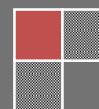


CONTABILIDADE COMERCIAL I

Material de Apoio

Neste material sintetizou-se o conteúdo programático da disciplina Contabilidade Comercial I, o qual servirá de apoio aos estudos da citada disciplina. Está devidamente atualizado segundo a legislação contábil, porém, não substitui pesquisas, leituras e conclusões a serem efetuadas.



Introdução	4
UNIDADE I – NOÇÕES PRELIMINARES	5
1.1. A Importância da Informação	5
1.2. Considerações Iniciais sobre a Escrituração Contábil	6
1.2.1. Legislação Comercial	6
1.2.2. Legislação Tributária.....	6
1.2.3. Legislação Previdenciária	8
1.2.4. Legislação Profissional.....	8
1.2.5. Funções da Contabilidade	9
1.2.6. Utilidade Formal da Escrituração Contábil	9
1.2.7. Objetivos da Contabilidade.....	10
1.2.8. A Escolha do Contador.....	11
1.3. Sociedades Empresárias	13
1.3.1. Empresário	13
1.3.2. A empresa	13
1.3.3. Conceito de contabilidade comercial.....	13
1.3.4. Tratamento societário	13
1.3.5. O patrimônio	14
1.4. Classificação das Sociedades	16
1.4.1. Sociedade não personificada.....	16
1.4.2. Sociedade personificada	17
UNIDADE II – CONSTITUIÇÃO DE EMPRESAS COMERCIAIS	23
2.1. Parte Jurídica	23
2.2. Parte Contábil	26
2.3. Subscrição e Integralização de Capital	27
UNIDADE III – ALTERAÇÕES DE CAPITAL	39
3.1. Aumento e Diminuição de Capital	39
UNIDADE IV – ESCRITURAÇÃO	62
4.1. Aspectos Formais	62
4.2. Princípios, Postulados e Convenções	64
Postulados	64
Princípios Contábeis.....	65
Convenções Contábeis	67
4.3. Plano de Contas	69
Ativo Circulante.....	73
Ativo Não Circulante	77
Passivo Circulante.....	84

Passivo Não Circulante	86
Patrimônio Líquido	88
Grupos de resultado	91
4.4. Lançamentos	100
4.5. Balancete de Verificação	111
UNIDADE V – OPERAÇÕES COM MERCADORIAS	112
5.2. Devolução de Mercadorias	115
5.3. Descontos Concedidos e Obtidos	116
5.4. Controle de Estoque e Custo de Mercadorias e Produtos	117
5.5. Precificação de Mercadorias	128
UNIDADE VI – OPERAÇÕES FINANCEIRAS	134
Empréstimo Mediante Emissão de Notas Promissórias	134
Empréstimo com Caução de Títulos	135
Desconto de Títulos de Crédito	135
Empréstimos Hipotecário e Pignoratício.....	137
Empréstimos Mediante Emissão de Debêntures.....	137
Cobranças Simples.....	138
Aplicações Financeiras.....	138
UNIDADE VII - FOLHA DE PAGAMENTO	140
UNIDADE VIII – PROVISÕES	158
Conceito.....	158
Classificação.....	158
Provisões Retificadoras do Ativo.....	158
Provisões Passivas.....	158
Quanto ao Aspecto Fiscal.....	158
Dedutíveis.....	158
Indedutíveis	158
Provisões Retificadoras do Ativo.....	158
Provisões Passivas.....	158
Contabilização	159
8.2. Provisão Crédito de Liquidação Duvidosa.....	160
8.3. Outras Provisões.....	162
UNIDADE VIII – DEPRECIAÇÕES, AMORTIZAÇÕES E EXAUSTÃO	166
UNIDADE IX – CONCILIAÇÃO E AJUSTE DE CONTAS	170
UNIDADE X – ENCERRAMENTO DAS CONTAS DE RESULTADO	171
UNIDADE XI – LEVANTAMENTO DO BALANÇO PATRIMONIAL E	
DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO DO EXERCÍCIO	173

Introdução

O objetivo deste guia é sintetizar os principais tópicos pertinentes a assuntos contábeis e tributários visando proporcionar aos alunos do curso de Ciências Contábeis ampla formação e o desenvolvimento de habilidades profissionais, que lhes permitam a elaboração das demonstrações contábeis com qualidade e confiabilidade.

Seu conteúdo foi desenvolvido com as adequações pertinentes, de acordo com a evolução da profissão contábil e das legislações fiscais, societárias e comerciais vigentes, conforme o surgimento dos diferentes temas que envolvem a Contabilidade, e está atualizada de acordo com a nova lei contábil.

Devido à importância que a ciência contábil tem na sociedade, a presente obra vem fornecer elementos aos estudantes que, realmente, desejam aplicar a Contabilidade na sua mais completa essência e aumentar a qualidade dos informes contábeis.

Ressaltamos, porém, que este material não pretende esgotar o assunto e nem substituir pesquisas, leituras e conclusões a serem efetuadas.

UNIDADE I – NOÇÕES PRELIMINARES

1.1. A Importância da Informação

A informação aliada aos recursos da tecnologia é uma necessidade primária e elementar para a funcionalidade, tática, estratégica e operacional das empresas de hoje e será também amanhã.

Em todo o mundo, organizações surgem e ganham importância no cômputo das economias, seja para suprir lacunas da ação governamental, seja para concretizar objetivos de solidariedade que não encontram espaço de realização em outros lugares.

Ampliada a importância do terceiro setor, aumentaram-se as verbas alocadas para ele, seja por instituições de financiamento custeadas por empresas ou pessoas, seja pelo apoio dos governos, ou pela geração de receita atrelada à própria atuação deste setor. Dessa forma, desenvolveu-se também a necessidade de profissionalismo na gestão e operação das atividades destas instituições.

Uma entidade, para ser competitiva e sobressair-se neste ambiente no qual esta inserida, precisa adotar uma nova postura com a busca da informação e do conhecimento para uma gestão eficaz. Através da utilização da Contabilidade, que desenvolvida de forma integrada e adequada às necessidades das entidades, permite uma maior flexibilidade, eficiência, agilidade e segurança aos gestores, que passam a avaliar melhor as diversas decisões a serem tomadas e o impacto delas decorrentes.

1.2. Considerações Iniciais sobre a Escrituração Contábil

Qualquer tipo de empresa, independentemente de seu porte, natureza jurídica ou forma de constituição, necessita manter escrituração contábil completa, para controlar o seu patrimônio e gerenciar adequadamente os seus negócios. Os números e demonstrativos gerados pela contabilidade são cada vez mais utilizados como ferramenta para tomadas de decisões gerenciais. Entretanto, não se trata, exclusivamente, de uma necessidade administrativa e gerencial, o que já seria uma importante justificativa. Além disso, a escrituração contábil é trazida como exigência expressa em diversas legislações vigentes.

1.2.1. Legislação Comercial

A obrigatoriedade da escrituração contábil respalda-se, inicialmente nos arts. 1.179 a 1.195 da Lei 10.406 de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil Brasileiro). No referido texto legal está previsto que o empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.

Ainda existem outros textos legais que respaldam a escrituração contábil dos quais destacamos a Lei das Sociedades por Ações, aprovada pela Lei 6.404 de 15 de dezembro de 1976, e alterações posteriores. O texto legal estabelece em seu Capítulo XV as disposições aplicadas à escrituração e que ao fim de cada exercício social, a diretoria deverá elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras:

- a) balanço patrimonial;
- b) demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;
- c) demonstração do resultado do exercício;
- d) demonstração dos fluxos de caixa; e
- e) demonstração do valor adicionado

Em seu art. 177 a lei estabelece que a escrituração das empresas deve ser mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e aos princípios de contabilidade, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes segundo o regime de competência.

1.2.2. Legislação Tributária

A Contabilidade sempre foi muito influenciada pelos limites e critérios fixados na legislação fiscal, especialmente pela legislação do Imposto de Renda. Este fato, ao mesmo tempo, trouxe à contabilidade algumas contribuições importantes, mas é um fator que dificulta a adoção prática de princípios contábeis adequados. Desta forma, a contabilidade apresenta resultados distorcidos e as finalidades de controle e planejamento ficam prejudicadas.

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

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

O Código Tributário Nacional expressa no parágrafo único do Art. 195 a importância da manutenção da escrituração contábil, quando menciona que os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos realizados, devem ser conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários a que se referem.

O Regulamento de Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000 de março de 1999 prevê no Art. 251 que a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais. A escrituração deve abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital no exterior.

O Art. 268 dispõe que a escrituração ficará sob a responsabilidade de profissional qualificado, exceto nas localidades em que não haja pessoa habilitada, quando então, ficará a cargo do contribuinte ou de pessoa por ele escolhida. No entanto, a indicação de pessoa não habilitada profissionalmente não exime o contribuinte da responsabilidade pela escrituração. O próprio contribuinte pode assinar as demonstrações financeiras da empresa e assumir a responsabilidade pela escrituração, desde que legalmente habilitado para o exercício profissional.

Quando se trata de empresa tributada com base no lucro presumido, há de se observar, que existe dispensa para a escrituração contábil completa, porém ela produz efeitos unicamente para fins do Imposto de Renda, não se estendendo à legislação comercial, societária e previdenciária, dentre outras.

A Lei Complementar 123/2006 estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. O referido texto legal substitui, integralmente, a partir de 01.07.2007, as normas do Simples Federal (Lei 9.317/1996), vigente desde 1997, e o Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte (Lei 9.841/1999).

O novo estatuto estabelece regras para tratamento diferenciado à micro e pequenas empresas, no entanto não dispensa o cumprimento, por parte da microempresa e empresa de pequeno porte, das obrigações acessórias previstas na legislação previdenciária e trabalhista.

Considerando as dificuldades para escriturar o Livro Caixa, é recomendável que a empresa proceda à escrituração completa, inclusive do Livro Diário, de conformidade com as Normas Brasileiras de Contabilidade, pois, assim, estará atendendo às exigências societárias, comerciais, fiscais e previdenciárias.

Sistema Escritural em meio magnético à disposição da Receita Federal

As pessoas jurídicas que, de acordo com o balanço encerrado no período de apuração imediatamente anterior, possuem patrimônio líquido superior a um milhão seiscentos e trinta e três mil, setenta e dois reais e quarenta e quatro centavos e utilizarem sistema de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal ficarão obrigadas a manter, em meio magnético ou assemelhado, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos e sistemas durante o prazo de cinco anos. (art. 265 e 266 RIR/99)

1.2.3. Legislação Previdenciária

O Decreto 3.048 de 06 de maio de 1999 que aprova o Regulamento da Previdência Social e as Leis 8.212 e 8.213, ambas de 1991, ao tratar de escrituração contábil, determinam que as empresas devem lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o valor dos descontos, as contribuições da empresa e os totais recolhidos.

O art. 235 do Decreto 3.048 prevê que a fiscalização poderá examinar a escrituração contábil e qualquer outro documento da empresa, a fim de validar se a contabilidade registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço.

O texto legal prevê ainda multa para o contribuinte que deixar de cumprir as obrigações previstas no decreto em questão.

