	NOTAS EXPLICATIVAS SEGUNDO O CPC 26 – APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	
	51	
6	PRINCIPAIS MUDANÇAS DAS LEIS 11.638/2007 E 11.941/2009:.....	53
7	RESUMO – PASSIVO E PL.....	55
7.1	PASSIVO E RECEITA DIFERIDA .....	55
7.2	PATRIMÔNIO LÍQUIDO .....	55
8	MAPAS MENTAIS DESTA AULA (*ELABORADOS PELO PROFESSOR JULIO CARDOZO).....	60
9	QUESTÕES COMENTADAS .....	63
9.1	PASSIVO .....	63
9.2	PATRIMÔNIO LÍQUIDO .....	64
1.	QUESTÕES COMENTADAS NESTA AULA .....	79
2.	GABARITO DAS QUESTÕES COMENTADAS NESTA AULA .....	84

## 1 OLÁ, PESSOAL!

Olá, meus amigos! Tudo bem?

Sejam bem-vindos a mais um encontro! Hoje, falaremos sobre dois temas importantíssimos para a prova: o passivo e o patrimônio líquido!

Esperamos que gostem. Estamos à disposição para esclarecer quaisquer dúvidas que surjam.

Um abraço.

**Gabriel Rabelo/Luciano Rosa.**  
**Fórum de dúvidas: Júlio Cardozo.**

## 2 PASSIVO

Dissemos que o passivo representa nada mais do que as **obrigações que a sociedade tem perante terceiros**. Estudaremos agora os seus aspectos amiúde.

### 2.1 PASSIVO CIRCULANTE E PASSIVO NÃO CIRCULANTE

O **passivo exigível basicamente pode ser dividido em passivo circulante e não circulante**. Segundo a Lei das Sociedades por Ações:

**Art. 180.** As obrigações da companhia, inclusive financiamentos para aquisição de direitos do ativo não circulante, serão classificadas no passivo circulante, quando se vencerem no exercício seguinte, e no passivo não circulante, se tiverem vencimento em prazo maior, observado o disposto no parágrafo único do art. 179 desta Lei.

Como exemplo de obrigações temos: **Impostos a pagar, provisão para contingências, salários a pagar, ICMS a recolher, provisão para IR, FGTS a recolher, duplicatas a pagar, fornecedores**, entre outros.

Além disso, já vimos diversas vezes a definição prevista no CPC 00 para passivo: Passivo é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos passados, cuja liquidação se espera que resulte na saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos.



**(CESPE/Perito Criminal–Ciências Contábeis/PC/PE/2016)** Segundo a teoria contábil, uma condição indispensável para que um item patrimonial seja definido como um passivo é que

- a) o vencimento da obrigação se dê em uma data futura previamente acordada entre as partes.
- b) o devedor saiba que possui uma dívida e o credor tenha reconhecido o direito de receber.
- c) o valor da obrigação seja líquido e certo.
- d) a obrigação exista no momento presente, fruto de eventos passados.
- e) o sacrifício futuro de um ativo para satisfazer a obrigação seja uma decisão do devedor.

**Comentários:****Gabarito → D**

## 2.2 RESULTADO DE EXERCÍCIOS FUTUROS E RECEITAS DIFERIDAS

O grupo **resultado de exercícios futuros – REF foi extinto** com a edição da MP 449 e Lei 11.941/2009.

Em seu lugar, deve ser usada a conta **receitas diferidas, que fica no passivo não circulante**. O saldo que porventura existente no REF deve ser reclassificado para receita diferida.

O exemplo clássico explorado pelas bancas de resultado de exercícios futuros (agora receita diferida, no passivo não circulante) são os aluguéis recebidos antecipadamente. São diversas questões da banca que versam sobre este tema.

**Exemplo!**

Vamos supor que uma empresa tenha um imóvel para alugar. Ela aluga o imóvel por 2 anos, recebendo R\$ 24.000 adiantados.

A questão agora é a seguinte: **se o inquilino desocupar o imóvel, a empresa deverá devolver o aluguel recebido antecipadamente?**

Se sim, então a contabilização fica assim:

D - Caixa (Ativo)	24.000
C - Aluguel recebidos antecipadamente (Passivo)	24.000

Caixa (Ativo)	Alugueis receb. ante. (Passivo)
24.000,00	24.000,00

Depois de um mês, a empresa contabiliza a receita de um mês de aluguel (esse, não precisa mais devolver):

D - Aluguel recebido antecipadamente (Passivo)	1.000
C - Receita de aluguel (Resultado)	1.000

Receita de Aluguel (Res)	Alugueis receb. ante. (Passivo)
1.000,00	1.000,00

E assim por diante, até zerar a conta no passivo. **Vejam que é uma conta do passivo, não é receita diferida!** Fica no passivo, pois a empresa pode ter que devolver o dinheiro (se o inquilino romper o contrato e desocupar o imóvel antes do término).

Muito bem. Mesma situação, aluguel de imóvel por 2 anos, com R\$ 24.000 recebidos adiantados, mas com a **condição de que a empresa não precisa devolver o dinheiro, caso o inquilino desocupe o imóvel.**

Nesse caso, o dinheiro já é da empresa, mas a receita tem que ser contabilizada por competência, conforme a passagem do tempo.

A contabilização é igual, mas, ao invés de ficar creditada em conta do passivo (aluguel recebido antecipadamente), fica contabilizada em conta de receita diferida, no Passivo não circulante, e vai para o resultado mês a mês.

**Explicando novamente!** Muitos alunos perguntam se **"todas as receitas diferidas são classificadas no passivo não circulante, independente do prazo"**. Entendam! A receita diferida é uma receita que a empresa já "ganhou" (não precisa devolver), mas ainda não pode ir para o resultado por causa do regime de competência. Assim, não há sentido coloca-la no passivo circulante, pois a receita diferida não será paga a ninguém. E passivo implica em um pagamento a terceiro. Tudo bem?



**(CESPE/Contador/DPU/2016)** O valor das vendas de ingressos para os Jogos Olímpicos de 2016, ocorridas em abril de 2015, deve ser reconhecido no balanço patrimonial do exercício de 2015 da empresa vendedora como um passivo exigível.

### **Comentários:**

O CESPE deu o gabarito como correto, entendendo que o cliente comprou o ingresso e tem direito a retira-lo nas condições acordadas, em dia e hora específicos. Portanto, nesta hipótese, configurou-se uma obrigação para a empresa e não uma receita diferida.

**Gabarito → Correto.**

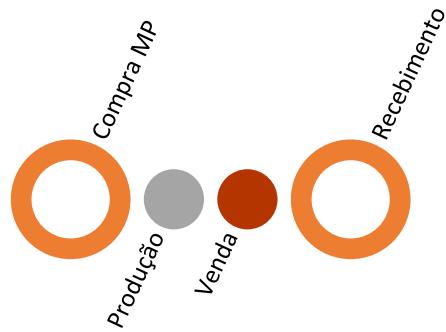
## **3 CLASSIFICAÇÃO DE ACORDO COM O CICLO OPERACIONAL**

Segundo o parágrafo único do artigo 179 da Lei das SAs: **Na companhia em que o ciclo operacional da empresa tiver duração maior que o exercício social, a classificação no circulante ou longo prazo terá por base o prazo desse ciclo.**

Um primeiro aspecto digno de nota é que esta disposição vale tanto para o ativo como para o passivo.

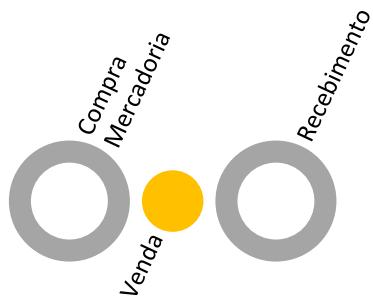
O ciclo operacional de uma empresa industrial é o prazo que a empresa leva para comprar matéria-prima, produzir, vender e receber.

### **Ciclo operacional empresa industrial**



Para uma empresa comercial, é o prazo médio entre a aquisição de mercadorias, venda e recebimento dos clientes.

### **Ciclo operacional empresa comercial**



Vamos explicar esta situação por meio de uma questão abordada em 2009, pela FCC, para o concurso de Analista Judiciário do TRT 3<sup>a</sup> região:

**(FCC/Analista Judiciário/TRT 3<sup>a</sup> região/2009)** A empresa A é uma indústria e produz máquinas especiais, cujo processo demora 400 dias. Estas máquinas são adquiridas para comercialização pela empresa B que leva aproximadamente 20 dias para comercializá-las, 40 dias para receber o valor das vendas realizadas a prazo, e 30 dias para pagar as máquinas adquiridas. A empresa C é cliente da empresa B e utiliza as máquinas especiais em suas operações. Com base nestas informações, as máquinas especiais serão classificadas nas empresas A, B e C, respectivamente, no

- (A) ativo circulante, no ativo circulante e no ativo imobilizado.
- (B) ativo circulante, no ativo não-circulante e no ativo realizável a longo prazo.
- (C) ativo realizável a longo prazo, no ativo circulante e no ativo imobilizado.
- (D) ativo realizável a longo prazo, no ativo realizável a longo prazo e no ativo imobilizado.
- (E) ativo realizável a longo prazo, no ativo imobilizado e no ativo realizável a longo prazo

### **Comentários**

Empresa A: Demora 400 dias para produzir. Portanto, seu ciclo operacional será maior que o exercício social, e as máquinas produzidas ficarão no Ativo Circulante.

Empresa B: Demora 20 dias para comercializar, 40 para receber o valor das vendas e 30 dias para pagar as máquinas adquiridas. Portanto, tudo ocorre a custo prazo, nesta empresa. Ativo Circulante.

Empresa C: Utiliza as máquinas em suas operações. Ativo Imobilizado.

O gabarito, portanto, é a letra a.

Em qualquer dessas situações, **o exercício social continua a ser de um ano.**

Se estamos em 31 de dezembro de 2011 (data de término do exercício social) e temos uma fábrica de navios, por exemplo, cujo ciclo operacional seja de 2

anos, teremos que todas as obrigações e direitos que vencerem até 31 de dezembro de 2013 serão consideradas como de curto prazo. A partir deste momento é que haverá que se falar em longo prazo. Repetimos, porém, que o exercício social continua a ter a duração de um ano.



**(CEPERJ/Analista de Controle Interno/SEFAZ/RJ/2013)** Na companhia em que o ciclo operacional tiver duração maior que o exercício social, a classificação de contas no circulante ou longo prazo terá por base o prazo:

- a) legal estatutário
- b) do ciclo operacional
- c) do exercício social
- d) do ano comercial
- e) estipulado pela CVM

**Gabarito → B.**

## 4 PATRIMÔNIO LÍQUIDO

### 4.1 CONCEITO E ESTRUTURA

O patrimônio líquido, como há muito estamos dizendo, é considerado como sendo o **capital dos sócios (capital próprio)** empregado nas atividades empresariais.

De acordo com a Lei 6.404/76:

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

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

Antes de prosseguirmos, façamos a comparação entre como era e como está agora o patrimônio líquido:

<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>	
<b>ANTES LEI 11.638/07</b>	<b>APÓS LEI 11.638/07 E LEI 11.941/09</b>

Capital Social	Capital Social
(-) Capital a Realizar	(-) Capital a Realizar
Reserva de Lucro	Reserva de Lucro
Reserva de Capital	Reserva de Capital
Reserva de Reavaliação	Ajuste de Avaliação Patrimonial
+ - Lucro ou Prejuízo Acumulado	(-) Prejuízo Acumulado
(-) Ações em Tesouraria	(-) Ações em Tesouraria



**(FGV/Contador/Caruaru/2015)** De acordo com a Lei nº 11.638/07, que alterou a Lei nº 6.404/76, assinale a opção que indica a correta composição do patrimônio líquido.

- a) Capital social, reservas de capital, reservas de lucros e prejuízos acumulados.
- b) Capital social, reservas de capital, reservas de reavaliação, reservas de lucros e prejuízos acumulados.
- c) Capital social, reservas de capital, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados.
- d) Capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados.
- e) Capital social, reservas de capital, reservas de reavaliação, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados.

**Gabarito → D.**

#### 4.2 CAPITAL SOCIAL

Quando os sócios resolvem iniciar uma atividade, um dos requisitos para o início é a existência do chamado capital social. Os sócios precisam aportar bens para que essa companhia possa aplicar e dar início às atividades.

O capital social é a conta do PL composta pelas ações subscritas na constituição da sociedade ou com o aumento de capital. **É dividido em capital social e capital social a realizar.** A lei das S.A's dispõe que:

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

No balanço fica assim:

Patrimônio Líquido		
Capital social		10.000,00
(-) Capital social a realizar		-4.000,00
Capital social realizado		6.000,00

**Exemplo 1:**

Constituição da sociedade X, com R\$ 100.000,00 em dinheiro.

Lançamento:

D – Caixa	100.000,00
C – Capital Social	100.000,00

Caixa (Ativo)	Capital social (PL)
100.000,00	
	100.000,00

**Exemplo 2:**

A sociedade X é constituída com ações no montante de R\$ 100.000,00, sendo apenas R\$ 50.000,00 depositados imediatamente para o início do negócio, lançaremos:

D – Caixa 50.000,00 (Ativo)
D – Capital Social a Realizar (- PL) 50.000,00
C – Capital Social (PL) 100.000,00

Caixa (Ativo)	Capital social (PL)	Cap. Soc. Integr. (Ret. PL)
50.000,00		100.000,00
		50.000,00

Segundo a Lei 6.404, o capital social poderá ser formado com contribuições em dinheiro ou em qualquer espécie de bens suscetíveis de avaliação em dinheiro.



**(CESPE/Analista Contábil/MPU/2015)** O capital social integralizado pelos sócios deve ser discriminado, em uma única conta, pelo seu montante, sem qualquer dedução.

**Gabarito → Errado.**

#### 4.2.1 Indo Além – Requisitos para Constituição da Companhia

Segundo a Lei 6.404/76, a constituição da companhia depende do cumprimento dos seguintes requisitos preliminares:

- I - subscrição, pelo menos por 2 (duas) pessoas, de todas as ações em que se divide o capital social fixado no estatuto;
- II - realização, como entrada, de 10% (dez por cento), no mínimo, do preço de emissão das ações subscritas em dinheiro;
- III - depósito, no Banco do Brasil S/A., ou em outro estabelecimento bancário autorizado pela Comissão de Valores Mobiliários, da parte do capital realizado em dinheiro.

#### 4.2.2 Gastos na Emissão de Ações

Os **gastos com emissão de ações, a partir de 2008, não mais podem ser tratados como despesas do período**. Passam a figurar como redução do valor obtido do capital social.

##### Gastos com emissão de ações:

###### ~~Despesas do período~~

###### ~~Redução do valor obtido do capital social~~

Para o Imposto de Renda, conforme Lei 12.973/14:

“Despesa com Emissão de Ações

Art. 38-A. Os custos associados às transações destinadas à obtenção de recursos próprios, mediante a distribuição primária de ações ou bônus de subscrição contabilizados no patrimônio líquido, poderão ser excluídos, na determinação do lucro real, quando incorridos.”

“Art. 38-B. A remuneração, os encargos, as despesas e demais custos, ainda que contabilizados no patrimônio líquido, referentes a instrumentos de capital ou de dívida subordinada, emitidos pela pessoa jurídica, exceto na forma de ações, poderão ser excluídos na determinação do lucro real e da base de cálculo de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido quando incorridos.

#### 4.3 RESERVAS DE CAPITAL

Reservas são valores que representam elementos patrimoniais sem qualquer característica de exigibilidade atual ou futura. São, como o próprio nome

indicam, reservas. Basicamente, temos duas espécies de reservas, ambas classificadas no patrimônio líquido: as de lucros e as de capital.

As **reservas de capital são valores recebidos pela empresa (dos sócios ou de terceiros) que não se configuram como receita**, isto é, não transitam pelo resultado do exercício, sendo contabilizadas diretamente à conta de Patrimônio Líquido.

Com espeque no artigo 182 da Lei das S.A's:

**Art. 182. § 1º** Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:

- a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;
- b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;

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

O item a corresponde à chamada "Reserva para ágio na emissão de ações".

Já no item b, partes beneficiárias são títulos negociáveis, sem valor nominal e estranhos ao capital social, criados a qualquer tempo pela sociedade por ação. As partes beneficiárias conferirão aos seus titulares direito de crédito eventual contra a companhia, consistente na participação nos lucros anuais – no máximo 10% (LSA, art. 46, caput, e §1º). Por seu turno, os bônus de subscrição são títulos de crédito emitidos no limite do capital social autorizado no estatuto e dão aos titulares o direito de subscrever ações da companhia.

Com as modificações recentes ocorridas na contabilidade (Leis 11.638 e 11.941) **as doações e subvenções para investimento e os prêmios na emissão de debêntures não serão mais classificados como reservas de capital**, devendo ser registrados como receitas do exercício, de acordo com o Princípio da Competência.

#### 4.3.1 UTILIZAÇÃO DAS RESERVAS DE CAPITAL

Sobre a utilização das reservas de capital...

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

- I - absorção de prejuízos que ultrapassarem os lucros acumulados e as reservas de lucros (artigo 189, parágrafo único);  
II - resgate, reembolso ou compra de ações;  
III - resgate de partes beneficiárias;  
IV - incorporação ao capital social;  
V - pagamento de dividendo a ações preferenciais, quando essa vantagem lhes for assegurada (artigo 17, § 5º).

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

### Utilização das reservas de capital

- Absorção de prejuízos (não suportados por reservas de lucros e lucros acumulados)  
Resgate, reembolso, compra de ações  
Resgate de partes beneficiárias  
Incorporação ao capital social  
Pagamento de dividendos a **ações preferenciais**, se for assegurado

Vê-se, assim, que as **reservas de capital somente podem ser utilizadas para pagamento de dividendos de ações preferenciais. Não podem ser utilizadas para pagamento de dividendos de ações ordinárias.**

**Observação:** as **ações ordinárias são aquelas que dão direito a voto. As preferenciais são aquelas que não dão, em regra, direito a voto**, mas possuem outras vantagens, geralmente relacionadas ao pagamento de maiores dividendos.

Estudemos as reservas de capital pormenorizadamente:

#### 4.3.2 RESERVA DE ÁGIO NA EMISSÃO DE AÇÕES

Ágio, em linguajar comum, é o valor cobrado a maior por algo. Nas sociedades por ações o estatuto social deve definir o valor do capital social, o número de ações em que o capital se divide e se elas terão ou não valor nominal.

A ação tem um valor pré-definido, o valor do capital social subscrito dividido pelo número de ações emitidas.

O ágio na emissão de ações é o valor da contribuição do subscritor que ultrapassar o valor nominal das ações por ele adquiridas.

No caso de emissão de ações sem valor nominal, o ágio na emissão de ações será o valor da contribuição do subscritor que ultrapassar a importância destinada ao capital social.

Explicamos. Quando formamos uma entidade, dizemos que cada ação terá o valor nominal de x (mas as ações podem não ter valor nominal, sem problemas). Se a pessoa entrar na sociedade e entregar x + 1, então esse 1 será o ágio na emissão da ação. O excesso é levado a uma conta de reserva de capital, que recebe essa denominação.

Suponha-se que a empresa X possua um capital social de R\$ 100.000,00, configurando 100.000,00 ações a R\$ 1,00 cada. Mostrando-se uma empresa extremamente lucrativa, decide expandir o seu negócio oferecendo ao mercado mais 100.000,00 ações. Todavia, cobra dos novos sócios não mais o aporte de R\$ 1,00, mas, sim, de R\$ 1,50. Mesmo assim, as ações foram rapidamente vendidas e mais R\$ 150.000,00 ingressaram aos cofres da empresa. O lançamento é o seguinte:

D – Caixa	150.000,00 (Ativo)
C – Capital Social	100.000,00 (PL)
C – Reserva de capital – Ágio na emissão de ações	50.000,00 (PL)

Caixa (Ativo)	Capital social (PL)	Ágio Emissão Ações
150.000,00		100.000,00
		50.000,00

#### 4.3.3 ALIENAÇÃO DE PARTES BENEFICIÁRIAS E BÔNUS DE SUBSCRIÇÃO

Segundo a Lei das SA:

**Art. 46.** A companhia pode criar, a qualquer tempo, títulos negociáveis, sem valor nominal e estranhos ao capital social, denominados "partes beneficiárias".

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

Vê-se que as **partes beneficiárias são estranhas ao capital social**. Diferem das ações, pois não dão direito a uma parte do patrimônio da companhia, nem o de participação da administração. Não se confundem também com as debêntures, uma vez que não dá direito creditório contra a companhia para os que as possuem.

O direito a lucro é **eventual**. Esta é a palavra chave.

**A emissão das partes beneficiárias é exclusiva de cias fechadas** (LSA, art. 47). Como já dito, a participação nos lucros deve ser menor do que 10%.

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

companhia (LSA, art. 47). Somente a alienação onerosa das partes beneficiárias gera lançamento contábil.

Assim, se os administradores de uma companhia, que tanto contribuíram para o seu crescimento, resolvem aposentar, e os novos administradores, como forma de reconhecimento deste trabalho, alienam partes beneficiárias a esses antigos administradores, por R\$ 100.000,00. O lançamento é o que se segue:

D – Caixa 100.000,00 (Ativo)

C – Reserva de Capital – Produto de alienação de partes beneficiárias 100.000,00 (PL).

<b>Caixa (Ativo)</b>	<b>Res. Cap - Prod. Alien. PB</b>
100.000,00	
	100.000,00

A LSA dispõe que:

**Art. 200.** Parágrafo único. A reserva constituída com o produto da venda de partes beneficiárias poderá ser destinada ao resgate desses títulos.

A contabilização na alienação de partes beneficiárias é a seguinte:

Digamos que a empresa resgate R\$ 40.000. A contabilização fica assim:

D – Reserva de Capital – Produto de alienação de partes beneficiárias 40.000,00 (PL).

C – Caixa (Ativo) 40.000

<b>Caixa (Ativo)</b>	<b>Res. Cap - Prod. Alien. PB</b>
100.000,00	40.000,00
	40.000,00
	100.000,00

<b>Reserva de capital - Partes beneficiárias</b>
Exclusiva para companhias fechadas
Estranhas ao capital social
Lucro eventual contra a companhia (menor que 10%)
Gera lançamento somente a alienação onerosa

Falamos sobre as partes beneficiárias.

Veremos agora os bônus de subscrição. Segundo a LSA, art. 75, a companhia poderá emitir, dentro do limite de aumento de capital autorizado no estatuto (artigo 168), títulos negociáveis denominados "bônus de subscrição". Os bônus de subscrição conferirão aos seus titulares, nas condições constantes do

certificado, direito de subscrever ações do capital social, que será exercido mediante apresentação do título à companhia e pagamento do preço de emissão das ações. Os antigos acionistas detêm a preferência para aquisição de novas ações emitidas por uma companhia. Todavia, o bônus de subscrição retira este direito relativamente a algumas ações. Vejamos:

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

- I - venda em bolsa de valores ou subscrição pública; ou
- II - permuta por ações, em oferta pública de aquisição de controle, nos termos dos arts. 257 e 263.

Se a empresa X emite R\$ 100.000,00 em bônus de subscrição, o lançamento é o que se segue:

D – Caixa 100.000,00

C – Reserva de Capital – Produto da alienação de bônus de subscrição 100.000,00

<b>Caixa (Ativo)</b>	<b>Res. Cap - Prod. Alien. BS</b>
100.000,00	
	100.000,00

#### **4.3.4 DOAÇÕES E SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS GOVERNAMENTAIS**

**As doações e subvenções para investimentos governamentais (tão-somente, excluem-se as privadas) eram contabilizadas como reserva de capital.** Contudo, com as alterações da Lei das S/A, são agora consideradas receitas, que transitam pelo resultado, podendo ser registradas (depois da apuração do resultado) em uma reserva de lucros (de incentivos fiscais).

Assim, esses casos valem, por exemplo, para terrenos que sejam doados pelo governo, dinheiro, veículos, entre outros. Estudemos.

##### **Doações em dinheiro – sem contrapartida**

No caso de **doações em dinheiro**, o lançamento é o que se segue:

D – Caixa 10.000,00 (Ativo)

C – Receitas – Doações 10.000,00 (Resultado)

##### **Subvenção sujeita à condição:**

O CPC 07 que rege o tema dispõe que:

12. Uma subvenção governamental deve ser reconhecida como receita ao longo do período confrontada com as despesas que pretende compensar, em base sistemática, desde que atendidas às condições desta Norma. A subvenção governamental não pode ser creditada diretamente no patrimônio líquido.

Exemplificando: uma subvenção que transfira a propriedade definitiva de um terreno pode ter como condição a construção de uma planta industrial e é apropriada como receita na mesma proporção da depreciação dessa planta. Poderão existir situações em que essa correlação exija que parcelas da subvenção sejam reconhecidas segundo critérios diferentes.

Vejamos como contabilizar com uma questão cobrada no concurso para Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo: A Cia. Poente recebe da prefeitura do município X um terreno avaliado em R\$ 1.000.000,00, assumindo o compromisso de instalar nessa propriedade um parque fabril modular no valor de R\$ 15.000.000,00, com vida útil estimada em 10 anos.

### **Passo 1 – Contabiliza a subvenção no passivo:**

Primeiro passo, quando saberemos se uma subvenção será registrada? São dois os requisitos estatuídos pelo CPC 07, a saber:

7. Subvenção governamental, inclusive subvenção não monetária a valor justo, não deve ser reconhecida até que exista segurança de que:

- (a) a entidade cumprirá todas as condições estabelecidas; e
- (b) a subvenção será recebida.

Na questão, **o governo efetuou a doação à empresa, mas com condições. A empresa deve instalar um parque fabril.**

Como o **terreno ainda não pertence à empresa, pois ela deve instalar um parque fabril, não podemos reconhecer esta subvenção (doação) no resultado. Se a empresa não instalar o parque fabril, ela deverá devolver o terreno.** Portanto, **vamos registrar um passivo!**

O lançamento do **registro inicial** é o que se segue:

D - Imobilizado - Terreno	R\$ 1.000.000,00
C - Passivo - Doações e subvenções	R\$ 1.000.000,00

<b>Terrenos (Ativo)</b>	<b>Doações e subvenções (Passivo)</b>
1.000.000,00	
	1.000.000,00

**Passo 2 – Cumpriu as condições? Transfere do passivo para receita diferida, pois ela “ganhou” o terreno. Mas a receita só vai para o resultado com o decurso do tempo, por competência.**

16. É fundamental, pelo regime de competência, que a receita de subvenção governamental seja reconhecida em bases sistemáticas e racionais, ao longo do período necessário e confrontada com as despesas correspondentes. Assim, o reconhecimento da receita de subvenção governamental no momento de seu recebimento somente é admitido nos casos em que não há base de alocação da subvenção ao longo dos períodos beneficiados.

A receita de subvenção deve ser apropriada conforme vai ser realizando, e não numa única etapa. Na maioria dos casos essa correlação pode ser feita, e a subvenção é reconhecida em confronto com as despesas correspondentes.

Semelhantemente, subvenção relacionada a ativo depreciável deve ser reconhecida como receita ao longo do período da vida útil do bem e na mesma proporção de sua depreciação.

Esse item 17 é importantíssimo para a prova: A subvenção não deve ser reconhecida de imediato em seu recebimento. A receita deve ser correlacionada com as despesas correspondentes.

Vamos supor que a empresa tenha **instalado o parque fabril (ao custo de 15.000.000, e com vida útil estimada em 10 anos)**. Após a instalação, a empresa “ganhou” o terreno (cumpriu a condição necessária).

Assim, deve ser feita a seguinte contabilização:

D - Passivo - Doações e subvenções	1.000.000
C - Receita diferida (PNC)	1.000.000

<b>Doações e subvenções (Passivo)</b>	<b>Receitas diferidas</b>
1.000.000,00	
	1.000.000,00

**Após cumprir as condições, o valor da doação passa para receita diferida (já pertence à empresa). Mas o reconhecimento da receita deve ser realizado por competência.**

**Passo 3 – Lança o valor como receita, na mesma proporção das despesas correlatas.**

Após um ano, a empresa terá reconhecido como despesa de depreciação da unidade fabril o valor de \$ 1.500.000. E deverá reconhecer também a receita da subvenção (doação do terreno), na mesma proporção.

Portanto:

Pela depreciação da fábrica:

D - Depreciação (resultado)	1.500.000
C - Depreciação acumulada (ANC)	1.500.000

Pelo reconhecimento da receita de subvenção (1/10 do total)

D - Receita diferida (PNC)	100.000
C - Outras receitas (resultado)	100.000

E assim por diante, até reconhecer toda a receita em 10 anos.

#### **Passo 4 – Constituição facultativa da Reserva de Incentivos Fiscais**

Muito bem. A Doação e Subvenção para investimento **era** contabilizada como Reserva de Capital, como mencionamos no início deste tópico. Agora, transita pelo Resultado do Exercício. Isso leva a um aumento do lucro, que deveria resultar num aumento do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Mas isso iria aumentar a carga tributária, prejudicando as empresas.

Para evitar a tributação, as empresas podem constituir uma reserva de Lucro, chamada reserva de incentivos fiscais, conforme a Lei 12.972/14:

#### **Subvenções Para Investimento**

Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o [art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976](#), que somente poderá ser utilizada para: [\(Vigência\)](#)

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou  
II - aumento do capital social.