1.2.4. Legislação Profissional

O Conselho Federal de Contabilidade, por meio da Resolução CFC nº 563, de 28/10/93, aprovou a NBC T 2, normatizando as formalidades da escrituração contábil que, entre outros procedimentos, estabelece:

I - A escrituração será executada em moeda corrente nacional, em forma contábil, em ordem cronológica de dia, mês e ano, com ausência de espaços em branco, entrelinhas, borrões, rasuras, emendas ou transportes para as margens e, ainda, com base em documentos probantes.

II - A terminologia adotada deverá expressar o verdadeiro significado da transação efetuada, admitindo-se o uso de códigos e/ou abreviaturas de históricos.

III - O Diário poderá ser escriturado por partidas mensais ou de forma sintetizada, desde que apoiado em registros auxiliares que permitam a identificação individualizada dos registros.

As formalidades inerentes às Demonstrações Contábeis estão contidas nas NBC T 2.7 e NBC T 3, que trazem esclarecimentos importantes sobre a elaboração do Balanço Patrimonial e outros demonstrativos previstos em lei, definindo os seus conceitos, conteúdos e estruturas.

1.2.5. Funções da Contabilidade

As principais funções da Contabilidade são: registrar, organizar, demonstrar, analisar e acompanhar as modificações do patrimônio em virtude da atividade econômica ou social que a empresa exerce no contexto econômico:

- a) Registrar todos os fatos que ocorrem e podem ser representados em valor monetário;
- b) Organizar um sistema de controle adequado à empresa;
- c) Demonstrar com base nos registros realizados, expor periodicamente por meio de demonstrativos, a situação econômica, patrimonial e financeira da empresa;
- d) Analisar os demonstrativos com a finalidade de apuração dos resultados obtidos;

Acompanhar a execução dos planos econômicos da empresa, prevendo os pagamentos a serem realizados, as quantias a serem recebidas de terceiros, e alertando para eventuais problemas.

A contabilidade é indispensável para que todas as categorias de empresários possam saber com precisão a sua lucratividade por segmento de operação e até por produto fabricado ou revendido, além de ter a rentabilidade do capital que ele investiu e a produtividade da mão-de-obra e dos equipamentos que utiliza. A contabilidade possibilita ainda o perfeito conhecimento do montante dos ativos (bens) e dos passivos (obrigações).

Através da análise das Demonstrações Financeiras são obtidos a situação líquida patrimonial da empresa nas diversas etapas do negócio e ainda diversos índices de liquidez e de risco de crédito, por isso iremos estudar quais os cuidados e como elaborar informes contábeis que são cada vez mais importantes na completa gestão empresarial.

1.2.6. Utilidade Formal da Escrituração Contábil

Uma empresa sem contabilidade é uma entidade sem memória, sem identidade e sem as mínimas condições de sobreviver ou de planejar seu crescimento.

Impossibilitada de elaborar demonstrativos contábeis por falta de lastro na escrituração, por certo encontrará grandes dificuldades em obter crédito em instituições financeiras ou de preencher uma simples informação cadastral. Assim, pode-se afirmar que a escrituração contábil é útil sob vários aspectos:

Quanto ao Aspecto Legal

A escrituração contábil habilita a empresa para enfrentar diversas situações, tais como:

- a) Concordata - Se a empresa enfrenta dificuldades financeiras, tem o direito de pedir concordata, porém, um dos principais requisitos para a obtenção desse benefício é que apresente, em juízo, as demonstrações contábeis, a relação dos credores e o livro diário escriturado até a data do requerimento, bem como um balanço especialmente elaborado.

b) Falência - Para que a falência não seja considerada fraudulenta, a empresa deve cumprir o mesmo ritual relativo à concordata.

c) Perícias Judiciais - Principalmente em relação a questões trabalhistas, a empresa que não possui contabilidade fica em situação vulnerável, diante da necessidade de comprovar, formalmente, o cumprimento de obrigações trabalhistas, pois o ônus da prova cabe a empresa, que a faz, mediante a constatação do registro no livro diário.

d) Dissidências Societárias - As divergências que, porventura, surjam entre os sócios de uma empresa podem ser objetos de uma perícia para apuração de direitos ou responsabilidades. A ausência da escrituração contábil inviabilizará a realização desse procedimento técnico esclarecedor.

e) Fiscalização da Previdência Social - A legislação previdenciária exige expressamente a escrituração do livro diário, conforme comentado anteriormente.

Quanto ao Aspecto Gerencial

O empresário necessita de informações para a tomada de decisões e é a contabilidade que oferece os dados formais, científicos e universais, para atender essa necessidade.

Com o fenômeno da globalização da economia, a informação contábil, além de ser utilizada dentro de todo o território nacional, poderá ser utilizada, também, em outros países.

A decisão de investir, de reduzir custos, de modificar uma linha de produtos, ou de praticar outros atos gerenciais deve se basear em dados técnicos extraídos dos registros contábeis, sob pena de pôr em risco o patrimônio da empresa e do próprio empresário.

Quanto ao Aspecto Social

A falta da escrituração contábil é uma das principais dificuldades para se avaliar a economia informal, que distorce tanto as estatísticas no Brasil. O desconhecimento da realidade econômica gera decisões completamente dissociadas das necessidades das empresas e da sociedade em geral, o que tem causado prejuízos irreversíveis ao País.

O registro contábil é importante para, entre outros aspectos, analisar as causas que levam um grande número de pequenas empresas a fecharem suas portas prematuramente.

Conclui-se, então, que a escrituração contábil completa é incontestavelmente necessária à empresa de qualquer porte, como principal instrumento de defesa, controle e gestão do seu patrimônio.

1.2.7. Objetivos da Contabilidade

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

Compreendemos por sistema de informação um conjunto de dados, técnicas específicas de acumulação, ajustes e elaboração de relatórios que permite:

I - tratar as informações de natureza repetitiva com o máximo possível de relevância e o mínimo de custo;

II - dar condições para, através da utilização de informações primárias constantes do arquivo básico, juntamente com técnicas derivantes da própria contabilidade e/ou outras disciplinas, fornecer relatórios de exceção para finalidades específicas.

Conceitua-se como usuário toda pessoa física ou jurídica que tenha interesse na avaliação da situação e do progresso de determinada entidade, seja tal entidade empresa,

Para a consecução dos objetivos da contabilidade, e dentro principalmente do contexto companhia aberta/usuário externo, dois pontos importantíssimos se destacam:

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

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

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

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

Uma forma prática de verificar se a Contabilidade está alcançando seus objetivos, conforme enunciado é pesquisar, periodicamente, qual o grau de utilização das demonstrações financeiras por parte de grupos de usuários para os quais, elas devem ter grande utilidade.

1.2.8. A Escolha do Contador

O proprietário de uma empresa certamente sabe o quanto a figura do contador é importante para que o seu negócio continue bem sucedido. De nada adianta fechar um grande número de contratos e alcançar excelentes resultados, se o contador da empresa não tem zelado pela eficiência na gestão contábil, societária e tributária do negócio.

Com o grande volume de negócios fechados até pode ter entrado uma excelente quantia no caixa da empresa, contudo, se o valor que a empresa paga em impostos for excessiva,

certamente o empresário não ficará satisfeito com o lucro auferido. E é exatamente aí que entra o papel do contador.

Contador é investimento

Como em todas as profissões, nem todos os contadores estão adequadamente capacitados para entender, interpretar e orientar seus clientes no que diz respeito à legislação. A opinião é do ex-presidente do Conselho Regional de Contabilidade do Rio de Janeiro e ex-secretário da Fazenda do Estado, Nelson Rocha.

Mas como identificar um bom profissional? Saber se ele realmente está preparado para atender as suas necessidades? São perguntas que até então você não saberia responder, mas poderá ter uma "luz" ao prestar atenção a algumas dicas simples que podem fazer a diferença. Primeiramente, o empresário deve "investir" em um contador, e não "gastar" com um.

Pró-atividade

Um bom contador é aquele que identifica soluções legais que permitam reduzir os custos fiscais e gerenciais da sua empresa. Ou seja, que ajuda no planejamento fiscal da empresa. Considerando a rapidez com que a legislação tributária muda no Brasil, esse profissional deve se reciclar constantemente.

Além de se manter atualizado sobre as mudanças na legislação, e responder pela gestão fiscal e tributária do negócio, o contador também deve conhecer administração, marketing e informática, atuando também como consultor. Muito para um contador? Não. O contador que apenas se preocupa em colocar os livros em dia está ultrapassado.

De contador a consultor

Atualmente é indispensável que todos os serviços de contabilidade sejam informatizados, pois só assim o contador tem condições de interpretar a legislação e oferecer uma boa orientação de forma rápida e clara. A lei é modificada com muita frequência, e ficar de fora das mudanças que estão acontecendo certamente não será o melhor para qualquer negócio.

Formalize o contrato de prestação de serviços com o contador: os conselhos regionais de contabilidade exigem tal documento. No contrato devem constar os direitos e deveres de cada uma das partes e pelo menos uma cláusula que preveja a rescisão do mesmo por qualquer uma das partes envolvidas.

O mesmo vale para o profissional, que deve ter seu registro junto ao conselho regional de contabilidade local em ordem. Obrigatório esse registro é tão importante quanto o registro de médico no CRM, e a sua empresa pode ser multada por contratar profissionais sem registro.

Por último, mas de igual importância, está a relação comercial entre a empresa e o seu contador que deve ser de extrema confiança, ou todas as dicas mencionadas podem perder efeito. O contador é a pessoa que tem acesso a informações confidenciais e estratégicas do negócio e da família, o que significa que simplesmente não dá para abrir este tipo de informação para qualquer pessoa.

1.3. Sociedades Empresárias

1.3.1. Empresário

A definição de empresário está conceituada no art. 966, do código civil, da seguinte forma: “Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade economicamente organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços”. Por outro lado, determina que não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda que com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

Desta forma, basta que se exerça profissionalmente atividade economicamente organizada, com os equipamentos, ferramentas e tudo o mais que possa ser preciso para determinada atividade para se ter a caracterização de empresário. Para tanto determina o Art. 967 do CC, a obrigatoriedade de inscrição do empresário no Registro Público de Empresas Mercantis da respectiva sede, antes do início de sua atividade

1.3.2. A empresa

A definição do conceito de empresa não foi contemplada pelo atual Código Civil, tão pouco pelo Código anterior. Vamos encontrar a definição jurídica de empresa na Lei nº. 4.137/62 art. 6º, que a conceituou como sendo “toda organização de natureza civil ou mercantil destinada à exploração por pessoa física ou jurídica de qualquer atividade com fins lucrativos”.

Corroborando essa definição, no entanto por outras palavras, temos outro conceito: empresa é a organização técnico-econômica que se propõe a produzir mediante combinação de diversos elementos, natureza, trabalho e capital, bens e serviços destinados à troca (venda), com esperança de realizar lucro, correndo o risco por conta do empresário, insto é, daquele que reúne, coordena e dirige esses elementos sob sua responsabilidade.

1.3.3. Conceito de contabilidade comercial

É a parte da ciência contábil que se dedica às sociedade empresárias

1.3.4. Tratamento societário

A contabilidade tem como função básica **estudar, controlar e interpretar** os fenômenos ocorridos no **patrimônio das entidades**. E as entidades podem ter fins ideais ou lucrativos (empresas).