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

§ 2º As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:

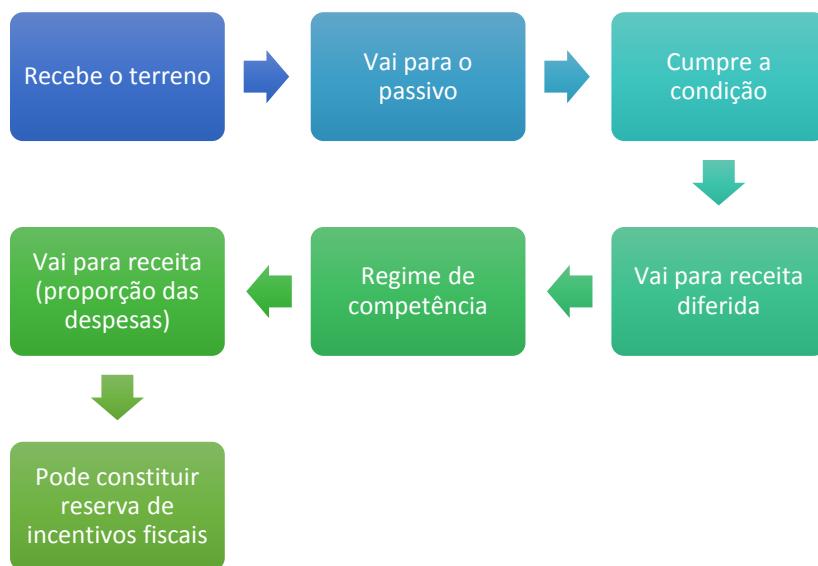
I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; 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 doações e de subvenções governamentais 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.

Então, resumindo o tratamento da subvenção que esteja sujeita à condição. Como resolvemos questões.



#### 4.3.5 PRÊMIO NA EMISSÃO DE DEBÊNTURES

Pessoal, quando a empresa quer captar empréstimos junto ao público, ela pode optar pela 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**.

## Prêmio na emissão de debêntures

### Reservas de capital

#### Receita no resultado: regime de competência

As debêntures são títulos exclusivos das sociedades anônimas. É uma forma alternativa ao lançamento de ações no mercado e aos empréstimos bancários, para captação de recursos. Não podem ser confundidas com as ações, pois não são títulos de propriedade. Não se confundem também com os empréstimos, uma vez que oferecidas ao público, não sendo captados junto a instituições financeiras.

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 na emissão de debêntures	5.000,00 (PL)

<b>Caixa (Ativo)</b>	<b>Debêntures a pagar (PNC)</b>	<b>RC - Prêmio Emi. Debent.</b>
15.000,00	10.000,00	5.000,00

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)

<b>Caixa (Ativo)</b>	<b>Debêntures a resgatar (PNC)</b>	<b>Receitas diferidas</b>
15.000,00	10.000,00	5.000,00

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

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

Receitas diferidas		Receitas financeiras	
500,00	5.000,00		500,00

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 12973/14).

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.



**(CESPE/Analista/STJ/2015)** A captação de recursos por meio de debêntures gera um passivo para a sociedade emissora do título. Em caso de debêntures emitidas com prêmio, o valor desse prêmio também será reconhecido em conta de passivo e deve ser apropriado ao resultado ao longo do prazo de vigência das debêntures.

**Gabarito → Correto.**

#### 4.4 AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL

Antes das alterações da Lei das S.A, havia no patrimônio líquido a conta **reserva de reavaliação**. Esta conta foi suprimida, surgindo então o ajuste de avaliação patrimonial. Contudo, não se trata de mera alteração de nome.

A reavaliação que se aplicava aos bens tangíveis do ativo permanente e que poderia ser ou não realizada, a bel-prazer dos acionistas, deixou de existir.

Ademais, **o ajuste de avaliação patrimonial serve tanto para aumentar como para reduzir valores de ativos e de passivos, enquanto que a reavaliação servia apenas para o aumento de bens do permanente**. A nova redação prescreve o seguinte:

**Art. 183, § 3º** Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a valor justo, nos casos previstos nesta Lei ou, em normas expedidas pela

Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177.

**Ajuste de avaliação patrimonial**

Enquanto não computado no resultado do exercício

Contrapartida de aumento ou redução do ativo ou passivo

Em decorrência da avaliação a valor justo

Veremos, na próxima aula, os casos em que os aumentos e diminuições de valor de elementos do ativo são contabilizados na conta Ajuste de Avaliação Patrimonial.

**4.5 AÇÕES EM TESOURARIA**

As **ações em tesouraria são ações da empresa adquiridas pela própria empresa e mantidas na tesouraria**. A aquisição de ações de emissão própria e sua alienação são também transações de capital da entidade com seus sócios e igualmente **não devem afetar o resultado da entidade**.

**A conta “ações em tesouraria” é redutora do Patrimônio Líquido (PL).**



Este assunto aparece na Lei 6404/76:

**Negociação com as Próprias Ações**

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

§ 1º Nessa proibição não se compreendem:

- a) as operações de resgate, reembolso ou amortização previstas em lei;
- b) a aquisição, para permanência em tesouraria ou cancelamento, desde que até o valor do saldo de lucros ou reservas, exceto a legal, e sem diminuição do capital social, ou por doação;
- c) a alienação das ações adquiridas nos termos da alínea b e mantidas em tesouraria;
- d) a compra quando, resolvida a redução do capital mediante restituição, em dinheiro, de parte do valor das ações, o preço destas em bolsa for inferior ou igual à importância que deve ser restituída.

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

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

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

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

A regra geral é que a empresa não pode negociar as próprias ações, para evitar negociação com informações privilegiada. Ou seja, a empresa não pode negociar suas próprias ações de forma habitual. É permitida, entretanto, a aquisição, para permanência em tesouraria, sem a diminuição do Capital Social. Para isso, **a compra é suportada pelo saldo das reservas, exceto a Reserva Legal.**

Vale ressaltar que é permitida a compra quando, **resolvida a redução do capital mediante restituição**, em dinheiro, de parte do valor das ações, o preço destas em bolsa for inferior ou igual à importância que deve ser restituída. Nesse caso, ocorre a diminuição do Capital Social.

As **ações em tesouraria não têm direito a dividendos e nem a voto.**

Os **custos de transação** incorridos na **aquisição** de ações de emissão da própria entidade **devem ser tratados como acréscimo do custo de aquisição de tais ações.**

Os custos de transação incorridos na **alienação** de ações em tesouraria devem ser tratados como redução do lucro ou acréscimo do prejuízo dessa transação, **resultados esses contabilizados diretamente no patrimônio líquido**, na conta que houver sido utilizada como suporte à aquisição de tais ações, **não afetando o resultado da entidade.**

Operações com ações em tesouraria	
Custos de transação na aquisição	Acréscimo do custo de aquisição
Custos de transação na alienação	Redução do lucro ou acréscimo do prejuízo

A ESAF já cobrou:

**(ESAF/STN/2013)** Os gastos com corretagem decorrentes da compra de ações da própria empresa, para manutenção em tesouraria, devem ser registrados como:

- a) outras despesas operacionais, no resultado.
- b) acréscimo do custo de aquisição das ações no Patrimônio Líquido.
- c) despesa deferida no ativo, sendo apropriada no resultado quando da venda das ações.
- d) diminuição do valor do investimento no ativo não circulante.
- e) redução do lucro ou prejuízo diretamente no Patrimônio Líquido.

**Gabarito → B****4.5.1 AÇÕES EM TESOURARIA! PREVISÃO NA LEI 6.404/76:****Lei 6404/76**

Art. 182. § 5º As ações em tesouraria deverão ser destacadas no balanço como dedução da conta do patrimônio líquido que registrar a origem dos recursos aplicados na sua aquisição.

O CESPE explorou este assunto em prova, da seguinte forma:

**(Cespe)** A contabilização da aquisição de ações da própria empresa reduz o valor do disponível e também do patrimônio líquido. O oposto ocorre quando os sócios resolvem aumentar o capital da empresa em dinheiro.

O item está correto. O lançamento, pela aquisição, é o seguinte:

D – Ações em tesouraria	(Redutora do PL)
C – Caixa	(- Ativo)

Pela alienação, lançamos o seguinte:

D – Caixa	(Ativo)
C – Ações em tesouraria	(PL)

Se a alienação se der com lucro, este lucro deve ser registrado à conta de **reserva de capital**, pelo seguinte lançamento: (supondo que a empresa vendeu ações em tesouraria que custaram \$1000 por \$2500).

D – Caixa (Ativo)	2.500
C – Ações em tesouraria (PL)	1.000
C – Reserva de capital-lucro na alienação de ações em tesouraria (PL)	1.500

A previsão para constituir reservas de capital com estes valores encontra respaldo na seguinte legislação:

**Início CVM nº 10 de 14 de fevereiro de 1980.**

Dispõe sobre a aquisição por companhias abertas de ações de sua própria emissão, para cancelamento ou permanência em tesouraria, e respectiva alienação.

**Art. 18.** O resultado líquido proveniente da alienação de ações em tesouraria será apurado com base no custo médio ponderado na data da operação e será contabilizado:

- a) se positivo, como reserva de capital, a crédito de conta específica;
- b) se negativo, a débito das contas de reservas ou lucros que registrarem a origem dos recursos aplicados em sua aquisição.



**A compra e a alienação de ações em tesouraria é transação com sócios.**  
 E o lucro ou prejuízo (melhor dizer "ganho ou perda") em transações com sócios fica no PL, não no Resultado.

- Se tiver ganho na venda das ações em tesouraria: fica no PL, numa reserva de capital, semelhante à reserva de prêmio na emissão de ações.
- Se tiver perda, também fica no PL, e vai diminuir a reserva que serviu de lastro para a aquisição das ações em tesouraria.

Operações com ações em tesouraria	
Ganho com ações em tesouraria	PL: Reserva de capital
Perda com ações em tesouraria	PL: diminuindo a reserva

### Exemplo de contabilização:

A empresa ABC comprou \$10.000 de ações em tesouraria, suportadas por uma reserva estatutária no valor de \$50.000:

D – Ações em Tesouraria (Retificadora do PL)	10.000
C – Caixa (Ativo)	10.000

Ações em tesouraria				Caixa
10000				10000

No balanço, fica assim:

### Patrimônio Líquido

Capital Social	xxxxxx,xx
Reserva Legal	xxx,xx
Reserva Estatutária	50.000
Ações em Tesouraria	(10.000) 40.000

Digamos que a empresa venda tais ações por 7.000. A contabilização fica assim:

D – Caixa (Ativo)	7.000
D – Reserva Estatutária (PL)	3.000
C – Ações em tesouraria (PL)	10.000

No Balanço, após a alienação:

## Patrimônio Líquido

Capital Social	xxxxxx,xx
Reserva Legal	xxx,xx
Reserva Estatutária	47.000



**(FGV/Analista/DPE/MT/2015)** Uma empresa possuía, em 31/12/2013, R\$ 200.000,00 em ações em tesouraria. No ano de 2014, a empresa alienou metade dessas ações por R\$ 130.000,00.

Em suas demonstrações contábeis, a empresa deverá evidenciar o saldo positivo de R\$ 30.000,00 do seguinte modo:

- a) como Resultado Operacional, na Demonstração do Resultado do Exercício.

- b) como Outros Resultados Operacionais, na Demonstração do Resultado do Exercício.
- c) como Ajustes de Exercícios Anteriores, na Demonstração de Mutações do Patrimônio Líquido.
- d) como Reserva de Capital, no Balanço Patrimonial.
- e) como Reserva de Lucros, no Balanço Patrimonial.

**Comentários:**

**A compra e a alienação de ações em tesouraria é transação com sócios.**  
E o lucro ou prejuízo (melhor dizer "ganho ou perda") em transações com sócios fica no PL, não no Resultado.

- Se tiver ganho na venda das ações em tesouraria: fica no PL, numa reserva de capital, semelhante à reserva de prêmio na emissão de ações.
- Se tiver perda, também fica no PL, e vai diminuir a reserva que serviu de lastro para a aquisição das ações em tesouraria.

**Gabarito → D.**

#### 4.6 RESERVAS DE LUCROS

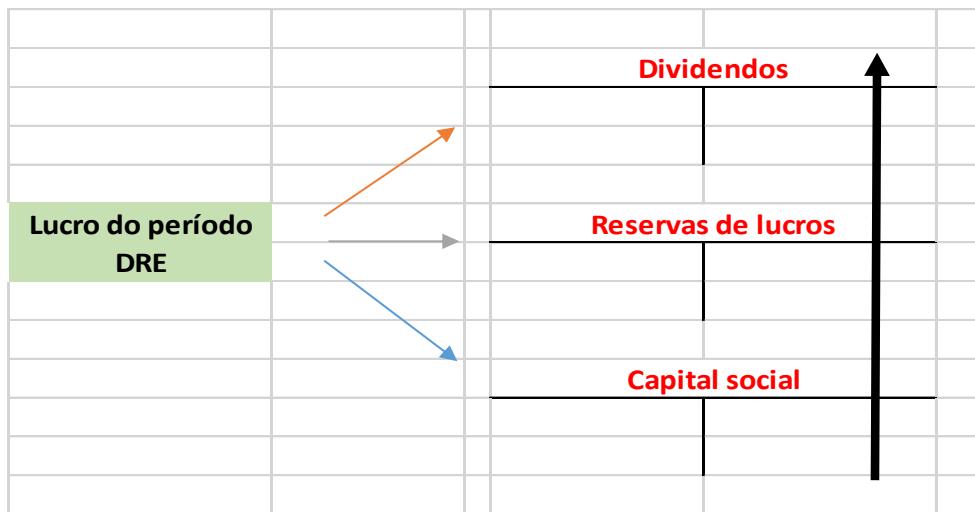
As reservas de lucros são retenções de parcelas provenientes de ganhos do período, com o objetivo de **preservar o Patrimônio Líquido de uma sociedade**, e posterior destinação. São, em suma, lucros que a empresa não entrega aos acionistas, mas guarda para si, seja para investir em projetos, seja para 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 **a conta antigamente denominada lucros ou prejuízos acumulados passa a ser denominada prejuízos acumulados**, ou seja, haverá de existir 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 assembléia 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:

#### **4.6.1 RESERVA LEGAL**

Segundo a lei das S/A's:

**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.**

Trata-se a reserva legal da 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 no limite obrigatório, o montante da reserva legal está limitado a 20% do capital social subscrito ou 20% do capital realizado?

#### 4.6.1.1 CAPITAL SUBSCRITO OU REALIZADO PARA O LIMITE?

**Atenção!** Para o cálculo da reserva legal, as bancas consideram o capital realizado. Somente a ESAF ia na contramão, considerando o capital subscrito. Todavia, nos concursos recentes, tal como STN, em 2013, e Auditor Fiscal da Receita Federal, em 2014, ela considerou para o cálculo o valor do capital realizado.