O objeto do nosso estudo está ligado às empresas, que têm seu nascimento como unidade jurídica a partir do agrupamento humano organizado, estável, objetivando fins de utilidade privada, inteiramente distinta dos indivíduos que a compões, capaz de possuir e exercer direitos e contrair obrigações.

O artigo 20 da Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1.916 (antigo Código Civil) dispunha textualmente que as pessoas jurídicas têm existência distinta da dos seus membros; tendo existência distinta da dos seus membros é forçoso concluir que distintas também seriam suas obrigações, bem como seus direitos. Por outras palavras, sob a ótica desse dispositivo, as pessoas jurídicas são dotadas de direitos e obrigações independentemente dos direitos e obrigações dos sócios. O patrimônio da sociedade requer controle isolado das pessoas que a integram, isto quer dizer que o patrimônio da empresa tem personalidade própria.

De modo geral, a dívida é uma obrigação personalíssima, ou seja, não pode passar da pessoa do devedor. Dessa forma, as dívidas da pessoa jurídica não poderiam ser cobradas dos sócios, visto terem existência distinta e capital próprio, exceto na hipótese em que o capital social não estivesse totalmente integralizado.

O art. 50, do Código Civil atual, passou a legislar sobre esse assunto de forma diferente, determinando que “em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidas aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica”.

Isto significa que sobre a cobrança de dívida, por exemplo, doravante poderá ser afastada a figura da pessoa jurídica para fazer recair na pessoa física, sócios ou administradores.

Sob o ponto de vista contábil, em razão do Art. 50 caracterizar o abuso da personalidade jurídica também pela *confusão patrimonial*, por extensão cremos nada impedir que cotejemos tal expressão dentro dos princípios contábeis, especificamente com o *princípio da entidade*, o qual não permite que se misture o patrimônio da pessoa jurídica com o da pessoa física de seus sócios.

Essa norma traz ainda outra reflexão de suma importância, o “desvio de finalidade” que tem como consequência a despersonalização da pessoa jurídica.

É comum encontrarmos sociedades empresariais constituídas para explorar uma atividade e que ao longo do tempo a amplia sem que se proceda à alteração contratual correspondente. Essa omissão, no mais das vezes, dá-se em função da atividade ampliada estar diretamente relacionada à atividade principal da empresa.

À guisa de exemplo: uma indústria constituída para fabricação e comercialização de determinado produto, que ao longo do tempo vislumbra a possibilidade de ampliar seu faturamento, aproveitando o tempo ocioso de suas máquinas e equipamentos para fabricação desses mesmos produtos para terceiros.

Neste momento houve o desvio de finalidade, pois a sociedade passou a prestar serviços, e isto, em última análise, poderá ser a causa da despersonalização da pessoa jurídica.

1.3.5. O patrimônio

O Patrimônio da empresa começa com a subscrição e posterior integralização por parte se seus sócios ou acionistas do capital social constante no Ato Constitutivo da empresa, ou

seja, Estatuto Social para as Sociedades por Ações e Contrato Social para os demais tipos societários.

Código Comercial Brasileiro (Lei nº. 556, de 25 de junho de 1850), em seu artigo 287, dispõe que é essência das sociedades que o objetivo e fim a que se propõem seja lícito, e que cada um dos sócios contribua para o seu capital com alguma quota, sendo esta contribuição geralmente feita através de dinheiro ou bens que integrará o permanente. Ao pôr o Patrimônio da empresa em ação, espera-se que a mesma obtenha lucros, sendo que o art. 288 do Código Comercial dispõe que “É nula a sociedade ou companhia em que se estipular que a totalidade dos lucros pertença a um só dos associados, ou em que alguém seja excluído”. Já nas sociedades civis, **é nula somente a cláusula** que assim dispuser no contrato, conforme artigo 1.008 do Código Civil.

O Art. 1.052 do Código Civil dispõe que na sociedade limitada a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social.

Art. 8º. Da Lei 6.404/76 permite que a integralização do capital seja feita por meio de bens. Isto posto, dispõe que a avaliação desses bens seja feita por três peritos ou por empresa especializada, alertando o art. 9º. A mesma lei dispõe que na falta de declaração em contrário, os bens, antes pertencentes à pessoa física do subscritor, transferem-se à companhia a título de propriedade.

O § 1º do Art. 1.055, do Código Civil dispõe “pela exata estimação de bens conferidos ao capital social respondem solidariamente todos os sócios, até o prazo de cinco anos da data do registro da sociedade.

1.4. Classificação das Sociedades

As sociedades, na área privada, se dividem em duas categorias:

- a) **As Sociedades Cíveis** - são aquelas constituídas para praticar atividades não vinculadas a operações mercantis (venda de mercadorias); assim como regra, são as que se predispõem contratualmente a ter como objetivo social a prestação de serviços.
- b) **As Sociedades Comerciais** - são as empresas que contratualmente se comprometem a exercer a atividade mercantil (venda de mercadorias) devendo obedecer, principalmente, às regras contidas no Código Comercial - Lei nº. 556, de 25 de junho de 1850.

Doravante, passaremos a conviver com as chamadas sociedades não personificadas e sociedade personificadas, ambas as espécies do gênero sociedade empresária.

Haverá sociedade quando, no mínimo, duas ou mais pessoas unirem-se por contrato, com o mesmo objetivo, para criarem uma sociedade empresária para exploração de qualquer atividade lícita com o objetivo de lucro.

1.4.1. Sociedade não personificada

Sociedade em comum

Essa sociedade é aquela cujos atos constitutivos ainda não foram submetidos a registro. Enquanto permanecer essa condição, a sociedade será regida pelas normas da sociedade simples, subsidiariamente naquilo que for compatível.

Para essa sociedade, o patrimônio especial é composto pelos bens e pelas dívidas sociais, sendo os sócios titulares em comum.

Os bens sociais respondem pelos atos de gestão de qualquer sócio.

É aquela constituída sem as formalidades legais, ou seja, é a sociedade de fato e não a sociedade de direito, aquela não submetida a registro no órgão competente por estar desobrigada ou pendente desta condição, como exemplo desse tipo de sociedade temos a sociedade em comum e a sociedade em conta de participação.

Sociedade em conta de participação

A sociedade em conta de participação, por si só e por sua natureza, dispensa registro de seus atos constitutivos, sendo suas operações e atividade geridas unicamente pelo sócio ostensivo, que é uma sociedade empresária regularmente constituída e devidamente registrada.

Surge quando duas ou mais pessoas, sendo ao menos um comerciante, se reúnem, sem firma social, com objetivo de apurar lucro comum, em uma ou mais operações de comércio, trabalhando um, alguns ou todos, em seu nome individual para o bem comum. Uma sociedade constituída neste molde se apóia na percepção de duas ou mais pessoas de um negócio casual, ou seja: pode ser explorado em conjunto, sem a necessidade de todo o

rol de formalização e registro de uma sociedade, mas será identificado um ou mais sócios que exploram em seus próprios nomes individuais o destino da sociedade. Sua constituição é acidental ou casual e sua duração é momentânea, ou seja: a sociedade poderá durar enquanto durar o negócio. São regidas pelos arts. 325 a 328 do Código Comercial.

Dessa forma, obriga-se perante terceiros apenas e tão somente o sócio ostensivo, desde que o sócio participante (outroa sócio oculto) não tome parte nas deliberações sociais. Apesar disso, nada obsta a que o sócio participante fiscalize a gestão dos negócios sociais.

Natureza dos Sócios - A sociedade se comportará de:

Sócio Ostensivo - É a pessoa física ou jurídica em cujo nome são exercidas as operações comerciais, dispondo o art. 326 do Código Comercial que este é o único que se responsabiliza, de maneira ilimitada, para com terceiros e no caso de “quebrar” ou falir o sócio ostensivo (sócio-gerente), é lícito ao terceiro com quem houver se comprometido exigir que se saldem todas as contas que com ele tiver pendentes, ainda que os outros sócios (participantes) mostrem que os valores que serão utilizados lhes pertencem societariamente, uma vez que não há como provar que o dito terceiro tinha conhecimento do sócio participante antes da “quebra”, afinal ele se oculta perante terceiros, transmitindo ao mercado ser um ente estranho à sociedade até que se exponha.

Sócio Participante – É o sócio investidor, que não tem qualquer obrigação perante terceiros e como tal está subordinado tão somente às cláusulas apontadas no contrato celebrado com o sócio ostensivo. Este tem função idêntica à do Sócio Comanditário na Sociedade em Comandita Simples, pois não pode exercer qualquer ato de sócio-gerente, comprometendo-se unicamente para com o sócio ostensivo, segundo cláusulas estabelecidas entre as partes.

1.4.2. Sociedade personificada

Esse gênero de sociedade, por sua própria natureza, exige que seus atos constitutivos sejam submetidos a registro nos órgãos competentes. Dessa forma, as espécies de sociedades tratadas a seguir, necessariamente, deverão estar oficializadas mediante o competente registro.

Espécies de sociedades personificadas

Sociedade simples

Essas espécies de sociedades somente serão constituídas mediante contrato escrito particular ou público, e de acordo com o Art. 997 do Código Civil, deverão conter:

- a) nome, nacionalidade, estado civil, profissão e residência dos sócios, se pessoas naturais, e a firma ou a denominação, nacionalidade e sede dos sócios, se jurídicas;
- b) denominação, objeto, sede e prazo da sociedade;
- c) capital da sociedade, expresso em moeda corrente, podendo compreender qualquer espécie de bens, suscetíveis de avaliação pecuniária (para as sociedade cooperativas o capital social poderá ser dispensado);
- d) a quota de cada sócio no capital social, e o modo de realizá-la;
- e) as prestações a que se obriga o sócio, cuja contribuição consista em serviços;

- f) as pessoas naturais incumbidas da administração da sociedade, e seus poderes e atribuições;
- g) a participação de cada sócio nos lucros e nas perdas.
- h) Se os sócios respondem, ou não, subsidiariamente pelas obrigações sociais.

O art. 998, do Código Civil determina que “nos trinta dias subseqüentes à sua constituição, a sociedade deverá requerer a inscrição do contrato social no Registro Civil das Pessoas Jurídicas do local de sua sede.

O art. 1008, do Código Civil determina que “é nula a estipulação contratual que exclua qualquer sócio de participar dos lucros e das perdas”.

Nas relações com terceiros, a sociedade adquire direitos, assume obrigações e procede judicialmente, por meio de administradores com poderes especiais, ou, não os havendo, por intermédio de qualquer administrador (Art. 1.022 do CC).

Se os bens da sociedade não lhe cobrirem as dívidas, respondem os sócios pelo saldo, na proporção em que participem das perdas sociais, salvo cláusula de responsabilidade solidária (Art. 1.023 do CC).

Sociedades em nome coletivo

Somente pessoas físicas podem tomar parte na sociedade em nome coletivo, respondendo todos os sócios, solidária e ilimitadamente, pelas obrigações sociais (Art. 1.039 CC). Sem prejuízo da responsabilidade perante terceiros, podem os sócios, no ato constitutivo, ou por unânime convenção posterior, limitar entre si a responsabilidade de cada um.