#### 4.6.1.2 RESERVA LEGAL X PREJUÍZO ACUMULADO

Por fim, falemos sobre um 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

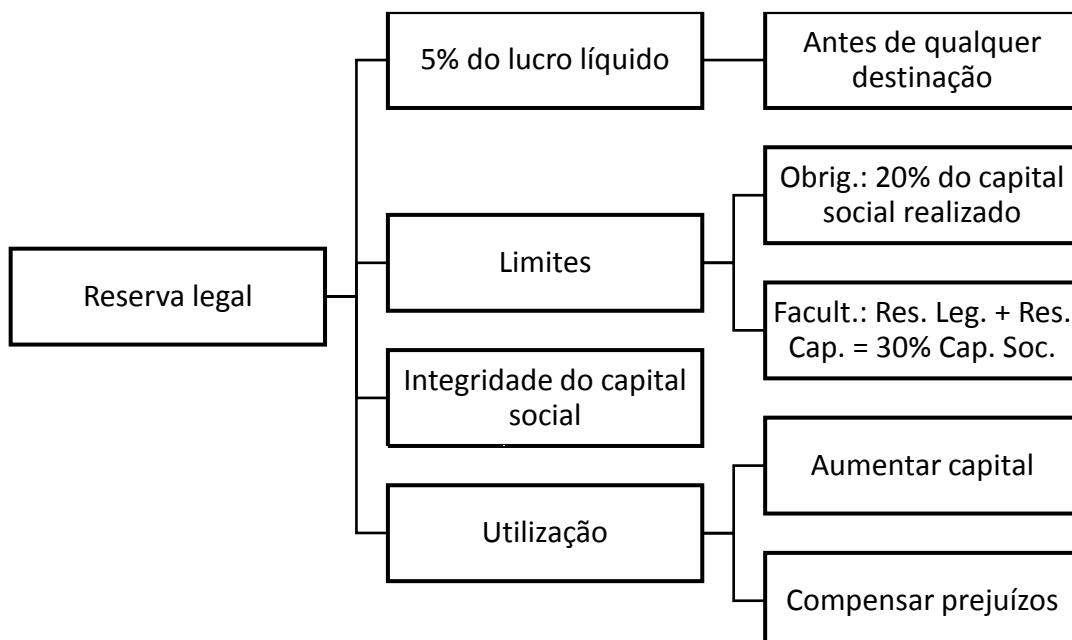
Os sócios investiram 100 milhões, e estão com 93 milhões. Como se pode falar em lucro nesta situação? Os 3.000.000 do último exercício reduziram o prejuízo dos acionistas. Mas não há lucro para ter participações, pelo contrário, a empresa ainda apresenta um prejuízo acumulado de 7 milhões.

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, e a 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.



#### 4.6.2 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.

**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

#### 4.6.3 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

<b>Lucros acumulados (PL)</b>	<b>Reservas para contingências (PL)</b>
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
<u>Prejuízos acumulados</u>	(100.000,00)
Total	1.000.000,00

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

<b>Prejuízos acumulados (PL)</b>	<b>Reservas para contingências (PL)</b>
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**.

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

- Dar cobertura a perdas ou prejuízos potenciais (extraordinários, não repetitivos) ainda não incorridos, mediante segregação de parcela de lucros que seria distribuída como dividendo;
- Ocorrendo ou não o evento esperado, a parcela constituída será, em exercício futuro, revertida para lucros acumulados, integrando a base de cálculo para efeito de pagamento do dividendo e a perda, de fato ocorrendo, é registrada no resultado do exercício;
- É uma conta integrante do patrimônio líquido, no grupamento de reserva de lucros.
- 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:

- tem por finalidade dar cobertura a perdas ou despesas, **cujo fato gerador já ocorreu**, mas não tendo havido, ainda, o correspondente desembolso ou perda. Em atenção ao regime de competência, entretanto, há necessidade de se efetuar o registro contábil;
- representa uma apropriação ao resultado do exercício, contrapartida de perdas extraordinárias, despesas ou custos e sua constituição normalmente influencia o resultado do exercício ou os custos de produção;
- deve ser constituída independentemente de a companhia apresentar, afinal, lucro ou prejuízo no exercício;
- visto que o evento que serviu de base à sua constituição já ocorreu, não há, em princípio, reversão dos valores registrados nessa provisão. A pequena sobra ou insuficiência é decorrente do cálculo estimativo feito à época da constituição;
- 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;
- 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



**(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.**

#### 4.6.4 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 somente para demonstração, pois vimos que é mais complexo).

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.

Supondo que tivemos um lucro de R\$ 2.000.000,00. A transferência para o Balanço Patrimonial se dá do seguinte modo...

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

DRE	Lucros acumulados	
<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	
<b>2.000.000,00</b>	2.000.000,00	<b>100.000,00</b>
<b>2.000.000,00</b>	2.000.000,00	<b>2.000.000,00</b>
←	→	↓
		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.

#### 4.6.5 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 seria 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 2015:

- Lucro derivado das vendas de curto prazo (recebimento em 2016): R\$ 100.000,00
- Lucro derivado das vendas de longo prazo (recebimento em 2017 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 2016 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 2017 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 assembléia-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)

### São considerados lucros não realizados:

- Resultado positivo com equivalência patrimonial.
- Lucro, rendimento, ganhos cuja realização financeira se dê no longo prazo

Por fim, à medida que esses lucros estiverem sendo realizados, entrando em caixa, deveremos acrescer 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

#### 4.6.6 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.

#### Lançamento:

D – Lucros acumulados (PL)	XXX,XX
C – Reserva de lucros – dividendos não distribuídos	XXX,XX

#### 4.6.7 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 (PNC)	10.000,00
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.

#### 4.6.8 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.

Falaremos sobre os dividendos adicionais...

#### 4.7 DIVIDENDOS OBRIGATÓRIOS

Como já dissemos, 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)

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).

E se o estatuto não fixar o percentual, não fixar base de cálculo, não falar nada?

Pois bem, se o **estatuto for omissio** 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 omissio, a importância determinada de acordo com as seguintes normas:

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

- importância destinada à constituição da reserva legal (art. 193); e
- importância destinada à formação da reserva para contingências (art. 195) e reversão da mesma reserva formada em exercícios anteriores;

Caso seja **omissio**, temos de ajustar a base de acordo com o exposto acima.

Contudo, **caso 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 omissio (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

## 4.8 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.

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 ou outro órgão competente poderá, não havendo qualquer restrição estatutária ou contratual, 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) Dividendos obrigatórios: ficam contabilizados no Passivo, na data do fechamento das demonstrações contábeis.
- 2) Dividendos adicionais:
  - 2.1) Declarados após o período contábil: Não são contabilizados, sendo apenas divulgados em Nota Explicativa.
  - 2.2) Declarados antes do período contábil: ficam no Patrimônio Líquido, até a aprovação pela Assembléia, quando são transferidos para o Passivo.

## 4.9 ADIANTAMENTO PARA AUMENTO DE CAPITAL

Falaremos do adiantamento para aumento do capital social, que é o recurso recebido pela empresa de seus sócios/acionistas para ser utilizado no aumento do capital social.

Suponha que determinada empresa tenha recebido R\$ 100.000,00 de determinado sócio como adiantamento para um futuro ingresso na sociedade.

Nesta hipótese, como fazer a classificação?! O lançamento é o seguinte:

D - Bancos 100.000 (Ativo)

C - Adiantamento para aumento de capital 100.000 (Passivo)

Mas por que passivo? Não é um sócio que está integralizando capital próprio?

Vejam, meus caros, que, na verdade, não está havendo integralização, mas somente um adiantamento para uma **FUTURA** entrada do sócio, o que, de fato, ainda não se concretizou.

Repto, classifica-se no passivo por se tratar de uma **OBRIGAÇÃO** da empresa perante terceiros, haja vista que ainda não é integrante do quadro societário.

Quando houver a formalização da entrada do sócio, lançaremos:

D - Adiantamento para aumento de capital 100.000 (reduzindo o passivo)

C - Capital social 100.000 (patrimônio líquido)

É este o lançamento EM REGRA.

Digo em regra, porque esses adiantamentos também poderão ser classificados no patrimônio líquido, numa única hipótese: quando os recursos forem recebidos com cláusula de absoluta condição de permanência na sociedade, não havendo, assim, por que considerá-los como exigíveis. Nesta hipótese, o valor adiantado deve ser considerado como destacado do capital social total da empresa.

Portanto, ficamos assim:

### **ADIANTAMENTO PARA AUMENTO DE CAPITAL**

**Regra → passivo exigível**

**Exceção → quando não houver hipótese de restituição = PL**

### **4.10 LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS**

A conta lucros ou prejuízos acumulados é uma conta do PL.

**A conta lucros acumulados não pode mais constar no Balanço Patrimonial, quando do fechamento da demonstração.** Não é mais possível, com as mudanças recentes advindas na contabilidade, que a empresa retenha lucros injustificadamente. Alguns autores afirmam, erroneamente, que

esta conta deixou de existir. Tal afirmação está inconsistente, posto que a conta lucros acumulados pode ser utilizada temporariamente (antes do fechamento do balanço), sendo que a partir dela distribuímos os lucros do exercício as mais diversas finalidades. Sendo uma conta de PL, o seu saldo é credor.

Ressalve-se, contudo, que a conta prejuízos acumulados diminui o PL, tendo, assim, saldo devedor.

Portanto, gravem:

- A conta lucros acumulados é uma conta temporária do patrimônio líquido. Ela recebe o resultado do exercício que não mais pode ficar ali retiro injustificadamente.
- A conta prejuízos acumulados pode continuar a existir normalmente.

Anote-se, ainda, que, nos termos da Resolução 1.157/2009 do CFC:

**115. A obrigação de essa conta não conter saldo positivo aplica-se unicamente às sociedades por ações, e não às demais, e para os balanços do exercício social terminado a partir de 31 de dezembro de 2008.** Assim, saldos nessa conta precisam ser totalmente destinados por proposta da administração da companhia no pressuposto de sua aprovação pela assembleia geral ordinária.

**116.** Essa conta continuará nos planos de contas, e seu uso continuará a ser feito para receber o resultado do exercício, as reversões de determinadas reservas, os ajustes de exercícios anteriores, para distribuir os resultados nas suas várias formas e destinar valores para reservas de lucros.



**(FGV/Analista Contábil/DPE MT/2015)** De acordo com a Lei nº 11.638/07, assinale a opção que indica a conta que não deve constar do patrimônio líquido de uma empresa brasileira, constituída na forma de sociedade por ações, na data do encerramento do exercício social.

- a) Lucros Acumulados.
- b) Prejuízos Acumulados.
- c) Reservas de Capital.
- d) Ações em tesouraria.
- e) Provisão para Contingências.

**Gabarito → A.**

#### 4.11 CUSTO DAS TRANSAÇÕES

Antes de falarmos sobre os custos das transações, vejamos os seus principais pontos.

Aqui é crucial entender que **o custo de transação deve ser contabilizado ao longo do tempo. Antigamente, o custo de transação ia diretamente para o resultado.**

Assim, se uma empresa captasse 10.000 com custo de transação de 800 para pagar em 2 meses, com juros de 10% ao mês, a contabilização inicial ficava assim:

(Observação: vamos usar juros simples, nesse exemplo, mas o correto é usar juros compostos – método exponencial).

D – Caixa (ativo)	9200
D – Custos de transação (resultado)	800
C – Empréstimo a pagar	10.000

Essa é a contabilização anterior, que foi mudada.

**Atualmente, os custos de transação devem ser apropriados pelo tempo do empréstimo.**

Dessa forma, ao invés de contabilizar 800 no resultado, vamos contabilizar 400 no primeiro mês e 400 no segundo mês.

Assim:

D – Caixa (ativo)	9200
D – Custos a amortizar (redutora do passivo)	800
C – Empréstimo a pagar	10.000

Depois de um mês, a empresa contabiliza metade dos custos para o resultado:

D – Despesa financeira (resultado)	400
C - Custos a amortizar (redutora do passivo)	400

No segundo mês, a empresa contabiliza o restante:

D – Despesa financeira (resultado)	400
C - Custos a amortizar (redutora do passivo)	400

Portanto, os custos de transação vão para o resultado de forma proporcional ao tempo do empréstimo, e não de imediato, como era antigamente.

Além dos custos, a empresa também deve contabilizar os juros mensais (no nosso exemplo, de 1.000 por mês, ou seja, 10% do principal).

Em alguns pontos, o conhecimento de matemática financeira é fundamental para entender o assunto. Mas essa matéria também cai no concurso, portanto o seu estudo será útil.

## 5 NOTAS EXPLICATIVAS

A seguir, um exemplo de notas explicativas das Lojas Americanas:

---

### 04.01 - NOTAS EXPLICATIVAS

---

#### LOJAS AMERICANAS S.A.

#### NOTAS EXPLICATIVAS DA ADMINISTRAÇÃO ÀS INFORMAÇÕES TRIMESTRAIS

Em milhares de Reais, exceto os valores por quantidades de ações

#### 1 CONTEXTO OPERACIONAL

A Companhia se dedica ao comércio de varejo de produtos de consumo, através de 411 lojas (31.03.2008: 401 lojas), sendo 237 lojas no modelo tradicional e 174 lojas no modelo Americanas Express, situadas nas principais capitais e cidades do País e 3 centros de distribuição. A Companhia atua, também, (i) no comércio eletrônico, através da sua controlada B2W – Companhia Global do Varejo, que reúne os sites Americanas.com, Submarino.com.br, Blockbuster.com.br e Shoptime (este com as opções de compras através de canal de TV e catálogo), (ii) na venda de ingressos para eventos e shows e pacotes turísticos através das suas controladas indiretas Ingresso.com S.A.(www.ingresso.com.br) e Submarino Viagens e Turismo Ltda.(www.submarinoviagens.com.br) (iii) na exploração do desenvolvimento e sub-franquia no Brasil das atividades de locação, vendas de DVDs e games, sob a marca BLOCKBUSTER® através, principalmente, das lojas modelo Americanas Express e da controlada BWU Comércio e Entretenimento S.A., e (iii) através das suas controladas em conjunto, FAI-Financeira Americanas Itaú S.A. Crédito, Financiamento e Investimento e Facilita Promotora S.A. na oferta de produtos financeiros que incluem empréstimo pessoal, nas modalidades de cheque e cartão, seguros, cartão de crédito de marca própria ("Private Label") e cartão VISA e MASTERCARD ("Cobranded").

#### 2 APRESENTAÇÃO DAS INFORMAÇÕES TRIMESTRAIS

As informações trimestrais foram elaboradas e estão apresentadas em conformidade com as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários - CVM.

#### 3 PRINCIPAIS PRÁTICAS CONTÁBEIS

##### (a) Estimativas contábeis

Na elaboração das informações trimestrais é necessário utilizar estimativas e julgamentos para contabilizar certos ativos, passivos e outras transações. Sendo assim, nas informações trimestrais são incluídas várias estimativas referentes às vidas úteis do ativo imobilizado, o retorno dos benefícios a serem auferidos com os ativos diferidos e intangíveis, à expectativa de realização de imposto de renda e contribuição social diferidos, às provisões necessárias para passivos contingentes, à determinação de provisão para imposto de renda e outras similares, as

**Fonte:** <http://ri.lasa.com.br/upload/2otimestre/00002237.pdf>

### 5.1 NOTAS EXPLICATIVAS SEGUNDO A LEI 6.404/76

Como já dissemos, o patrimônio societário sofre constante movimento, haja vista que sofrem atos de gestão contínua. Esses acontecimentos podem ser divididos basicamente em dois grandes grupos:

- A) Atos contábeis.
- B) Fatos contábeis.

Os **atos contábeis** são acontecimentos que ocorrem na entidade e não provocam alterações do patrimônio, tais como admissão de empregados, assinatura de um contrato de compra, venda, o aval de um título de crédito, uma fiança prestada em favor de terceiros.

Os atos relevantes que façam parte das atividades da empresa devem ser apresentados em **notas explicativas**, como ordena a Lei 6.404/76:

Art. 176. (...) § 4º As demonstrações serão complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessários para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício.

Art. 176. (...) § 5º As notas explicativas devem: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – apresentar informações sobre a base de preparação das demonstrações financeiras e das práticas contábeis específicas selecionadas e aplicadas para negócios e eventos significativos; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – divulgar as informações exigidas pelas práticas contábeis adotadas no Brasil que não estejam apresentadas em nenhuma outra parte das demonstrações financeiras; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

III – fornecer informações adicionais não indicadas nas próprias demonstrações financeiras e consideradas necessárias para uma apresentação adequada; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

IV – indicar: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisões para encargos ou riscos, e dos ajustes para atender a perdas prováveis na realização de elementos do ativo; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) os investimentos em outras sociedades, quando relevantes (art. 247, parágrafo único); (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) o aumento de valor de elementos do ativo resultante de novas avaliações (art. 182, § 3º); (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

d) os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

e) a taxa de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

f) o número, espécies e classes das ações do capital social; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

g) as opções de compra de ações outorgadas e exercidas no exercício; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

h) os ajustes de exercícios anteriores (art. 186, § 1º); e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

i) os eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Além das demonstrações financeiras (Balanço Patrimonial, DRE, DMPL, DFC, DVA), são necessárias outras informações complementares para enriquecer os relatórios e evitar que os mesmos se tornem enganosos.

Essas informações são veiculadas para auxiliar o usuário das Demonstrações Financeiras a entendê-las melhor. Visam apresentar esclarecimentos aos usuários externos.

As explicações devem ser relevantes quantitativa e qualitativamente, e podem estar na forma descritiva, na forma de quadros analíticos suplementares ou em outras formas.

Normalmente, tais explicações são feitas através das Notas Explicativas, que acompanham as Demonstrações Financeiras.

**O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC – no pronunciamento “Pronunciamento Conceitual Básico”, assim se manifestou sobre as Notas Explicativas:**

## **5.2 NOTAS EXPLICATIVAS SEGUNDO O CPC 00 – ESTRUTURA CONCEITUAL BÁSICA DA CONTABILIDADE**

### **Notas Explicativas e Demonstrações Suplementares**

4.43. Um item que possui as características essenciais de elemento, mas não atende aos critérios para reconhecimento pode, contudo, requerer sua divulgação em notas explicativas, em material explicativo ou em quadros suplementares. Isso é apropriado quando a divulgação do item for considerada relevante para a avaliação da posição patrimonial e financeira, do desempenho e das mutações na posição financeira da entidade por parte dos usuários das demonstrações contábeis.

Portanto, as Notas Explicativas, quando bem elaboradas, constituem informação essencial para o correto entendimento e utilização das Demonstrações Financeiras.

## **5.3 NOTAS EXPLICATIVAS SEGUNDO O CPC 26 – APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS**

112. As notas explicativas devem:

- (a) apresentar informação acerca da base para a elaboração das demonstrações contábeis e das políticas contábeis específicas utilizadas de acordo com os itens 117 a 124;
- (b) divulgar a informação requerida pelos Pronunciamentos, Orientações e Interpretações que não tenha sido apresentada nas demonstrações contábeis; e

- (c) prover informação adicional que não tenha sido apresentada nas demonstrações contábeis, mas que seja relevante para sua compreensão.

As notas devem ser apresentadas, tanto quanto seja praticável, de forma sistemática. Cada item das demonstrações contábeis deve ter referência cruzada com a respectiva informação apresentada nas notas explicativas.

117. A entidade deve divulgar no resumo de políticas contábeis significativas:

- (a) a base (ou bases) de mensuração utilizada(s) na elaboração das demonstrações contábeis; e
- (b) outras políticas contábeis utilizadas que sejam relevantes para a compreensão das demonstrações contábeis.

É importante que os usuários estejam informados sobre a base ou bases de mensuração utilizada(s) nas demonstrações contábeis (por exemplo, custo histórico, custo corrente, valor realizável líquido, valor justo ou valor recuperável) porque a base sobre a qual as demonstrações contábeis são elaboradas afeta significativamente a análise dos usuários. Quando mais de uma base de mensuração for utilizada nas demonstrações contábeis, por exemplo, quando determinadas classes de ativos são reavaliadas (se permitido legalmente), é suficiente divulgar uma indicação das categorias de ativos e de passivos à qual cada base de mensuração foi aplicada.

Ao decidir se determinada política contábil deve ou não ser divulgada, a administração deve considerar se sua divulgação proporcionará aos usuários melhor compreensão da forma em que as transações, outros eventos e condições estão refletidos no desempenho e na posição financeira relatadas.

As entidades devem divulgar informações que permitam aos usuários das demonstrações contábeis avaliar seus objetivos, políticas e processos de gestão de capital.

A entidade deve divulgar nas notas explicativas informação acerca dos principais pressupostos relativos ao futuro, e outras fontes principais da incerteza das estimativas à data do balanço, que tenham risco significativo de provocar modificação material nos valores contábeis de ativos e passivos durante o próximo.

Com respeito a esses ativos e passivos, as notas explicativas devem incluir detalhes informativos acerca:

- (a) da sua natureza; e
- (b) do seu valor contábil à data do balanço.

137. A entidade deve divulgar nas notas explicativas:

(a) o montante de dividendos propostos ou declarados antes da data em que as demonstrações contábeis foram autorizadas para serem emitidas e não reconhecido como uma distribuição aos proprietários durante o período abrangido pelas demonstrações contábeis, bem como o respectivo valor por ação ou equivalente;

(b) a quantia de qualquer dividendo preferencial cumulativo não reconhecido.

138. A entidade deve divulgar, caso não for divulgado em outro local entre as informações publicadas com as demonstrações contábeis, as seguintes informações:

(a) o domicílio e a forma jurídica da entidade, o seu país de registro e o endereço da sede registrada (ou o local principal dos negócios, se diferente da sede registrada);

(b) a descrição da natureza das operações da entidade e das suas principais atividades; e

(c) o nome da entidade controladora e a entidade controladora do grupo em última instância.

(d) se uma entidade constituída por tempo determinado, informação a respeito do tempo de duração.

## 6 PRINCIPAIS MUDANÇAS DAS LEIS 11.638/2007 E 11.941/2009:

Pessoal, um ponto que vez ou outro vem sendo explorado em provas de concursos são as alterações promovidas pelas Leis 11.638/2007 e 11.941/2009. Infelizmente, é necessário decorar.

### Lei 11.638/2007:

- Extinção da demonstração de origens e aplicações de recursos (DOAR).
- Inclusão da demonstração de fluxos de caixa (companhias abertas e fechadas com PL maior ou superior a dois milhões).
- Inclusão da demonstração do valor adicionado para companhia abertas.
- O ativo, que antes era dividido em circulante, realizável a longo prazo e permanente (investimento, imobilizado e diferido), passou a ser dividido em circulante, realizável a longo prazo e permanente (investimento, imobilizado, diferido e intangível).
- Permanecem no imobilizado somente os bens corpóreos. Os incorpóreos vão para o intangível.
- **Atenção:** o diferido permaneceu vigente após a Lei 11.638/2007.
- Inclusão do teste de recuperabilidade para bens do ativo imobilizado, intangível e diferido.
- Proibição da retenção injustificada de lucros acumulados. Somente pode figurar, a partir de Lei 11.638 a existência no "balanço final" de prejuízos acumulados. Não pode existir lucros acumulados (essa conta continua a existir transitoriamente).
- Extinção das reservas de capital de doações e subvenções e prêmio na emissão de debêntures.

- Extinção da reserva de reavaliação.
- Criação do ajuste de avaliação patrimonial.
- Criação do ajuste a valor presente para ativos e passivos de longo prazo (sempre) e de curto prazo (quando relevante).
- Aplicação de alguns conceitos da Lei 6.404/76 pra as sociedades de grande porte (ativo total superior a R\$ 240 milhões ou receita bruta anual superior a 300 milhões).

**Lei 11.941/2009:**

- O ativo, que antes era dividido em circulante, realizável a longo prazo e permanente (investimento, imobilizado, diferido e intangível), passou a ser dividido em circulante e não circulante (realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível). O realizável a longo prazo foi para dentro do não circulante.
- Extinção do diferido.
- O passivo que antes era classificado em circulante, exigível a longo prazo e resultado de exercícios futuros, passou a ser classificado em circulante e não circulante.
- O resultado de exercícios futuros foi extinto. As receitas diferidas (que surgiram no lugar) foram para dentro do não circulante.

## 7 RESUMO – PASSIVO E PL

### 7.1 PASSIVO E RECEITA DIFERIDA

- 1) O passivo exigível basicamente pode ser dividido em passivo circulante e não circulante. Exemplos: Impostos a pagar, provisão para contingências, salários a pagar, ICMS a recolher, provisão para IR, FGTS a recolher, duplicatas a pagar, fornecedores, entre outros.
- 2) O grupo resultado de exercícios futuros – REF foi extinto com a edição da MP 449 e Lei 11.941/2009. Em seu lugar, deve ser usada a conta receitas diferidas, que fica no passivo não circulante. O saldo que porventura existente no REF deve ser reclassificado para receita diferida. O exemplo clássico explorado pelas bancas de resultado de exercícios futuros (agora receita diferida, no passivo não circulante) são os aluguéis recebidos antecipadamente. São diversas questões da banca que versam sobre este tema.
- 3) Na companhia em que o ciclo operacional da empresa tiver duração maior que o exercício social, a classificação no circulante ou longo prazo terá por base o prazo desse cicloO exercício social continua a ser de um ano.

### 7.2 PATRIMÔNIO LÍQUIDO

- 4) Estrutura do PL:

<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>	
<b>ANTES LEI 11.638/07</b>	<b>APÓS LEI 11.638/07 E LEI 11.941/09</b>
Capital Social	Capital Social
(-) Capital a Realizar	(-) Capital a Realizar
Reserva de Lucro	Reserva de Lucro
Reserva de Capital	Reserva de Capital
Reserva de Reavaliação	Ajuste de Avaliação Patrimonial
+ - Lucro ou Prejuízo Acumulado	(-) Prejuízo Acumulado
(-) Ações em Tesouraria	(-) Ações em Tesouraria

- 5) O capital social é a conta do PL composta pelas ações subscritas na constituição da sociedade ou com o aumento de capital. É dividido em capital social e capital social a realizar.
- 6) Os gastos com emissão de ações, a partir de 2008, não mais podem ser tratados como despesas do período. Passam a figurar como redução do valor obtido do capital social.

7) As reservas de capital são valores recebidos pela empresa (dos sócios ou de terceiros) que não se configuram como receita, isto é, não transitam pelo resultado do exercício, sendo contabilizadas diretamente à conta de Patrimônio Líquido.

8) São reservas de capital:

<b>Reservas de capital</b>
Ágio na emissão de ações
Produto da alienação de partes beneficiárias
Produto da alienação de bônus de subscrição

9) Com as modificações recentes ocorridas na contabilidade (Leis 11.638 e 11.941) as doações e subvenções para investimento e os prêmios na emissão de debêntures não serão mais classificados como reservas de capital, devendo ser registrados como receitas do exercício, de acordo com o Princípio da Competência.

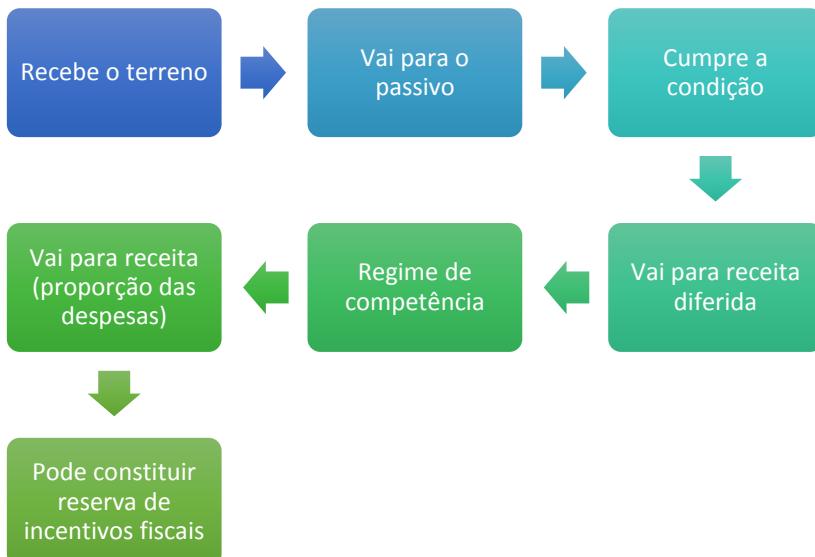
10) Utilização das reservas de capital:

<b>Utilização das reservas de capital</b>
Absorção de prejuízos (não suportados por reservas de lucros e lucros acumulados)
Resgate, reembolso, compra de ações
Resgate de partes beneficiárias
Incorporação ao capital social
Pagamento de dividendos a <b>ações preferenciais</b> , se for assegurado

11) Reserva de capital para alienação de partes beneficiárias:

<b>Reserva de capital - Partes beneficiárias</b>
Exclusiva para companhias fechadas
Estranhas ao capital social
Lucro eventual contra a companhia (menor que 10%)
Gera lançamento somente a alienação onerosa

12) Contabilização da subvenção de doação governamental



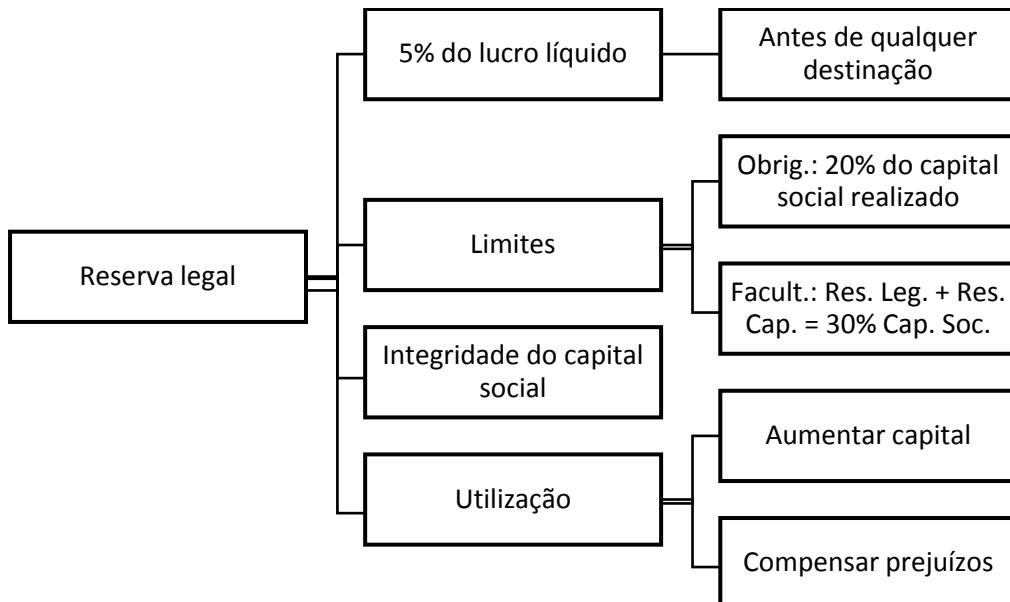
13) Ajuste de avaliação patrimonial. Antes das alterações da Lei das S.A, havia no patrimônio líquido a conta reserva de reavaliação. Esta conta foi suprimida, surgindo então o ajuste de avaliação patrimonial. Contudo, não se trata de mera alteração de nome. A reavaliação que se aplicava aos bens tangíveis do ativo permanente e que poderia ser ou não realizada, a bel-prazer dos acionistas, deixou de existir. Ademais, o ajuste de avaliação patrimonial serve tanto para aumentar como para reduzir valores de ativos e de passivos, enquanto que a reavaliação servia apenas para o aumento de bens do permanente.