Responsabilidade dos Sócios - Não há estabelecimento de limite de responsabilidade: assim, a responsabilidade de todos os sócios extrapola o valor do capital social subscrito.

Responsabilidade Solidária dos Sócios - Mesmo sabendo que a sua participação é uma parte do capital social, o sócio assume as obrigações da sociedade juntamente com os demais sócios, não importando o percentual que lhe cabe; assim, um sócio é tratado como uma pessoa responsável, por inteiro, pelas dívidas sociais, não havendo divisão destas obrigações segundo a participação de cada um, ou seja, a sociedade, ao assumir um passivo perante terceiro, diante do Código Comercial, depreende-se que cada sócio, mesmo que ele não seja sócio-gerente, a assume por inteiro, respondendo com seus bens particulares, caso seja necessário, com exceção somente nos casos em que a razão social foi empregada em transações estranhas aos negócios designados no contrato, conforme artigo 316 do referido Código.

Responsabilidade Subsidiária dos Sócios - O sócio assume a responsabilidade com os seus pertences particulares após esgotar os bens da sociedade.

Assim, um terceiro não pode exigir que um sócio pague a dívida da sociedade com um imóvel particular, digamos, se ainda existirem bens da sociedade que comportem saldá-la (art. 350 do Código Comercial).

Sócios Comerciantes - Não podem fazer parte da firma social nomes de pessoas que não sejam sócios comerciantes, destacando que não havendo no contrato designação do sócio

ou sócios que tenham a faculdade de usar privativamente a razão social, nem algum excluído, presume-se que todos os sócios têm direito igual de fazer uso dela.

Convém dizer que comerciante é todo aquele que juridicamente é capaz, de maneira habitual, de praticar atos de comércio emprestando o seu nome a empresa, podendo ser individualmente (Firma Individual) ou coletivamente (Sociedade Solidária: - Sociedade em Comandita Simples; - Sociedade em nome Coletivo).

Formalização do Contrato Social - O Contrato Social de Constituição da Sociedade em Nome Coletivo é similar ao de Comandita Simples, ressaltando-se as seguintes cláusulas:

Capital Social - Não é preciso referir, na composição societária, a personalidade dos sócios, ou seja, comanditado ou comanditário, pois todos são solidários (comanditado) diante do Código Comercial.

Razão Social - A firma (ou razão social - vocábulo sinônimo) da sociedade em nome coletivo deve conter individualmente todos os sócios (ex. Carvalho, Pereira) ou conter pelo menos o nome de um com o complemento por extenso ou abreviado - & Companhia (Carvalho & Companhia, ou Carvalho & Cia.).

Administração - É permitido estabelecer que todos os sócios serão gerentes ou pode-se designar ou mais sócios para desempenhar a administração dos negócios societários, não querendo dizer que serão absolvidos os demais sócios (não gerentes) da responsabilidade ilimitada, solidária e subsidiária.

Ressalte-se que, não havendo no contrato designação do sócio ou sócios que irão gerir a empresa, nem algum excluído, conclui-se que todos os sócios têm direito igual de exercer os negócios em nome da razão social da sociedade conforme o art. 316 do Código Comercial.

Sociedade em comandita simples

É constituída quando se quer que um ou mais sócios sejam tão-somente capitalistas, não sendo estes responsáveis por qualquer obrigação, inclusive perante terceiros, restringindo-se a entregar à sociedade o capital que se encarregou de integralizar.

Art. 311 do Código Comercial esclarece que quando duas ou mais pessoas, se associam para fim comercial, obrigando-se uns como sócios solidariamente responsáveis, e sendo outros simples prestadores de capitais, com a condição de não serem obrigados além dos valores que forem declarados no contrato, esta associação tem a natureza de Sociedade em Comandita.

Nesse tipo de sociedade haverá duas categorias de sócios:

- **Sócio Comanditado** - aquele que se responsabiliza de maneira ilimitada e solidária pelos negócios da empresa; assim, será o sócio-gerente, e
- **Sócio Comanditário** - trata-se do capitalista, que por questões particulares acha por bem ser um sócio “oculto”, não podendo praticar algum ato de gestão, nem ser envolvido nos negócios da sociedade, ainda mesmo que seja como procurador, nem

fazer uso da firma social (nome da Sociedade Comercial), tendo como único retorno financeiro o recebimento de distribuição de lucros.

Caso o nome do comanditário venha a compor a firma social, neste instante este sócio passa a ser comanditado, sendo que não descaracteriza a personalidade de comanditário, quando este participa nas reuniões e deliberações da sociedade, nem quando fiscaliza as suas operações, pois pelo art. 290 do Código Comercial é claro em dizer que em nenhuma Sociedade Comercial se pode recusar aos sócios o exame de todos os livros, documentos, escrituração e correspondência, e do estado do caixa da empresa, sempre que o requerer, salvo tendo-se estabelecido no contrato de constituição da empresa, às épocas em que o mesmo exame unicamente poderá ter lugar.

Sociedade limitada

Eis aqui a sociedade que predomina no sistema mercantil brasileiro, sendo que o próprio Departamento Nacional de Registro do Comércio já atestou que mais de 95% das sociedades comerciais constituídas neste país são de responsabilidade limitada, e não poderia ser diferente.

Se olharmos para as sociedades comerciais até este momento já analisadas, onde sempre há um sócio que responderá de maneira ilimitada perante terceiros, podendo vir a envolver o seu patrimônio particular, e sabendo que existe um tipo de sociedade que restringe a responsabilidade dos sócios até o valor total do capital social, é claro que optará por esta última, desprezando até a possibilidade de se constituir uma sociedade anônima, que é a melhor forma de atender à garantia de que o patrimônio próprio dos participantes não será envolvido, pois a responsabilidade dos sócios é minimizada pelo artigo 1º. da Lei nº. 6404/76, ao dispor que a sociedade anônima terá o capital dividido em ações, e a responsabilidade dos participantes será limitada ao preço de emissão das ações subscritas ou adquiridas.

Ora, por que então não existem mais sociedades anônimas do que as limitada?

Resposta - O custo da operacionalização de uma sociedade anônima é considerável, envolvendo inclusive publicidade de atos societários e demonstrações financeiras, e a lista de formalidades para sua constituição se contrapõe à simplicidade que circunda as limitadas.

As sociedades limitadas estão reguladas nos arts. 1.052 a 1.087 do Código Civil.

Capital Social - O fundo social, como podemos chamá-lo, é constituído com a participação em dinheiro ou demais bens expressos monetariamente até então pertencentes à pessoa física do sócio, não se admitindo sócio de indústria, conforme o § 2º, art. 1.055, do Código Civil.

Razão ou Denominação Social - É permitido às sociedades limitada adotar como título da sociedade uma Razão Social ou Denominação.

O parágrafo unido do art. 1.053 do Código Civil, faculta às sociedades limitadas escolher a regência supletiva de suas atividades através da Lei das Sociedades Anônimas. Não

exercendo essa opção no contrato, o caput do art. 1.053 determina que a sociedade limitada reger-se-á pelas normas da sociedade simples na falta de normas a serem aplicadas.

Ainda que opte pela regência supletiva da Lei das Sociedades Anônimas, a empresa poderá estar dispensada das publicações de suas demonstrações financeiras, eis que o Art. 294 dessa mesma Lei dispensa as empresas com capital social cujo valor não ultrapasse a um milhão de reais.

Sociedade anônima

A sociedade anônima ou companhia rege-se por lei especial (6.404/76), sendo-lhes aplicadas, nos casos omissos, as disposições do código civil. Seu capital divide-se em ações, ficando cada sócio, ou acionista, obrigado apenas em relação ao preço de emissão das ações que subscrever ou adquirir

Sociedade em comandita por ações

Trata-se de sociedade cujo capital divide-se em ações, e são regidas por lei especial (6.404/76), ficando cada sócio, ou acionista, obrigado apenas em relação ao preço de emissão das ações que subscrever ou adquirir

Em relação à comandita por ações, somente o acionista tem qualidade para administrar a sociedade e, como diretor, responde subsidiária e ilimitadamente pelas obrigações da sociedade. Tem sua personalidade jurídica idêntica à das Sociedades em Comandita Simples, com a diferença principal de que esta tem o direito de emitir ações (equiparando-se às Sociedades Anônimas), o que não cabe à Comandita Simples.

O art. 280 da Lei 6.404/76 dispõe que a sociedade terá o capital dividido em ações e reger-se-á pelas normas relativas às Sociedades Anônimas.

A sociedade poderá exercer os atos mercantis, sob um nome societário do qual só farão parte os nomes dos acionistas-diretores, ficando estes limitados e solidariamente responsáveis pelas obrigações da sociedade por serem caracterizados como comanditados, sendo que a denominação social deve ser seguida das palavras **Comandita por Ações**, por extenso ou abreviadamente.

Os diretores, ou seja, os comanditados, serão nomeados, sem limitação de tempo, no estatuto da sociedade, e somente poderão ser destituídos por deliberação de acionistas que representem 2/3, no mínimo, do capital social, entretanto, o diretor que destituído ou se exonerar, continuará responsável pelas obrigações sociais contraídas sob sua administração.

Para preservar os comanditados, o art. 283 da Lei nº. 6.404/76 dispõe que a assembléia-geral não pode, sem o consentimento destes diretores:

- a) mudar o objetivo principal da empresa;
- b) prorrogar o prazo de duração da sociedade, caso esta seja por tempo determinado;

- c) criar parte beneficiárias, sendo que é citada no art. 283 a não permissão de se criar também obrigações (debêntures) ao portador, porém o artigo 2º. da Lei 8.021/90 de 12/04/90, passou a vedar em qualquer circunstância a emissão de títulos ao portador;
- d) participar em outra sociedade.

Estatuto Social de uma Sociedade em Comandita por Ações é similar a uma Sociedade Anônima, devendo constar as suas peculiaridades em cláusulas, ou seja:

Denominação ou Razão Social - dispor logo em seguida à razão social a expressão **Comandita por Ações** - Ex. Andrade, Carvalho Comandita por Ações ou Andrade & Cia. Comandita por Ações.

É bom dizer que esta sociedade tem permissão legal - art. 281, Lei 6.404/76 - de utilizar Razão Social (colocando o nome de comanditados) ou de denominação social (colocando um nome comercial alheio aos acionistas. Ex.: “Amazonas Comandita por Ações”.

Administração - é necessário estabelecer que a sociedade será gerida pelos comanditados, sem limitação de tempo, e somente poderão ser destituídos por deliberação de acionistas que representem $\frac{2}{3}$, no mínimo, do capital social, não cabendo então na administração a presença de pessoas estranhas à sociedade.

Restrições à Assembléia - cabe estabelecer que a assembléia geral não pode, sem a autorização prévia dos diretores (Comanditados), realizar os atos prescritos no art. 283 da Lei nº. 6.404/76, anteriormente relacionados.

Submissão Legal à Lei das S/A - a sociedade será regida pelas normas constantes na Lei nº. 6.404/76 (Lei das S/A), não aplicando à Sociedade em Comandita por Ações o disposto na Lei das S/A, sobre Conselho de Administração, autorização estatutária de aumento de capital e emissão de bônus de subscrição, conforme artigo 284 da referida lei.