14) As ações em tesouraria são ações da empresa adquiridas pela própria empresa e mantidas na tesouraria. A aquisição de ações de emissão própria e sua alienação são também transações de capital da entidade com seus sócios e igualmente não devem afetar o resultado da entidade. A conta “ações em tesouraria” é redutora do Patrimônio Líquido (PL).

- Se tiver ganho na venda das ações em tesouraria: fica no PL, numa reserva de capital, semelhante à reserva de prêmio na emissão de ações.
- Se tiver perda, também fica no PL, e vai diminuir a reserva que serviu de lastro para a aquisição das ações em tesouraria.

15) São reservas de lucros:

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**
**16) Reserva legal:**

**17) 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

**18) 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).

**19) Diferença: Reserva de contingências x Provisão para 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

20) 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.

São considerados lucros não realizados:

- Resultado positivo com equivalência patrimonial.
- Lucro, rendimento, ganhos cuja realização financeira se dê no longo prazo

21) Regra para dividendos obrigatórios:

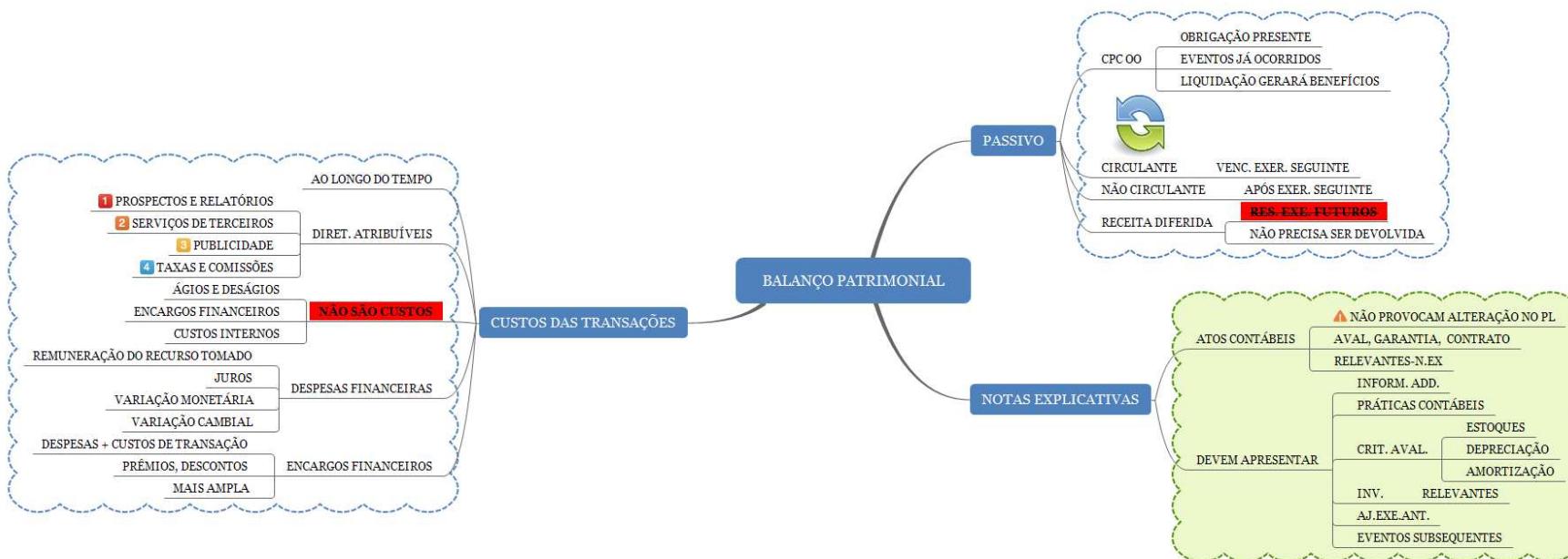
<b>Dividendos</b>	
Estatuto expresso	Fixa o quanto quiser
Estatuto omisso (base de cálculo): 50% do lucro líquido ajustado, que é encontrado da seguinte maneira	Lucro líquido do exercício - Reserva legal - Reserva para contingências + Reversão de reserva para contingências - Reserva de incentivos fiscais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

22) Dividendos adicionais:

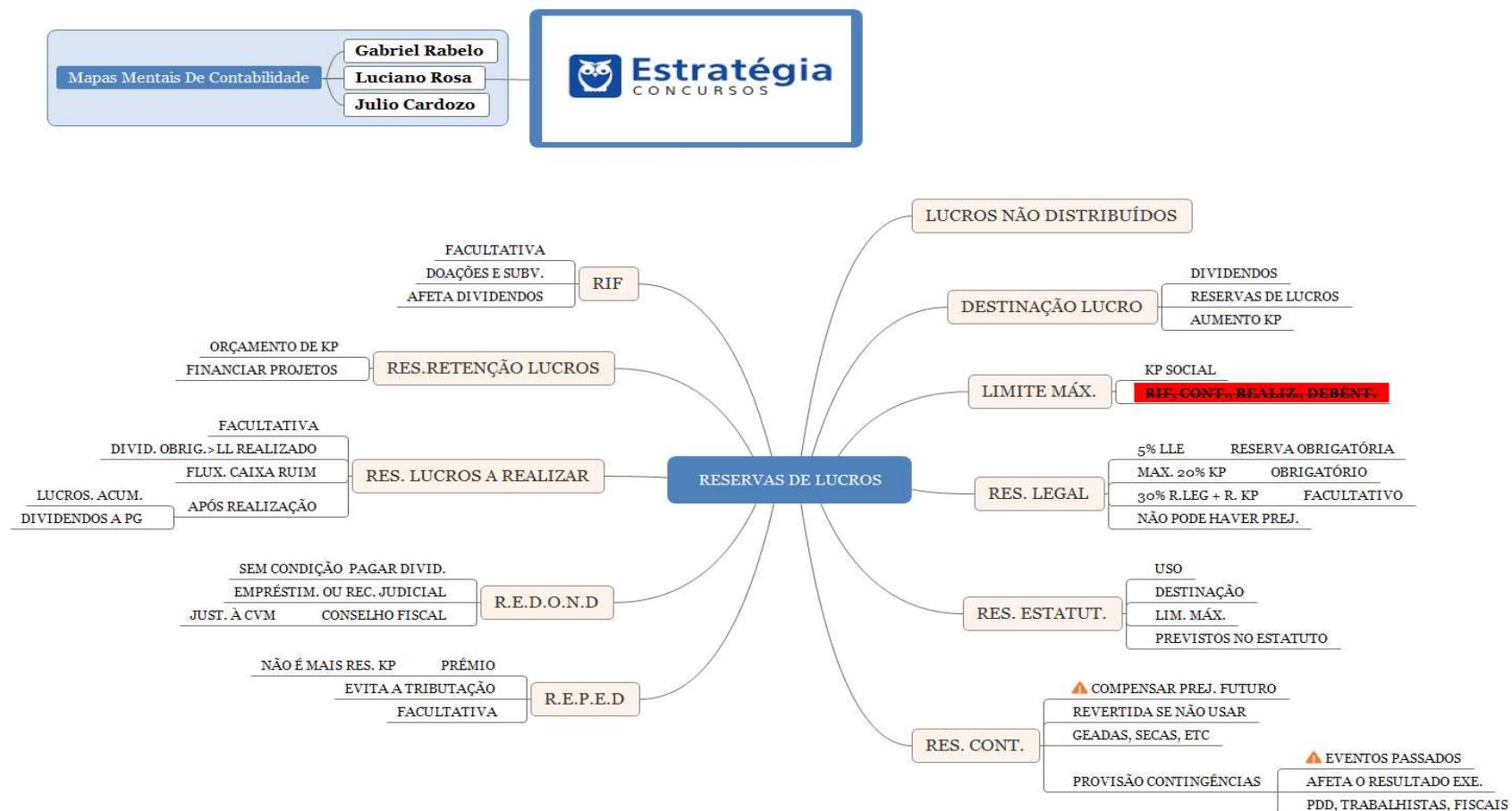
Declarados após o período contábil: Não são contabilizados, sendo apenas divulgados em Nota Explicativa.

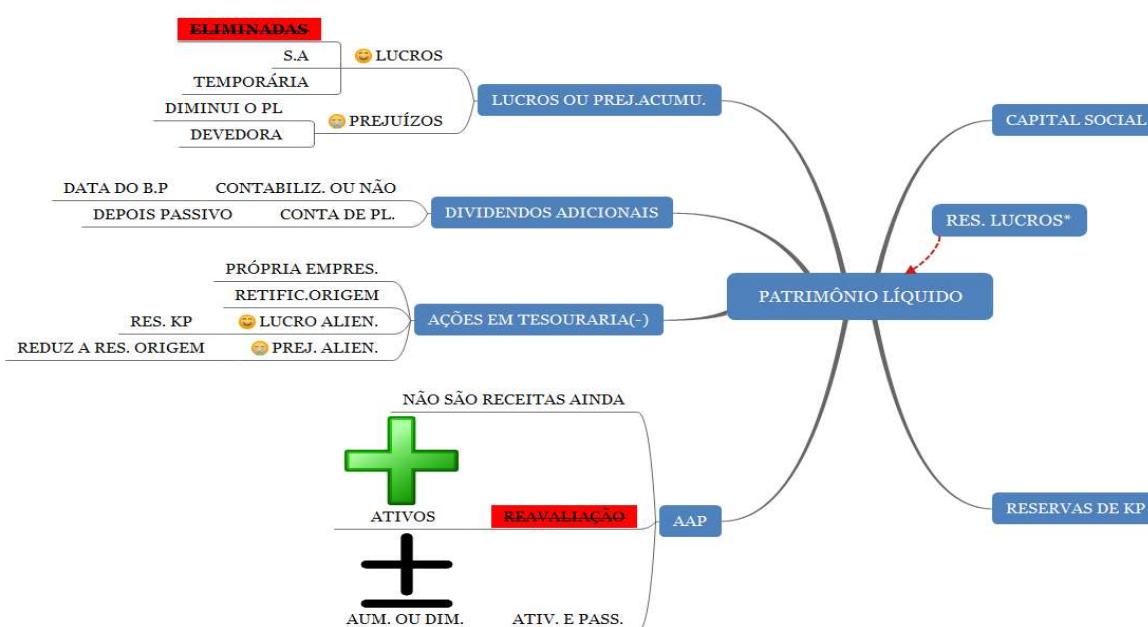
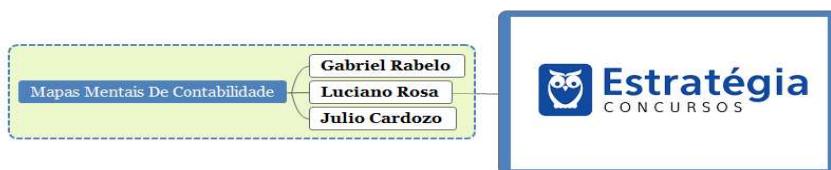
Declarados antes do período contábil: ficam no Patrimônio Líquido, até a aprovação pela Assembléia, quando são transferidos para o Passivo.

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



KP	CAPITAL
RIF	RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS
CONT	CONTINGÊNCIAS
REALIZ.	LUCROS A REALIZAR
DEBÉNT.	DEBÉNTURES
LL	LUCRO REALIZADO
R.E.P.E.D	RESERVA ESPECÍFICA DE PRÊMIO NA EMISSÃO DE DEBÉNTURES
R.E.D.O.N.D	RESERVA ESPECIAL DE DIVIDENDOS OBRIGATÓRIOS NÃO DISTRIBUÍDOS

**LEGENDA**






## 9 QUESTÕES COMENTADAS

### 9.1 PASSIVO

- 1) **(CESPE/Auditor Governamental/CGE/PI/2015)** A conta “duplicatas descontadas” representa uma aplicação de recursos.

#### Comentários

Lembrando que o balanço patrimonial é composto por origens (passivo e patrimônio líquido) e aplicações (ativo).

Como, com as mudanças contábeis, passa a viger os padrões internacionais, podemos dizer que a conta duplicatas descontadas foi para o passivo, configurando, assim, origem de recurso.

Item incorreto.

#### **Gabarito → Errado.**

- 2) **(CESPE/Telebrás/2013)** As obrigações com prazo original de cinco anos, cuja liquidação é prevista para seis meses após a data do balanço, devem ser classificadas no passivo não circulante.

#### Comentários

Segundo o CPC 26 – Apresentação das demonstrações contábeis:

72. A entidade deve classificar os seus passivos financeiros como circulantes quando a sua liquidação estiver prevista para o período de até doze meses após a data do balanço, mesmo que:

- (a) o prazo original para sua liquidação tenha sido por período superior a doze meses; e

(b) um acordo de refinanciamento, ou de reescalonamento de pagamento a longo prazo seja completado após a data do balanço e antes de as demonstrações contábeis serem autorizadas para sua publicação.

Portanto, embora o prazo original seja de cinco anos, a liquidação vai se dar no curto prazo, classificando-se, pois, como passivo circulante.

**Gabarito → Errado.**

3) **(CESPE/Analista Judiciário/Contabilidade/TRT/10/2013)** Passivo é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos passados, cuja liquidação resultará em saída de recursos da entidade.

### **Comentários**

O passivo costuma ser definido como “as obrigações da empresa para com terceiros”. O pronunciamento CPC 00 fornece a seguinte definição:

#### **Conceito de passivo – CPC 00:**

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

O erro da questão está, pois, em afirmar que a liquidação resultará em saída de recursos da entidade que poderiam gerar benefícios futuros. O CPC diz que **se espera que resulte**.

Imagine-se a seguinte situação. A empresa KLS tem uma dívida no valor de R\$ 2.000.000,00 com a Fazenda fluminense, decorrente de uma auto de infração lavrado por auditor fiscal. Contudo, surpreende-se com a publicação de uma lei mais benéfica e consegue reduzir a dívida para zero.

O passivo restará liquidado. Contudo, não teremos neste hipótese a saída de recursos que seriam capazes de gerar benefícios econômicos futuros.

**Gabarito → Errado.**

## **9.2 PATRIMÔNIO LÍQUIDO**

4) **(CESPE/Auditor Federal de Controle Externo/TCU/2015)** O lançamento contábil de conversão de debêntures em ações pelo mesmo valor da emissão inicial não envolve contas de ativo.

## Comentários

Vamos resolver esta questão por meio de um exemplo. Uma companhia emite debêntures conversíveis em ações no valor de R\$ 100.000,00.

Lançamento:

D – Disponível (Ativo circulante)	100.000,00
C – Debêntures conversíveis em ações (Passivo)	100.000,00

Quando houver a conversão da debênture em ação, a dívida da sociedade será extinta, aumentando o capital social. O lançamento é:

D – Debêntures conversíveis em ações (Passivo)	100.000,00
C – Capital social (PL)	100.000,00

Vejam que o lançamento da conversão não envolveu contas do ativo, apenas do passivo e PL.

## **Gabarito → Correto.**

- 5) **(CESPE/Analista/MPU/2015)** O capital social integralizado pelos sócios deve ser discriminado, em uma única conta, pelo seu montante, sem qualquer dedução.

## Comentários

Segundo a Lei 6.404/76:

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

## **Gabarito → Errado.**

- 6) **(CESPE/Agende de Polícia Federal/2014)** Se uma companhia alienar partes beneficiárias ou bônus de subscrição, o produto da alienação deverá ser registrado como reserva de capital.

## Comentários

O item está correto. Segundo a Lei 6.404:

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

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

- b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;

**Gabarito → Correto.**

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

A parte do lucro que uma sociedade anônima não destinar ao pagamento de dividendos deverá ser contabilizada como reservas de capital.

**Comentários:**

O CESPE adora trocar uma palavra nos enunciados. Como neste caso:

"A parte do lucro que uma sociedade anônima não destinar ao pagamento de dividendos deverá ser contabilizada como reservas de LUCRO."

Todo o lucro do exercício deve ser destinado: ou será usado para abater prejuízos, ou para o pagamento de dividendos ou para a constituição de reservas.

Mas são reservas de LUCRO, e não reservas de Capital.

**Gabarito → Errado.**

8) **(CESPE/TRE-MS/Técnico Contabilidade/2013)** As contas que representam o capital próprio de uma entidade contábil incluem as contas

- A) caixa e equivalentes de caixa; capital social; reserva legal; reserva para contingência.
- B) caixa; capital social; investimentos em coligadas; participações permanentes.
- C) capital social; reserva estatutária; reserva legal; reserva de lucro a realizar.
- D) banco - conta movimento; caixa; capital social; fundo de comércio.
- E) banco - conta movimento; caixa e equivalentes de caixa; capital social; reservas de lucros.

**Comentários:**

O Capital Próprio é o Patrimônio Líquido.

Vamos identificar os grupos a que pertencem as contas mencionadas, na ordem em que aparecem:

Caixa e equivalente de caixa: Ativo Circulante

Capital Social: Patrimônio Líquido (PL)

Reserva Legal : Patrimônio Líquido (PL)

Reserva para contingência: Patrimônio Líquido (PL)

Investimentos em coligadas: Ativo não circulante – Investimentos

Participações permanentes: Ativo não circulante – Investimentos

Reserva Estatutária: Patrimônio Líquido (PL)

Reserva de lucro a realizar: Patrimônio Líquido (PL)

Banco – conta movimento: Ativo Circulante

Fundo de Comércio (goodwill): Ativo Não Circulante – Investimento

Observação: no balanço consolidado, o fundo de comércio fica no Ativo Intangível.

### Gabarito → C

9) **(CESPE/Analista Administrativo/ANP/2013)** As doações e as subvenções para incentivos fiscais recebidas por sociedades anônimas devem ser registradas como reservas de capital no balanço patrimonial.

### Comentários

Conforme dissemos, com as modificações recentes ocorridas na contabilidade (Leis 11.638 e 11.941) **as doações e subvenções para investimento e os prêmios na emissão de debêntures não serão mais classificados como reservas de capital**, devendo ser registrados como receitas do exercício, de acordo com o Princípio da Competência.

### Gabarito → Errado

10) **(CESPE/Analista Contabilidade/CAPES/2012)** A conta ajustes de avaliação patrimonial, que pode apresentar tanto saldo credor como saldo devedor, faz parte do patrimônio líquido e tem a função de registrar as alterações ocorridas nos valores de ativos e passivos sujeitos à avaliação a valor justo e ainda não negociados.

### Comentários

Conforme dissemos, a Lei das SAs prescreve que:

Art. 183, § 3º Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a

valor justo, nos casos previstos nesta Lei ou, em normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177.

**Gabarito → Correto.**

11) **(CESPE/Analista/Controle Interno/MPE/PI/2012)** A forma de contabilização da reserva de capital prêmio na emissão de debêntures foi modificada.

**Comentários**

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.

As debêntures são títulos exclusivos das sociedades anônimas. É uma forma alternativa ao lançamento de ações no mercado e aos empréstimos bancários, para captação de recursos. Não podem ser confundidas com as ações, pois não são títulos de propriedade. Não se confundem também com os empréstimos, uma vez que oferecidas ao público, não sendo captados junto a instituições financeiras.

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.

Assim, a contabilização da reserva de capital prêmio na emissão de debêntures foi extinta, e não modificada.

**Gabarito → Errado.**

12) **(CESPE/Contador/TRE/RJ/2012)** Se determinada empresa fizer uma chamada de capital e vender quinhentas novas ações mediante a cobrança de um ágio de dez centavos de real em relação ao preço nominal das ações anteriormente integralizadas, o ágio deverá ser integralizado como receita não operacional.

**Comentários**

Ágio, em linguajar comum, é o valor cobrado a maior por algo. Nas sociedades por ações o estatuto social deve definir o valor do capital social, o número de ações em que o capital se divide e se elas terão ou não valor nominal.

A ação tem um valor pré-definido, o valor do capital social subscrito dividido pelo número de ações emitidas.

O ágio na emissão de ações é o valor da contribuição do subscritor que ultrapassar o valor nominal das ações por ele adquiridas. No caso de emissão de ações sem valor nominal, o ágio na emissão de ações será o valor da contribuição do subscritor que ultrapassar a importância destinada ao capital social. Na conta capital social, as ações só podem figurar por seu valor nominal.

O excesso é levado a uma conta de reserva de capital, que recebe essa denominação.

### **Gabarito → Errado.**

#### **(CESPE/Analista Judiciário/Contabilidade/TRT/10/2013)**

saldo anterior	-
lucro líquido do período	120.000
reserva legal	(6.000)
reserva de lucros a realizar	(43.000)
reserva de contingências	(13.500)
reserva estatutária	(16.000)
reversão da reserva de lucros a realizar	82.000
dividendos declarados	(123.500)
saldo final	-

Com referência à demonstração hipotética dos lucros ou prejuízos acumulados no período encerrado em 31/12/2012 (em R\$) acima apresentada, julgue os próximos itens de acordo com a legislação vigente.

13) A reversão da reserva de lucros a realizar poderia ser feita em contrapartida à conta de capital social, sem transitar na conta de lucros ou prejuízos acumulados e na base de cálculo de dividendos obrigatórios.

14) A reserva estatutária deve limitar-se a 10% do lucro líquido e deve ter como finalidade única reter recursos para o financiamento do capital de giro da empresa.

15) A reversão da reserva de contingências deve ser feita obrigatoriamente a crédito de lucros acumulados.

16) A demonstração em apreço apresenta erro ao registrar distribuição de dividendos com valor superior ao lucro líquido gerado no período.

## Comentários

A questão mostra a chamada demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados. Partimos do lucro que foi apurado na demonstração do resultado do exercício e fazemos destinações diversas, tal como aumento do capital social, constituição de reservas de lucros ou pagamento de dividendos, que é a remuneração dos sócios.

Vejam que no rol apresentado temos um lucro de R\$ 120.000,00 havendo distribuição pela composição de reservas e declaração de dividendos aos sócios.

Há, também, a reversão de reserva de lucros a realizar, por conta da realização financeira de lucros que deixaram de compor o valor a pagar para dividendos em períodos passados.

Agora, comentemos as assertivas.

**A reversão da reserva de lucros a realizar poderia ser feita em contrapartida à conta de capital social, sem transitar na conta de lucros ou prejuízos acumulados e na base de cálculo de dividendos obrigatórios.**

Dissemos que 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.

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.

O lançamento para constituição da reserva é o seguinte:

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

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

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

Sendo o dividendo destinado posteriormente pelo seguinte lançamento:

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

**Atenção:** Os dividendos correspondem à remuneração dos sócios.

O item, portanto, está incorreto. A reversão da reserva de lucros a realizar deve ser feita para lucros acumulados (de onde veio) e, depois, compor a base de cálculo para pagamento dos dividendos aos sócios.

Próxima!

**A reserva estatutária deve limitar-se a 10% do lucro líquido e deve ter como finalidade única reter recursos para o financiamento do capital de giro da empresa.**

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.

Assim, vê-se que o limite e a finalidade para a reserva deve ser estabelecido pelo estatuto.

**A reversão da reserva de contingências deve ser feita obrigatoriamente a crédito de lucros acumulados.**

O lançamento para constituição da reserva de contingência é:

- D – Lucros acumulados
- C – Reserva para contingências

Se a reserva não for utilizada e a perda não ocorrer, devemos reverter a reserva. O lançamento de compensação da reserva é:

- D – Reserva para contingências
- C – Lucros/Prejuízos acumulados

O item está, portanto, correto.

**A demonstração em apreço apresenta erro ao registrar distribuição de dividendos com valor superior ao lucro líquido gerado no período.**

O item está incorreto. Inobstante tenhamos um lucro de R\$ 120.000,00, há uma reversão da reserva de lucros a realizar, o que integrará a distribuição dos dividendos do exercício.

**Gabarito → Errado.**

**Gabarito → Errado.**

**Gabarito → Correto.**

**Gabarito → Errado.**

17) **(CESPE/Contador/TJ/AC/2012)** O patrimônio líquido de determinada sociedade empresária é constituído conforme tabela a seguir.

capital social autorizado	R\$ 800.000,00
capital social realizado	R\$ 400.000,00
reserva legal	R\$ 79.500,00

Nesse caso, se a sociedade obtiver lucro líquido no valor de R\$ 40.000,00, ela deverá contabilizar o valor de R\$ 2.000,00 como reserva legal.

### **Comentários**

Há dois limites para a Reserva Legal: o limite Obrigatório, de 20% do valor do Capital Social Integralizado; e o Limite Facultativo, que estabelece que a Reserva Legal **poderá** deixar de ser constituída quando o seu saldo, somado às reservas de Capital, atingir 30% do Capital Social Integralizado.

A questão não menciona nada sobre Reservas de Capital. Assim, vamos calcular apenas o limite obrigatório:

Limite obrigatório:  $R\$ 400.000 \times 20\% - R\$ 79.500,00 \rightarrow R\$ 80.000,00 - R\$ 79.500,00 = R\$ 500,00$ .

Com efeito, caso a sociedade obtenha lucro de R\$ R\$ 40.000,00, temos que 5% representam R\$ 2.000,00.

Todavia, o limite para constituição será atingido se constituirmos R\$ 500,00.

### **Vamos explicar novamente!**

A reserva legal tem um limite, a partir do qual não poderemos mais constituí-la, qual seja, 20% do capital social realizado (capital social - capital social a realizar). Portanto, como temos um capital social realizado de R\$ 400.000,00,

só poderemos ter uma reserva legal máxima de 20% disso, ou seja, R\$ 80.000,00. Como já temos R\$ 79.500,00 constituído, só poderemos acrescer mais R\$ 500,00 para que este limite seja atingido.

Uma vez que o lucro foi R\$ 40.000,00, teoricamente, se nenhum limite existisse, constituiríamos R\$ 2.000,00 (5%) de reserva legal. Mas como o limite já foi atingido, faremos somente R\$ 500,00.

**Gabarito → Errado.**

18) (**CESPE/Contador/TJ/RR/2012**) Em sociedade por ações, caso haja lucro remanescente após a segregação para pagamentos dos dividendos obrigatórios e após a destinação para as reservas de lucro, a sociedade reterá esse lucro excedente como uma nova reserva.

**Comentários**

O item está incorreto. Caso haja lucro remanescente após o pagamento dos dividendos obrigatórios e destinação para reservas, haverá distribuição como dividendo adicional. Segundo a Lei 6.404/76:

Art. 202. § 6º Os lucros não destinados nos termos dos arts. 193 a 197 deverão ser distribuídos como dividendos.

**Gabarito → Errado.**

19) (**CESPE/Contador/TJ/RO/2012**) Do lucro líquido do exercício, 5% devem ser aplicados, antes de qualquer outra destinação, na constituição da reserva legal, que não deve exceder a 20% do patrimônio líquido.

**Comentários**

Segundo a LSA:

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**.

Veja, pois, que o limite imposto é sobre o capital social e não sobre o patrimônio líquido, como propôs a questão.

**Gabarito → Errado.**

20) **(CESPE/TRE-MS/Técnico Contabilidade/2013)** Balancete de verificação, classificado por ordem crescente de saldos de contas.

Contas	R\$ Mil
Caixa e equivalente de caixa	23
Tributos a recuperar	30
Obrigações sociais e trabalhistas	31
Reserva de lucros	48
Intangível	52
Provisões para danos ambientais (longo prazo)	55
Obrigações fiscais	68
Empréstimos e financiamentos	83
Ativo realizável a logo prazo	95
Empréstimos e financiamentos (longo prazo)	144
Estoques	152
Fornecedores	157
Imobilizado	240
Clientes	468
Capital social	474

De acordo com os dados do balancete em apreço, os valores do ativo circulante e do patrimônio líquido correspondem, respectivamente, a

- A) R\$ 673.000,00 e R\$ 577.000,00.
- B) R\$ 768.000,00 e R\$ 522.000,00.
- C) R\$ 768.000,00 e R\$ 577.000,00.
- D) R\$ 643.000,00 e R\$ 474.000,00.
- E) R\$ 673.000,00 e R\$ 522.000,00.

### **Comentários:**

A questão pede o valor do Ativo Circulante e do Patrimônio Líquido. A maneira mais fácil de resolvê-la é abrir duas colunas e somar os dois grupos:

Contas	R\$ mil	AC	PL
Caixa e equivalente de caixa	23	23	
Tributos a recuperar	30	30	
Obrigações sociais e trabalhistas	31		
Reserva de lucros	48		48
Intangível	52		
Provisões para danos ambientais (longo prazo)	55		
Obrigações fiscais	68		
Empréstimos e financiamentos	83		
Ativo realizável a logo prazo	95		

Empréstimos e financiamentos (longo prazo)	144		
Estoques	152	152	
Fornecedores	157		
Imobilizado	240		
Clientes	468	468	
Capital social	474		474
<b>TOTAL</b>		<b>673</b>	<b>522</b>

### Gabarito → E

Abaixo, a classificação de todas as contas:

Contas	R\$ mil	AC	AÑC	PC	PÑC	PL
Caixa e equivalente de caixa	23	23				
Tributos a recuperar	30	30				
Obrigações sociais e trabalhistas	31			31		
Reserva de lucros	48					48
Intangível	52		52			
Provisões para danos ambientais (longo prazo)	55				55	
Obrigações fiscais	68			68		
Empréstimos e financiamentos	83			83		
Ativo realizável a logo prazo	95		95			
Empréstimos e financiamentos (longo prazo)	144					144
Estoques	152	152				
Fornecedores	157			157		
Imobilizado	240		240			
Clientes	468	468				
Capital social	474					474
<b>TOTAL</b>		<b>673</b>	<b>387</b>	<b>339</b>	<b>199</b>	<b>522</b>

Repare que o total do Ativo bate com o total do Passivo + PL:

$$\text{Ativo} = 673 + 387 = 1.060$$

$$\text{Passivo} + \text{PL} = 339 + 199 + 522 = 1.060$$

### Gabarito → E

21) **(CESPE/Analista Contábil/TRE/ES/2011)** Suponha que, em decorrência da aplicação do critério da avaliação a valor justo, tenha havido aumento no valor de um bem do ativo. Nesse caso, a contrapartida desse aumento será computada como reserva de reavaliação, um subgrupo do patrimônio líquido.