UNIDADE II – CONSTITUIÇÃO DE EMPRESAS COMERCIAIS

2.1. Parte Jurídica

Empresa comercial é uma entidade constituída para o exercício da atividade mercantil e se caracteriza pelo seu objetivo de lucro.

A função da empresa comercial é servir de intermediária ou mediadora entre o produtor e o consumidor de bens, para obtenção de lucro.

A empresa comercial poderá ser constituída ou organizada por uma só pessoa física ou por um grupo de pessoas na forma de uma sociedade.

A base para o registro de uma empresa comercial será o contrato, estatuto ou a declaração de empresário, os primeiros para as sociedades e o último para as chamadas “firmas individuais”, constituídas por apenas uma pessoa física.

A constituição do capital realiza-se com a transferência que sócios, acionistas ou titular da firma individual fazem de seus recursos particulares de bens e valores que constituirão o patrimônio inicial da empresa.

Qualquer que seja a forma societária da empresa, admite-se que seu capital seja constituído e realizado:

- totalmente em dinheiro e realizado integralmente no ato de sua constituição;
- totalmente em dinheiro, mas realizado parcialmente no ato e complementado em épocas futuras;
- em dinheiro e outros bens ativos;
- em dinheiro e outros bens ativos e valores passivos, quando então o capital corresponderá ao excesso dos valores ativos sobre os passivos.

Abertura e Encerramento de Empresas

Registro de Firma Individual

O modelo para registro de firma individual, chamado “Requerimento de Empresário”, pode ser obtido na página do Departamento Nacional de Registro de Comércio (DNRC), no link:

http://www.dnrc.gov.br/Legislacao/normativa/anexo1_in92.htm

Preenchimento da Declaração de Firma Individual “Requerimento de Empresário”

1 - Preencher o formulário em quatro vias legíveis, à máquina ou à mão, com letra de forma, sem rasura.

2 - Não preencher os campos destinados a uso da Junta Comercial.

3 - **Estado civil** – Declarar se é solteiro, casado, viúvo, separado judicialmente ou divorciado.

4 - Regime de bens do empresário – Se o empresário for casado, declarar o regime de bens (comunhão parcial, comunhão universal, participação final nos aquestos, separação de bens). A alteração do regime de bens depende de autorização judicial em pedido motivado de ambos os cônjuges, a qual deverá instruir o processo.

5 - Identidade – Indicar o número, a sigla do órgão expedidor e a sigla da respectiva unidade da federação mencionados no documento de identidade. São aceitos como documento de identidade: cédula de identidade, certificado de reservista, carteira de identidade profissional, Carteira de Trabalho e Previdência Social ou Carteira Nacional de Habilitação (modelo com base na Lei nº 9.503, de 23/9/97). Se o titular for estrangeiro, é exigida carteira de identidade de estrangeiro, com visto permanente.

6 - Emancipado por - Caso o titular seja menor de 18 e maior de 16 anos, emancipado, deverá indicar a forma de emancipação e arquivá-la em separado. São hipóteses de emancipação: casamento; ato judicial; concessão dos pais; colação de grau em curso de ensino superior; exercício de emprego público efetivo; estabelecimento civil ou comercial, ou pela existência de relação de emprego, desde que em função deles, o menor com 16 anos completos tenha economia própria.

7 - Declaração (de desimpedimento para exercer atividade empresária e de que não possui outra inscrição de empresário) e **requerimento** - Complementar o nome da Junta Comercial.

8 - Código do ato e descrição do ato - Preencher com o código e com a descrição do ato que está sendo praticado.

9 - Código do evento e descrição do evento - Preencher com o código e com a descrição do evento que está contido no ATO, conforme tabela abaixo.

10 - Nome empresarial – Indicar o nome completo ou abreviado do empresário, aditando, se quiser, designação mais precisa de sua pessoa (apelido ou nome como é mais conhecido) ou gênero de negócio, que deve constar do objeto. Não pode ser abreviado o último sobrenome, nem ser excluído qualquer dos componentes do nome. Não constituem sobrenome e não podem ser abreviados: FILHO, JÚNIOR, NETO, SOBRINHO etc., que indicam uma ordem ou relação de parentesco.

11 - Código de atividade econômica - Preencher com o código correspondente a cada atividade descrita no objeto, conforme a tabela de Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE-Fiscal. Ordenar os códigos das atividades indicando a principal e as secundárias. A atividade principal corresponde àquela que proporciona maior receita esperada (quando da inscrição) ou realizada (quando da alteração).

12 - Descrição do objeto - Descrever o objeto (atividades a serem exercidas), de forma precisa e detalhada, indicando o gênero e a espécie do negócio. Não podem ser inseridos termos estrangeiros na descrição das atividades, exceto quando não houver termo correspondente em português. O objeto não poderá ser ilícito, contrário aos bons costumes

ou à ordem pública. No caso de filial, vide orientação no Manual de Atos de Registro Mercantil - Empresário.

13 - Data de início das atividades - Preencher com a data prevista para o início das atividades a qual não poderá ser anterior à data da assinatura do Requerimento de Empresário. Se o Requerimento de Empresário for protocolado na Junta Comercial após 30 dias da data da sua assinatura pelo empresário, a data da Inscrição será considerada a data do deferimento do Requerimento pela Junta Comercial e, nesse caso, a data de início de atividades não poderá ser anterior a essa. No caso dos eventos 029, 037 e 039, vide orientação no Manual de Atos de Registro Mercantil – Empresário.

14 - Assinatura da firma pelo empresário – Deverá ser aposta a assinatura da firma de acordo com o nome da empresa indicado no campo nome empresarial.

15 - Data da assinatura – Indicar o dia, mês e ano em que o Requerimento foi assinado.

16 - Assinatura do empresário – A assinatura deve ser a que o empresário, seu representante legal ou procurador usa normalmente para o nome civil.

Arquivamento de Atos de Sociedades Empresárias

A constituição de sociedades empresárias depende de arquivamento no Registro do Comércio, salvo as sociedades simples (art 997 do Novo Código Civil Brasileiro), que deverão averbar seu contrato no Registro Civil das Pessoas Jurídicas do local de sua sede.

Para detalhamentos sobre as exigências de registros, pode-se consultar o site do DNRC: www.dnrc.gov.br.

2.2. Parte Contábil

Contabilidade comercial é o ramo da contabilidade aplicado ao registro, resumo e interpretação dos fenômenos que afetam as situações patrimoniais, financeiras e econômicas das empresas comerciais.

A contabilidade geral abrange todo e qualquer patrimônio, seja ele de pessoa física, de entidades com fins não lucrativos ou lucrativos e de pessoas de direito público.

Contabilidade aplicada é o controle e estudo de determinados patrimônios específicos, com a utilização dos métodos e princípios da contabilidade geral.

Quando os princípios da contabilidade geral são aplicados para os registros e demonstrações das empresas que desenvolvem a atividade de compra e venda de mercadorias, com objetivo de lucro, teremos a contabilidade comercial.

Contabilidade comercial é o ramo da contabilidade aplicado ao registro, resumo e interpretação dos fenômenos que afetam as situações patrimoniais, financeiras e econômicas das empresas comerciais.

As três peças básicas da contabilidade comercial, de final de exercício são: Balanço Patrimonial, Demonstração de resultado e Demonstração de Lucros Acumulados.

Estudando os relatórios econômicos, financeiros e o estado patrimonial da empresa, os executivos poderão tomar suas decisões e organizar o planejamento futuro.

Aos sócios e acionistas, não ligados à direção da empresa, os relatórios de final de exercício deverão responder a três questões fundamentais: a taxa de lucratividade de seu investimento, as perspectivas de lucros a médio ou a longo prazo e a segurança para as suas aplicações.

Bancos, fornecedores e outros investidores, tomarão os relatórios de final de exercício para decidir sobre financiamentos, empréstimos, limites de crédito para a empresa comercial.

As autoridades governamentais virão a utilizar-se dos relatórios finais para definir tributação e arrecadação de impostos e contribuições.

A contabilidade comercial é um instrumento da administração da empresa.

2.3. Subscrição e Integralização de Capital

Firma Individual

As firmas individuais não possuem contrato de constituição que determine o capital subscrito e o compromisso de sua realização, pois ele deve ser integralizado por apenas um indivíduo.

Geralmente o capital registrado na Junta Comercial e declarado nas Repartições Fiscais é aquele já integralizado pelo titular da firma. Daí fazer-se o registro direto da integralização do capital, sem lançamento intermediário de subscrição, que corresponderia ao compromisso assumido para com a própria firma de que o indivíduo é o titular.

Esse lançamento de subscrição é indispensável nas sociedades onde a subscrição representa um compromisso assumido para com terceiros.

O lançamento de constituição do capital de uma firma individual, na qual a realização do capital é feita totalmente em dinheiro:

Realização do Capital de Firma Individual:

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

Subscrição e Realização do Capital de Sociedade

Para abertura dos livros da sociedade, devemos considerar a existência das seguintes hipóteses:

- a) em dinheiro;
- b) em bens;
- c) com a transferência, para a sociedade, de valores ativos e passivos.

Realização do capital em dinheiro

Quando a sociedade é nova e seu capital realizado em dinheiro, no ato da subscrição.

Lançamento de constituição do capital:

Constituição do Capital:

D – Sócio X com capital a realizar	250.000,00
D – Sócio Y com capital a realizar	250.000,00
C – Capital Subscrito	500.000,00

Realização Integral do Capital

D – Caixa	500.000,00
C – Sócio X – capital a realizar	250.000,00

C – Sócio Y – capital a realizar 250.000,00

Com esses lançamentos iniciais a situação patrimonial da empresa fica sendo a seguinte:

ATIVO	PASSIVO
Caixa 500.000,00	Capital 500.000,00

Se os sócios realizassem apenas parte de seu capital, a situação seria outra. O lançamento de subscrição seria igual ao anterior e o da realização seria o seguinte:

Realização de Parte do Capital

D – Caixa	250.000,00
C – Sócio X – capital a realizar	125.000,00
C – Sócio Y – capital a realizar	125.000,00

A situação patrimonial seria a seguinte:

ATIVO	PASSIVO
Caixa 250.000,00	Capital Realizado 250.000,00
Sócio X 125.000,00	A Realizar 250.000,00
Sócio Y 125.000,00	
Total 500.000,00	Total 500.000,00

Realização do capital em bens

O capital pode ainda ser realizado parte em bens e parte em dinheiro.

Supondo-se que o sócio X tenha concorrido para a sociedade com o seguinte: Dinheiro R\$ 120.000,00; Móveis e Utensílios (máquinas de escritório, mesas, etc.) R\$ 120.000,00; Títulos a Receber R\$ 10.000,00. O sócio Y realizou sua parte em dinheiro.

O lançamento da subscrição é igual ao primeiro e o da realização é o seguinte:

Realização do Capital, parte em bens, parte em dinheiro

D – Caixa	120.000,00
D – Móveis e utensílios	120.000,00
D – Títulos a receber	10.000,00
C – Sócio X – capital a realizar	250.000,00
D – Caixa	250.000,00
C – Sócio Y – capital a realizar	250.000,00

Realização do capital com a transferência do patrimônio

Supondo que o sócio X transfira para a sociedade o seu patrimônio, formado por valores ativos e passivos, a firma em constituição faz os lançamentos de incorporação desses valores ao seu patrimônio, enquanto nos livros do sócio X são feitos os lançamentos de encerramento de sua firma por transferência para a nova.