**Comentários:**

Conforme a Lei das S.A.s, Art. 182:

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

Ressaltamos que novas reavaliações de ativo estão proibidas no Brasil. Quanto às que já existiam, no exercício de 2008 as empresas puderam optar entre realizá-las integralmente ou permanecer com o prazo de realização anterior.

Quanto ao Ajuste de Avaliação Patrimonial, aplica-se à variação de valor dos instrumentos financeiros disponíveis para venda futura.

**Gabarito → Errada.**

22) **(CESPE/ABIN/Contabilidade/2010/Adaptada)** Em relação às contas que são evidenciadas no balanço patrimonial, julgue os próximos itens.

I - Depreciação acumulada, participações em outras empresas e perdas estimadas para crédito de liquidação duvidosa são contas redutoras dos elementos patrimoniais.

II - A reserva legal e a reserva estatutária compõem o patrimônio líquido, e a reserva especial para dividendo obrigatório compõe o passivo exigível.

III - Participações em outras empresas, caixa e equivalentes de caixa e imposto a recuperar são contas do ativo.

Está correto o que se afirma na(s) assertiva(s):

- A) I
- B) II
- C) III
- D) I e III
- E) II e III

**Comentários:**

Vamos analisar as assertivas:

I) Errada. Participação em outras empresas não é conta redutora de elementos patrimoniais. É conta do Ativo – Investimentos.

II) Errada. As três reservas ficam no Patrimônio Líquido.

III) Certa. As contas apresentadas são do ativo.

### Gabarito → C

23) (**CESPE/Analista Judiciário/TJ ES/2011**) A confusão normalmente feita entre os termos capital e patrimônio é causada pelo fato de, na contabilidade, o capital ser constituído pelo patrimônio líquido, enquanto o patrimônio é formado pelo ativo total das entidades.

### Comentários

O capital pode ser Capital Próprio (PL), Capital alheio ou de terceiros(Passivo), Capital Aplicado (Ativo), e outros. (veja na página 42 outras definições).

O patrimônio pode ser líquido, quando representa a parcela dos recursos aplicados na sociedade de origem dos sócios, ou patrimônio bruto, quando, nesta hipótese, representará o total do ativo, ou seja, tanto os valores de ingressos de sócios, como de terceiros.

Portanto, a assertiva está errada, pois não define exatamente a que está se referindo.

### Gabarito → Errada.

24) (**CESPE/Analista Judiciário/TJ ES/2011**) As empresas são livres para estabelecer os critérios que desejarem para a determinação dos dividendos a distribuir, contanto que respeitem os direitos dos acionistas.

### Comentários

Segundo a Lei 6.404/76:

Art. 202. § 1º O estatuto poderá estabelecer o dividendo como porcentagem do lucro ou do capital social, ou fixar outros critérios para determiná-lo, desde que sejam regulados com precisão e minúcia e não sujeitem os acionistas minoritários ao arbítrio dos órgãos de administração ou da maioria.

O gabarito da questão, portanto, é correto. Os direitos dos acionistas devem ser respeitados. Contudo, a entidade é livre para fixar os critérios que lhe aprouver.

### Gabarito → Correto.

- 25) **(CESPE/Analista Judiciário/TJ ES/2011)** Na formalização do aumento de capital de uma companhia, o adiantamento de capital correspondente será baixado, mediante lançamento a débito, creditando-se o capital social.

### **Comentários**

Falaremos do adiantamento para aumento do capital social, que é o recurso recebido pela empresa de seus sócios/acionistas para ser utilizado no aumento do capital social.

O lançamento é o seguinte:

D - Bancos	100.000 (Ativo)
C - Adiantamento para aumento de capital	100.000 (Passivo)

Quando houver a formalização da entrada do sócio, lançaremos:

D - Adiantamento para aumento de capital	100.000 (reduzindo o passivo)
C - Capital social	100.000 (patrimônio líquido)

### **Gabarito → Correto.**

conta	saldo (R\$)
caixa e bancos	1.600,00
mercadorias	1.250,00
créditos a receber	1.000,00
instalações	2.000,00
depreciação de instalações	400,00
contas a pagar	950,00
impostos a recolher	450,00
capital social	4.500,00
prejuízos acumulados	450,00

- 26) **(CESPE/Analista Judiciário/TRE/MG/2010)** Os saldos acima constavam do balancete de encerramento de dezembro de 2008 da Papelaria Central Ltda. Com base nessa situação hipotética e nos dados apresentados, o valor total do ativo não-circulante e o do patrimônio líquido dessa papelaria são, respectivamente, iguais a R\$ 1.600,00 e R\$ 4.050,00.

### **Comentários**

Vamos montar o balanço patrimonial...

<b>Ativo</b>	<b>Passivo</b>
<b>Circulante</b>	<b>Circulante</b>
Caixas e bancos 1.600,00	Contas a pagar 950,00
Mercadorias 1.250,00	Impostos a recolher 450,00
Créditos a receber 1.000,00	<b>SUBTOTAL 1.400,00</b>
<b>SUBTOTAL 3.850,00</b>	<b>Patrimônio líquido</b>
<b>Não circulante</b>	Capital social 4.500,00
Instalações 2.000,00	(-) Prejuízos acumulados (450,00)
(-) Depreciação de inst. (400)	<b>SUBTOTAL 4.050,00</b>
<b>SUBTOTAL 1.600,00</b>	
<b>TOTAL 5.450</b>	<b>TOTAL 5.450</b>

Gabarito, portanto, correto.

### **Gabarito → Correto.**

#### **1. QUESTÕES COMENTADAS NESTA AULA**

- 1) **(CESPE/Auditor Governamental/CGE/PI/2015)** A conta “duplicatas descontadas” representa uma aplicação de recursos.
- 2) **(CESPE/Telebrás/2013)** As obrigações com prazo original de cinco anos, cuja liquidação é prevista para seis meses após a data do balanço, devem ser classificadas no passivo não circulante.
- 3) **(CESPE/Analista Judiciário/Contabilidade/TRT/10/2013)** Passivo é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos passados, cuja liquidação resultará em saída de recursos da entidade.
- 4) **(CESPE/Auditor Federal de Controle Externo/TCU/2015)** O lançamento contábil de conversão de debêntures em ações pelo mesmo valor da emissão inicial não envolve contas de ativo.
- 5) **(CESPE/Analista/MPU/2015)** O capital social integralizado pelos sócios deve ser discriminado, em uma única conta, pelo seu montante, sem qualquer dedução.
- 6) **(CESPE/Agende de Polícia Federal/2014)** Se uma companhia alienar partes beneficiárias ou bônus de subscrição, o produto da alienação deverá ser registrado como reserva de capital.
- 7) **(CESPE/Contador/SUFRAMA/2014)** Acerca de demonstrações contábeis e seus componentes, julgue o próximo item.

A parte do lucro que uma sociedade anônima não destinar ao pagamento de dividendos deverá ser contabilizada como reservas de capital.

8) **(CESPE/TRE-MS/Técnico Contabilidade/2013)** As contas que representam o capital próprio de uma entidade contábil incluem as contas

- A) caixa e equivalentes de caixa; capital social; reserva legal; reserva para contingência.
- B) caixa; capital social; investimentos em coligadas; participações permanentes.
- C) capital social; reserva estatutária; reserva legal; reserva de lucro a realizar.
- D) banco - conta movimento; caixa; capital social; fundo de comércio.
- E) banco - conta movimento; caixa e equivalentes de caixa; capital social; reservas de lucros.

9) **(CESPE/Analista Administrativo/ANP/2013)** As doações e as subvenções para incentivos fiscais recebidas por sociedades anônimas devem ser registradas como reservas de capital no balanço patrimonial.

10) **(CESPE/Analista Contabilidade/CAPES/2012)** A conta ajustes de avaliação patrimonial, que pode apresentar tanto saldo credor como saldo devedor, faz parte do patrimônio líquido e tem a função de registrar as alterações ocorridas nos valores de ativos e passivos sujeitos à avaliação a valor justo e ainda não negociados.

11) **(CESPE/Analista/Controle Interno/MPE/PI/2012)** A forma de contabilização da reserva de capital prêmio na emissão de debêntures foi modificada.

12) **(CESPE/Contador/TRE/RJ/2012)** Se determinada empresa fizer uma chamada de capital e vender quinhentas novas ações mediante a cobrança de um ágio de dez centavos de real em relação ao preço nominal das ações anteriormente integralizadas, o ágio deverá ser integralizado como receita não operacional.

**(CESPE/Analista Judiciário/Contabilidade/TRT/10/2013)**

saldo anterior	-
lucro líquido do período	120.000
reserva legal	(6.000)
reserva de lucros a realizar	(43.000)
reserva de contingências	(13.500)
reserva estatutária	(16.000)
reversão da reserva de lucros a realizar	82.000
dividendos declarados	(123.500)
saldo final	-

Com referência à demonstração hipotética dos lucros ou prejuízos acumulados no período encerrado em 31/12/2012 (em R\$) acima apresentada, julgue os próximos itens de acordo com a legislação vigente.

- 13) A reversão da reserva de lucros a realizar poderia ser feita em contrapartida à conta de capital social, sem transitar na conta de lucros ou prejuízos acumulados e na base de cálculo de dividendos obrigatórios.
- 14) A reserva estatutária deve limitar-se a 10% do lucro líquido e deve ter como finalidade única reter recursos para o financiamento do capital de giro da empresa.
- 15) A reversão da reserva de contingências deve ser feita obrigatoriamente a crédito de lucros acumulados.
- 16) A demonstração em apreço apresenta erro ao registrar distribuição de dividendos com valor superior ao lucro líquido gerado no período.
- 17) **(CESPE/Contador/TJ/AC/2012)** O patrimônio líquido de determinada sociedade empresária é constituído conforme tabela a seguir.

capital social autorizado	R\$ 800.000,00
capital social realizado	R\$ 400.000,00
reserva legal	R\$ 79.500,00

Nesse caso, se a sociedade obtiver lucro líquido no valor de R\$ 40.000,00, ela deverá contabilizar o valor de R\$ 2.000,00 como reserva legal.

- 18) **(CESPE/Contador/TJ/RR/2012)** Em sociedade por ações, caso haja lucro remanescente após a segregação para pagamentos dos dividendos obrigatórios e após a destinação para as reservas de lucro, a sociedade reterá esse lucro excedente como uma nova reserva.

19) **(CESPE/Contador/TJ/RO/2012)** Do lucro líquido do exercício, 5% devem ser aplicados, antes de qualquer outra destinação, na constituição da reserva legal, que não deve exceder a 20% do patrimônio líquido.

20) **(CESPE/TRE-MS/Técnico Contabilidade/2013)** Balancete de verificação, classificado por ordem crescente de saldos de contas.

Contas	R\$ Mil
Caixa e equivalente de caixa	23
Tributos a recuperar	30
Obrigações sociais e trabalhistas	31
Reserva de lucros	48
Intangível	52
Provisões para danos ambientais (longo prazo)	55
Obrigações fiscais	68
Empréstimos e financiamentos	83
Ativo realizável a logo prazo	95
Empréstimos e financiamentos (longo prazo)	144
Estoques	152
Fornecedores	157
Imobilizado	240
Clientes	468
Capital social	474

De acordo com os dados do balancete em apreço, os valores do ativo circulante e do patrimônio líquido correspondem, respectivamente, a

- A) R\$ 673.000,00 e R\$ 577.000,00.
- B) R\$ 768.000,00 e R\$ 522.000,00.
- C) R\$ 768.000,00 e R\$ 577.000,00.
- D) R\$ 643.000,00 e R\$ 474.000,00.
- E) R\$ 673.000,00 e R\$ 522.000,00.

21) **(CESPE/Analista Contábil/TRE/ES/2011)** Suponha que, em decorrência da aplicação do critério da avaliação a valor justo, tenha havido aumento no valor de um bem do ativo. Nesse caso, a contrapartida desse aumento será computada como reserva de reavaliação, um subgrupo do patrimônio líquido.

22) **(CESPE/ABIN/Agente Técnico Contabilidade/2010/Adaptada)** Em relação às contas que são evidenciadas no balanço patrimonial, julgue os próximos itens.

I - Depreciação acumulada, participações em outras empresas e perdas estimadas para crédito de liquidação duvidosa são contas redutoras dos elementos patrimoniais.

II - A reserva legal e a reserva estatutária compõem o patrimônio líquido, e a reserva especial para dividendo obrigatório compõe o passivo exigível.

III - Participações em outras empresas, caixa e equivalentes de caixa e imposto a recuperar são contas do ativo.

Está correto o que se afirma na(s) assertiva(s):

- A) I
- B) II
- C) III
- D) I e III
- E) II e III

23) **(CESPE/Analista Judiciário/TJ ES/2011)** A confusão normalmente feita entre os termos capital e patrimônio é causada pelo fato de, na contabilidade, o capital ser constituído pelo patrimônio líquido, enquanto o patrimônio é formado pelo ativo total das entidades.

24) **(CESPE/Analista Judiciário/TJ ES/2011)** As empresas são livres para estabelecer os critérios que desejarem para a determinação dos dividendos a distribuir, contanto que respeitem os direitos dos acionistas.

25) **(CESPE/Analista Judiciário/TJ ES/2011)** Na formalização do aumento de capital de uma companhia, o adiantamento de capital correspondente será baixado, mediante lançamento a débito, creditando-se o capital social.

conta	saldo (R\$)
caixa e bancos	1.600,00
mercadorias	1.250,00
créditos a receber	1.000,00
instalações	2.000,00
depreciação de instalações	400,00
contas a pagar	950,00
impostos a recolher	450,00
capital social	4.500,00
prejuízos acumulados	450,00

26) **(CESPE/Analista Judiciário/TRE/MG/2010)** Os saldos acima constavam do balancete de encerramento de dezembro de 2008 da Papelaria Central Ltda. Com base nessa situação hipotética e nos dados apresentados, o valor total do ativo não-circulante e o do patrimônio líquido dessa papelaria são, respectivamente, iguais a R\$ 1.600,00 e R\$ 4.050,00.

**2. GABARITO DAS QUESTÕES COMENTADAS NESTA AULA**

QUESTÃO	GABARITO
1	E
2	E
3	E
4	C
5	E
6	C
7	E
8	C
9	E
10	C
11	E
12	E
13	E
14	E
15	C
16	E
17	E
18	E
19	E
20	E
21	E
22	C
23	E
24	C
25	C
26	C