Na firma X e Cia. (em constituição), o lançamento de subscrição é idêntico aos anteriores e o de realização do capital do sócio Y é igual aos já feitos. Vejamos o lançamento de realização do capital do sócio X, pela transferência de seu patrimônio, que é assim constituído:

ATIVO		PASSIVO	
Títulos a receber	120.000,00	Títulos a pagar	10.000,00
Contas a receber	15.000,00	Contas a pagar	5.000,00
Móveis e utensílios	130.000,00	Capital	250.000,00
Total	265.000,00	Total	265.000,00

Transferência do Patrimônio para a Sociedade

D – Móveis e utensílios	130.000,00
D – Contas a receber	15.000,00
D – Títulos a receber	120.000,00
C – Sócio X – transferência	265.000,00

Transferência de Valores Passivos

D – Sócio X – transferência	15.000,00
C – Contas a pagar	5.000,00
C – Títulos a pagar	10.000,00

Como se vê, a conta do sócio X - transferência foi creditada por R\$265.000,00 e debitada por R\$15.000,00. A diferença de R\$250.000,00 é o seu capital e deve ser creditada a conta de Capital a Realizar. O lançamento é o seguinte:

Realização de Quota Subscrita

D – Sócio X – transferência	250.000,00
C – Sócio X – capital a realizar	250.000,00

O patrimônio da sociedade seria o seguinte:

ATIVO		PASSIVO	
Caixa	250.000,00	Títulos a pagar	10.000,00
Contas a receber	15.000,00	Contas a pagar	5.000,00
Títulos a receber	120.000,00	Capital	500.000,00
Móveis e utensílios	130.000,00		
Total	515.000,00	Total	515.000,00

Nos livros do sócio X são feitos os seguintes lançamentos de extinção de sua firma individual:

Transferência de Valores Ativos

D – Sócio X – transferência	265.000,00
C – Móveis e utensílios	130.000,00
C – Contas a receber	15.000,00
C – Títulos a receber	120.000,00

Transferência de Passivo

D – Contas a pagar	5.000,00	
D – Títulos a pagar	10.000,00	
C – Sócio X – transferência		15.000,00

Como se vê, a conta capital não foi encerrada. Seu encerramento é feito transferindo-se o saldo para a conta sócio X – patrimônio:

Encerramento da Conta Capital

D – Capital	250.000,00
C – Sócio X – patrimônio	250.000,00

A conta sócio X – transferência foi debitada por R\$250.000,00 a mais que seu crédito, diferença esta que corresponde ao capital. Aquela conta é encerrada creditando-a pelo débito da conta sócio X – patrimônio. Esta foi criada para por em evidência o valor do patrimônio líquido transferido para a nova firma.

O lançamento de encerramento das contas é o seguinte:

Transferência do Patrimônio Líquido

D – Sócio X – patrimônio	250.000,00
C – Sócio X e cia – transferência	250.000,00

Constituição de Sociedade Anônima

Emissão das Ações:

D – Ações emitidas	500.000,00
C – Capital	500.000,00

Subscrição das Ações:

D – João – subscrição	200.000,00
D – Antônio – subscrição	150.000,00
D – Pedro – subscrição	150.000,00
C – Ações emitidas	500.000,00

Realização do Capital:

D – Caixa	500.000,00
C – Acionistas – subscrição	

C – João – subscrição	200.000,00
C – Antônio – subscrição	150.000,00
C – Pedro – subscrição	150.000,00

Efetivação do Depósito Exigido por Lei:

D – Depósito legal	
C – Caixa	500.000,00
D – Banco conta especial	500.000,00

Caução de Diretoria:

D – Ações em caução	
C – Caução da diretoria	20.000,00
D – João – caução	10.000,00
D – Antônio – caução	10.000,00

Após estar a sociedade anônima perfeitamente legalizada, poderá ser retirada do banco a importância referente ao depósito legal. Teremos então o seguinte lançamento:

Retirada do Depósito Legal:

D – Bancos	
C – Depósito legal	
D – Banco X conta movimento	500.000,00
C – Banco X conta especial	500.000,00

Com este lançamento o banco fica debitado em conta movimento, podendo a importância ser sacada a qualquer momento.

Constituição de Sociedade em Comandita Simples

Na sociedade em comandita simples, tomam parte sócios de duas categorias:

Os comanditados, pessoas físicas, responsáveis solidária e ilimitadamente pelas obrigações sociais.

Os comanditários, obrigados somente pelo valor de sua quota.

Supondo-se que quatro sócios, Pedro, Paulo, João e Antônio contratem entre si uma sociedade em comandita simples com capital de R\$300.000,00. Os dois primeiros são sócios solidários e concorrem para a sociedade com R\$50.000,00 cada um; os dois últimos são sócios comanditários, capitalistas, concorrendo para a sociedade com R\$100.000,00 cada um.

Os lançamentos referentes à constituição, subscrição e realização do capital desta sociedade são os seguintes:

Constituição do Capital:

C – Capital	300.000,00
-------------	------------

D – Capital solidário	100.000,00
D – Capital em comandita	200.000,00

Subscrição do Capital:

C – Capital solidário	100.000,00
D – Pedro – capital a realizar	50.000,00
D – Paulo – capital a realizar	50.000,00

C – Capital em comandita	200.000,00
D – João – capital a realizar	100.000,00
D – Antônio – capital a realizar	100.000,00

Realização do Capital:

D – Caixa	300.000,00
C – Pedro – capital a realizar	50.000,00
C – Paulo – capital a realizar	50.000,00
C – João – capital a realizar	100.000,00
C – Antônio – capital a realizar	100.000,00

Constituição de Sociedade em Comandita por Ações:

D – Ações emitidas	300.000,00
C – Capital	300.000,00

Distribuição do Capital:

C – Ações emitidas	300.000,00
D – Capital solidário	120.000,00
D – Capital em comandita	180.000,00

Subscrição do Capital:

D – Acionistas – subscrição	300.000,00
C – Capital solidário	120.000,00
C – Capital em comandita	180.000,00

Integralização do Capital:

C – Acionistas – subscrição	
D – Caixa	300.000,00
C – José – subscrição	60.000,00
C – João – subscrição	60.000,00
C – Francisco – subscrição	90.000,00
C – Augusto – subscrição	90.000,00

Escrituração das Sociedades em Conta de Participação

Na Sociedade em conta de participação, a atividade constitutiva do objeto social é exercida unicamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade, participando os demais dos resultados correspondentes.

Há vários processos para escrituração das operações em participação, dos quais exemplificaremos três: partilha final, partilha imediata e método simplificado.

Processo de partilha final

Por este processo, cada sócio participante faz nos seus livros o registro das mercadorias compradas e vendidas por ele e pelo outro sócio, fazendo a partilha dos lucros e dos prejuízos no fim da participação.

Supondo-se que José Santos e Antônio Castro formem uma sociedade em conta de participação para compra e venda de algodão.

O primeiro criará em sua escrituração duas contas: a primeira que poderá denominar-se “Algodão em Participação”, registrará as compras e vendas feitas, inclusive as despesas; a segunda que poderá denominar-se “A.Castro – participação”, registrará todos os débitos e créditos de A.Castro, resultantes de suas compras e vendas de mercadorias em participação.

O segundo sócio fará os registros em sua escrituração pelo mesmo critério.

Compra de Algodão em Participação:

D – Algodão em participação	35.250,00
C – Caixa	35.250,00

Venda de Algodão em Participação:

D – Caixa	42.000,00
C – Algodão em Participação	42.000,00

Compra Feita pelo Sócio:

D – Algodão em participação	20.150,00
C – A.Castro – participação	20.150,00

Venda Feita pelo Sócio:

D – A.Castro – participação	24.000,00
C – Algodão em participação	24.000,00

Depois de concluídas todas as transações em participação, verificamos o resultado, para se realizar a partilha dos lucros ou prejuízos.

A situação das contas no Razão:

ALGODÃO EM PARTICIPAÇÃO

A Caixa	35.250,00	De Caixa	42.000,00
A A.Castro	20.150,00	De A.Castro	24.000,00
Total	55.400,00	Total	66.000,00

Por esta conta verifica-se que houve um lucro de R\$10.600,00, que deve ser dividido em partes iguais entre os sócios, o que faremos pelo seguinte lançamento:

Partilha Final do Lucro:

D – Algodão em participação	10.600,00
C – Lucros e perdas	5.300,00
C – A.Castro – participação	5.300,00

A situação na conta dos sócios em participação fica assim:

A.CASTRO – PARTICIPAÇÃO

A Algodão em participação	24.000,00	De Algodão em participação	20.150,00
		De algodão em participação	5.300,00
Total	24.000,00	Total	25.450,00

Por aí se verifica que o sócio é credor da importância de R\$1.450,00, cujo pagamento será registrado pelo seguinte lançamento:

Pagamento do Saldo ao Sócio em Participação:

D – A.Castro – participação	1.450,00
C – Caixa	1.450,00

Processo da partilha imediata

Pelo processo da partilha imediata, em cada operação realizada faremos a partilha entre o sócio participante e a conta representativa da mercadoria em participação. Vejamos como lançaríamos as quatro operações anteriores por este processo:

Compra de Algodão em Participação:

C – Caixa	35.250,00
D – Algodão em participação	17.625,00
D – A.Castro – participação	17.625,00

Venda de Algodão em Participação:

D – Caixa	42.000,00
C – Algodão em participação	21.000,00
C – A.Castro – participação	21.000,00

Compra Feita pelo Sócio:

D – Algodão em participação	10.075,00
C – A.Castro – participação	10.075,00

Venda Feita pelo Sócio:

D – A.Castro – participação	12.000,00
C – Algodão em participação	12.000,00

Vejamos a situação das contas no Razão:

ALGODÃO EM PARTICIPAÇÃO

A Caixa	17.625,00	De Caixa	21.000,00
A A.Castro	10.075,00	De A.Castro – participação	12.000,00
Total	27.700,00	Total	33.000,00

Por esta conta verifica-se que houve um lucro de R\$5.300,00, que transferimos para lucros e perdas, pelo seguinte lançamento:

Registro do Lucro em Participação:

D – Algodão em participação	5.300,00
D – Lucros e perdas	5.300,00

A situação da conta do sócio em participação é a seguinte:

A.CASTRO – PARTICIPAÇÃO

A Caixa	17.625,00	De Caixa	10.075,00
A Algodão em participação	12.000,00	De Algodão	21.000,00
Total	29.625,00	Total	31.075,00

Por esta conta verifica-se que o sócio em participação tem um crédito de R\$1.450,00, valor que lhe será pago e registrado através do seguinte lançamento:

Pagamento do Crédito do Sócio em Participação:

D – A.Castro – participação	1.450,00
C – Caixa	1.450,00

Método simplificado

Pelo método simplificado, cada um dos participantes registra apenas suas transações, recebendo do outro a comunicação do resultado por ele obtido nas transações que realiza.

Para se registrar os exemplos anteriores por este método faz-se da seguinte forma:

Compra de Algodão em Participação:

D – Algodão em participação	35.250,00
C – Caixa	35.250,00

Venda de Algodão em Participação:

D – Caixa	42.000,00
C – Algodão em participação	42.000,00

A situação da conta no razão será a seguinte:

ALGODÃO EM PARTICIPAÇÃO

A Caixa	35.250,00	De Caixa	42.000,00
Lucro	6.750,00		
Total	42.000,00	Total	42.000,00

O lucro de R\$46.750,00 será partilhado entre os sócios, pelo seguinte lançamento:

Partilha do Lucro em Participação:

D – Algodão em participação	6.750,00
C – Lucros e perdas	3.375,00
C – A.Castro – participação	3.375,00

No fim da participação, o outro sócio, A.Castro, comunica o resultado obtido em suas transações, que se registra através do seguinte lançamento:

Lucro na Operações do Sócio:

D – A.Castro – participação	1.925,00
C – Lucros e perdas	1.925,00

A situação do sócio passa a ser a seguinte:

A.CASTRO – PARTICIPAÇÃO

A Lucros e perdas	1.925,00	De Algodão em participação	3.375,00
-------------------	----------	----------------------------	----------

Por esta conta verifica-se que o saldo do sócio é o mesmo obtido pelos processos anteriores.

Verifica-se que esse processo somente pode ser posto em prática quando há extrema confiança entre os sócios em participação, pois cada uma das partes terá de confiar nos resultados oferecidos pela outra, de vez que não possui controle contábil das operações e do resultado.

Abertura dos Livros de Sociedade em Andamento

Quando a sociedade já se encontra em funcionamento e não há possibilidade de se fazer o registro de suas operações desde a constituição, faz-se um levantamento de todo seu ativo e passivo, que registraremos na conta Balanço de Abertura. A importância pela qual o ativo supera o passivo será o capital da empresa.

Supondo-se que os inventários acusem os seguintes valores ativos e passivos:

ATIVO

Caixa	8.000,00
Contas a receber	10.000,00
Títulos a receber	15.000,00
Mercadorias	55.000,00
Máquinas	25.000,00
Móveis e utensílios	20.000,00
Total	133.000,00

PASSIVO

Títulos a pagar	27.000,00
Créditos de acionistas	9.000,00
Contas a pagar	7.000,00
Patrimônio líquido	90.000,00
Total	133.000,00

A diferença de R\$ 90.000,00 é o patrimônio líquido. As contas ativas são debitadas, creditando-se o Balanço de Abertura; esta conta é debitada pelo crédito das contas passivas. Conjuntamente com as contas passivas creditam-se também as de capital dos sócios, por R\$ 90.000,00, ficando assim encerrada a conta Balanço de Abertura, que representou apenas o papel de conta intermediária.

Antes de se fazer os lançamentos de registro de ativo e passivo, deve-se registrar os capitais de cada sócio, a saber:

Constituição do Capital Social

D – Capital	90.000,00
C – José de Souza – capital	45.000,00
C – João Santos – capital	45.000,00

Constituição do Ativo

C – Balanço de abertura	133.000,00
D – Mercadorias	55.000,00
D – Caixa	8.000,00
D – Máquinas	25.000,00
D – Móveis e utensílios	20.000,00
D – Títulos a receber	10.000,00
D – Contas a receber	15.000,00

Constituição do Passivo

D – Balanço de abertura	133.000,00
C – Títulos a pagar	27.000,00
C – Créditos de acionistas	9.000,00
C – Contas a pagar	7.000,00
C – José de Souza – capital	45.000,00
C – João Santos – capital	45.000,00

Não obstante o patrimônio líquido da empresa de R\$ 90.000,00, o capital registrado poderá ser superior ou inferior a essa importância.

Se os sócios resolvessem registrar o capital de R\$80.000,000, haveria um saldo de R\$10.000,00, que poderia ser mantido com reserva ou como crédito dos sócios, em contas correntes ou conta especial.

Se desejassem registrar o capital de R\$ 100.000,00, a diferença de R\$ 10.000,00 permaneceria com débito dos sócios em conta de Capital a Realizar

UNIDADE III – ALTERAÇÕES DE CAPITAL

3.1. Aumento e Diminuição de Capital

As sociedades comerciais estão sujeitas a várias alterações, por:

- ✓ aumento ou diminuição de seu capital;
- ✓ transformação em outro tipo de sociedade;
- ✓ fusão, incorporação ou cisão;
- ✓ absorção por outra empresa;
- ✓ liquidação para encerramento de suas atividades.

Em alguns casos de alteração, a sociedade desaparece, surgindo uma nova, com denominação e capital diferentes.

O aumento do capital nas sociedades pode dar-se por nova subscrição, feita pelos sócios, por conversão de reservas e lucros em capital, por correção monetária do capital ou por admissão de novos sócios.

A diminuição do capital pode dar-se com:

- ✓ reembolso de capital aos sócios;
- ✓ amortização de prejuízos;
- ✓ retirada dos sócios;
- ✓ cisão da sociedade.

Variação do Capital das Sociedades

Exemplos de aumento e diminuição de capital nas sociedades em nome coletivo e nas sociedades anônimas, porquanto nas demais o processo de registro pouco difere destas duas sociedades.

AUMENTO:

Nova subscrição;
Conversão de reservas e lucros acumulados;
Correção monetária do capital ou reavaliação de ativos;
Admissão de novos sócios.

DIMINUIÇÃO:

Redução do capital, com reembolso aos sócios;
Amortização de prejuízos;
Retirada de sócios;
Cisão da sociedade.

Aumento de Capital por Nova Subscrição

Supondo-se que os sócios da firma Castro e Soares, com o capital de R\$100.000,00, fazem nova subscrição de capital, aumentando-o para R\$150.000,00. Cada sócio subscreve mais

R\$25.000,00.

Aumento de Capital:

D – Primeiro aumento do capital	50.000,00
C – Capital	50.000,00

Subscrição do Aumento de Capital:

C – Primeiro aumento do capital	50.000,00
D – Castro – capital a realizar	25.000,00
D – Soares – capital a realizar	25.000,00

Integralização do Aumento:

D – Caixa	50.000,00
C – Castro – capital a realizar	25.000,00
C – Soares – capital a realizar	25.000,00

Conversão de Reservas e Lucros em Capital

Supondo-se que o capital da Castro e Soares seja o seguinte:

PATRIMÔNIO DE CASTRO E SOARES

ATIVO		PASSIVO	
Caixa	70.000,00	Títulos a pagar	150.000,00
Mercadorias	200.000,00	Capital	100.000,00
Títulos a receber	30.000,00	Reservas	60.000,00
Móveis e utensílios	50.000,00	Lucros e perdas	40.000,00
Total	350.000,00	Total	350.000,00

Supondo-se que a reserva e o lucro sejam convertidos em capital, havendo um aumento de R\$100.000,00, divididos em partes iguais entre os sócios.

Aumento de Capital:

D – Aumento de capital	100.000,00
C – Capital	100.000,00

Subscrição do Aumento de Capital:

C – Aumento de capital	100.000,00
D – Castro – capital	50.000,00
D – Soares – capital	50.000,00

Realização do Aumento:

D – Reservas	60.000,00
C – Castro – capital	30.000,00

C – Soares – capital	30.000,00
D – Lucros e perdas	40.000,00
C – Castro – capital	20.000,00
C – Soares – capital	20.000,00

A situação patrimonial da firma passa a ser a seguinte:

PATRIMÔNIO DE CASTRO E SOARES

ATIVO		PASSIVO	
Caixa	70.000,00	Títulos a pagar	150.000,00
Mercadorias	200.000,00	Capital	200.000,00
Títulos a receber	30.000,00		
Móveis e utensílios	50.000,00		
Total	350.000,00	Total	350.000,00

Correção Monetária do Capital

Apesar de extinta, a figura da Correção Monetária do Capital vigorou até 31.12.1995, e portanto, para fins de conhecimento contábil, é importante relatarmos o histórico e exemplificar os lançamentos vigentes na época em que vigorou.

A Lei 6.404, art. 185, diz que nas demonstrações contábeis deverão ser considerados os efeitos da modificação no poder de compra da moeda nacional sobre o valor dos elementos do patrimônio e dos resultados do exercício, a saber:

“§ 1.º Serão corrigidos, com base nos índices de desvalorização da moeda nacional reconhecidos pelas autoridades federais:

o custo de aquisição dos elementos do ativo permanente, inclusive os recursos aplicados no ativo diferido, os saldos das contas de depreciação, amortização e exaustão, e as provisões para perdas;

os saldos nas contas do patrimônio líquido.

§ 2.º A variação nas contas do patrimônio líquido, decorrente de correção monetária, será acrescida aos respectivos saldos, com exceção da correção do capital realizado, que constituirá a reserva de capital de que trata o § 2.º do art. 182.

§ 3.º As contrapartidas dos ajustes de correção monetária serão registradas em conta cujo saldo será computado no resultado do exercício.”

O Decreto-lei 1.598, de 26/12/1977, arts. 139 e seguintes, estendeu a obrigatoriedade da correção monetária a todas as pessoas jurídicas, qualquer que seja o tipo de sociedade.

Eis um exemplo prático dessa contabilização, em empresa com a seguinte situação patrimonial:

PATRIMÔNIO DE CASTRO E SOARES

ATIVO		PASSIVO	
Caixa	10.000,00	Fornecedores	90.000,00
Mercadorias	150.000,00	Capital	300.000,00
Duplicatas a receber	80.000,00	Reservas	100.000,00
Móveis e utensílios	50.000,00		
Máquinas	200.000,00		
Total	490.000,00	Total	490.000,00

Supondo-se que o índice de desvalorização da moeda foi, no exercício, de 30%, teremos os seguintes lançamentos para registrar a correção monetária:

Correção Monetária do Ativo Permanente:

C – Correção monetária do patrimônio	75.000,00
D – Máquinas e equipamentos	60.000,00
D – Móveis, utensílios e instalações	15.000,00

O saldo da conta Correção Monetária do Patrimônio, debitada por R\$120.000,00 e creditada por R\$75.000,00, será transferido para Lucros e Perdas e aparecerá na Demonstração do Resultado do Exercício como custo ou despesa do exercício.

A conta Correção Monetária do Capital Realizado será obrigatoriamente incorporada ao Capital, por autorização da primeira assembléia geral ordinária que se realiza após o balanço. O lançamento de aumento do capital será o seguinte:

Aumento de Capital por Correção Monetária:

D – Correção monetária do capital realizado	90.000,00
C – Capital	90.000,00

PATRIMÔNIO DE CASTRO E SOARES

ATIVO		PASSIVO	
Caixa	10.000,00	Fornecedores	90.000,00
Mercadorias	150.000,00	Capital	390.000,00
Duplicatas a receber	80.000,00	Reservas	130.000,00
Móveis e utensílios	65.000,00	Lucros e perdas	(45.000,00)
Máquinas	260.000,00		
Total	565.000,00	Total	565.000,00

Reavaliação de Ativos

A Lei n.º 6.404, em seus artigos 182, § 3.º e 187, § 2.º, admite nova avaliação de valores ativos, mediante constituição de reserva de Reavaliação, que poderá ser, posteriormente, incorporada ao capital.

A contabilização da operação é feita mediante débito das contas dos ativos reavaliados e crédito da conta Reserva de Reavaliação, que poderá ser transformada em capital:

D – Imobilizado (Permanente)
C – Reserva de Reavaliação (Patrimônio Líquido)

Admissão de Novo Sócio sem Alteração do Nome Empresarial

Quando, com a admissão de novo sócio, não há alteração do nome empresarial, os lançamentos que se fazem são apenas os de subscrição e de realização do novo capital.

Supondo-se que na firma Castro e Cia., com o capital de R\$100.000,00, dividido em partes iguais entre os sócios Castro e Soares, ingresse novo sócio, Silva, com capital de R\$50.000,00.

Subscrição de Capital:

D – Silva – capital a realizar	50.000,00
C – Capital	50.000,00

Integralização do Capital:

D – Caixa	50.000,00
C – Silva – capital a realizar	50.000,00

Admissão de Sócio com Alteração do Nome Empresarial

Quando a admissão de novo sócio implica alteração do nome empresarial, é necessário que se encerre a atual, pela transferência de todos os valores ativos e passivos para a nova firma. Fazem-se depois, nos livros desta, os lançamentos de constituição de seu capital e os de transferência dos valores da antiga para a nova sociedade.

Supondo-se que ingresse na firma Castro e Soares o sócio Silva, passando a sociedade a denominar-se Castro e Cia.

O Capital da sociedade, que é de R\$ 100.000,00, dividido em partes iguais entre os sócios Castro e Soares, passa a ser de R\$ 150.000,00, com a subscrição, pelo sócio Silva, da importância de R\$ 50.000,00.

Supondo-se que o patrimônio de Castro e Soares fosse o seguinte:

CASTRO E SOARES

ATIVO		PASSIVO	
Caixa	70.000,00	Contas a pagar	100.000,00
Títulos a receber	30.000,00	Títulos a pagar	150.000,00
Mercadorias	200.000,00	Capital	100.000,00
Móveis e utensílios	50.000,00		
Total	350.000,00	Total	350.000,00

Encerramento dos livros de Castro e Soares:

Reversão do Capital aos Sócios:

D – Capital	100.000,00
C – Castro – capital	50.000,00
C – Soares – capital	50.000,00

Transferência do Ativo:

D – Castro e Cia – transferência	350.000,00
C – Móveis e utensílios	50.000,00
C – Mercadorias	200.000,00
C – Caixa	70.000,00
C – Títulos a receber	30.000,00

Transferência do Passivo:

C – Castro e Cia – transferência	350.000,00
D – Castro – capital	50.000,00
D – Soares – capital	50.000,00
D – Contas a pagar	100.000,00
D – Títulos a pagar	150.000,00

Ficam assim encerrados os livros de Castro e Soares. Vejamos agora a constituição da nova firma, Castro e Cia:

Constituição do Capital:

C – Capital	150.000,00
D – Castro – capital	50.000,00
D – Soares – capital	50.000,00
D – Silva – capital a realizar	50.000,00

Transferência do Ativo:

C – Castro e Soares – transferência	350.000,00
D – Móveis e utensílios	50.000,00
D – Mercadorias	200.000,00
D – Caixa	70.000,00
D – Títulos a receber	30.000,00

Transferência de Valores Passivos:

D – Castro e Soares – transferência	350.000,00
C – Castro – capital	50.000,00
C – Soares – capital	50.000,00
C – Contas a pagar	100.000,00
C – Títulos a pagar	150.000,00

Realização da Quota de Silva:

D – Caixa	50.000,00
C – Silva – capital a realizar	50.000,00

CASTRO E CIA

ATIVO		PASSIVO	
Caixa	120.000,00	Títulos a pagar	100.000,00
Títulos a receber	30.000,00	Contas a pagar	150.000,00
Mercadorias	200.000,00	Capital	150.000,00
Móveis e utensílios	50.000,00		
Total	400.000,00	Total	400.000,00

Diminuição de Capital, com Reembolso aos Sócios

Quando o capital é diminuído por reembolso aos sócios, os lançamentos a serem feitos são inversos aos de constituição e realização de capital.

Supondo-se que os sócios Castro e Soares desejam diminuir o capital de sua firma, ficando cada um apenas com R\$25.000,00 na sociedade.

Diminuição de Capital:

D – Capital	50.000,00
C – Castro – capital	25.000,00
C – Soares – capital	25.000,00

Reembolso aos Sócios:

C – Caixa	50.000,00
D – Castro – capital	25.000,00
D – Soares – capital	25.000,00

Diminuição de Capital pela Amortização de Prejuízos

Quando a sociedade acusa prejuízo, aparecendo a conta Lucros e Perdas com saldo devedor, podemos amortizar esse prejuízo com a diminuição do capital.

Supondo-se que a situação patrimonial de Castro e Soares seja a seguinte:

ATIVO		PASSIVO	
Caixa	70.000,00	Contas a pagar	100.000,00
Títulos a receber	30.000,00	Títulos a pagar	150.000,00
Mercadorias	160.000,00	Capital	100.000,00
Móveis e utensílios	50.000,00	Lucros e perdas	(40.000,00)
Total	310.000,00	Total	310.000,00

Em primeiro lugar transferimos o débito de Lucros e Perdas para os sócios.

Distribuição do Prejuízo:

C – Lucros e perdas	40.000,00
D – Castro – Prejuízo	20.000,00
D – Soares – prejuízo	20.000,00

Faz-se em seguida o lançamento de diminuição do capital.

Redução do Capital:

D – Capital	40.000,00
C – Castro – capital	20.000,00
C – Soares – capital	20.000,00

Transfere-se o crédito dos sócios em conta Capital para suas contas de prejuízos, cobrindo assim o prejuízo com parte do capital.

Cobertura dos Prejuízos com o Capital:

D – Castro – capital	20.000,00
C – Castro – prejuízo	20.000,00
D – Soares – capital	20.000,00
C – Soares – prejuízo	20.000,00

Retirada de Sócio sem Alteração de Nome Empresarial

Quando um dos sócios se retira sem que sua saída altere o nome empresarial, os lançamentos que se fazem são apenas os de diminuição de capital e de restituição do dinheiro ao sócio.

Supondo-se que da firma Castro e Cia., composta dos sócios Castro, Soares e Silva, se retire o sócio Silva. O capital, que era de R\$150.000,00 divididos em partes iguais, fica reduzido a R\$100.000,00.

Redução do Capital:

D – Capital	50.000,00
C – Silva – capital	50.000,00

Pagamento ao Sócio:

D – Silva – capital	50.000,00
C – Caixa	50.000,00

Retirada de Sócio com Alteração do Nome Empresarial

Quando um dos sócios se retira da sociedade causando modificação da razão social, é necessário que se encerre a firma atual, fazendo-se depois a constituição da nova sociedade.

Supondo-se que da sociedade Castro, Soares e Cia., se retire o sócio Silva, alterando assim a firma para Castro e Soares. Nos livros de Castro, Soares e Cia., faremos o encerramento de seu patrimônio revertendo aos sócios seu capital e transferindo para a nova firma Castro e Soares os valores ativos e passivos que constituem seu patrimônio.

Ao sócio que se retira, credita-se em sua conta particular, não só o valor de seu capital como também sua parte na reserva e nos lucros.

Nos livros de Castro e Soares faremos a constituição do novo capital e a transferência dos valores ativos e passivos da firma Castro, Soares e Cia.

Os lançamentos a serem feitos nos livros de Castro, Soares e Cia., supondo-se que seu patrimônio seja o seguinte:

CASTRO, SOARES E CIA

ATIVO		PASSIVO	
Caixa	70.000,00	Títulos a pagar	110.000,00
Títulos a receber	30.000,00	Capital	150.000,00
Mercadorias	200.000,00	Reserva de capital	60.000,00
Móveis e utensílios	50.000,00	Lucros e perdas	30.000,00
Total	350.000,00	Total	350.000,00

Reversão do Capital:

D – Capital	150.000,00
C – Castro – capital	50.000,00
C – Soares – capital	50.000,00
C – Silva – capital	50.000,00

Crédito de Silva em Conta Particular:

C – Silva – conta particular	80.000,00
D – Lucros e perdas	10.000,00
D – Reservas de capital	20.000,00
D – Silva – capital	50.000,00

Sendo o crédito de Silva de R\$80.000,00 e o saldo da conta Caixa R\$70.000,00, não é possível pagá-lo em dinheiro. Suponhamos que esse pagamento seja metade em dinheiro e metade com título aceito por nós, a seu favor.

Pagamento ao Sócio:

D – Silva – conta particular	80.000,00
C – Caixa	40.000,00
C – Títulos a pagar	40.000,00

A situação patrimonial de Castro, Soares e Cia., passa a ser a seguinte:

CASTRO, SOARES E CIA

ATIVO		PASSIVO	
Caixa	30.000,00	Títulos a pagar	150.000,00
Títulos a receber	30.000,00	Castro – capital	50.000,00
Mercadorias	200.000,00	Soares – capital	50.000,00
Móveis e utensílios	50.000,00	Reserva de capital	40.000,00
		Lucros e perdas	20.000,00
Total	310.000,00	Total	310.000,00

O encerramento dos livros de Castro, Soares e Cia.:

Transferência de Valores Ativos:

D – Castro e Soares – transferência	310.000,00
C – Móveis e utensílios	50.000,00
C – Mercadorias	200.000,00
C – Caixa	30.000,00
C – Títulos a receber	30.000,00

Transferência de Passivo:

C – Castro e Soares – transferência	310.000,00
D – Castro – capital	50.000,00
D – Soares – capital	50.000,00
D – Reservas de capital	40.000,00
D – Lucros e perdas	20.000,00
D – Títulos a pagar	150.000,00

Estão assim encerrados os livros de Castro, Soares e Cia.

A abertura dos livros da nova firma, Castro e Soares, fica sendo a seguinte:

Constituição do Capital:

C – Capital	100.000,00
D – Castro – capital	50.000,00
D – Soares – capital	50.000,00

Transferência de Valores Ativos:

C – Castro, Soares e Cia – transferência	310.000,00
D – Móveis e utensílios	50.000,00
D – Mercadorias	200.000,00
D – Caixa	30.000,00
D – Títulos a receber	30.000,00

Transferência de Passivo:

D – Castro, Soares e Cia – transferência	310.000,00
C – Castro – capital	50.000,00

C – Soares – capital	50.000,00
C – Reservas de capital	40.000,00
C – Lucros e perdas	20.000,00
C – Títulos a pagar	150.000,00

Aumento de Capital das Sociedades Anônimas

O aumento de capital nas sociedades anônimas pode se dar por novas entradas de capital, para o que os acionistas têm a preferência na subscrição e por aproveitamento de reserva, lucros ou correção monetária do ativo, que se transferem para capital.

O primeiro caso de aumento de capital por nova subscrição.

Aumento de Capital:

D – Aumento de capital	300.000,00
C – Capital	300.000,00

Emissão de Ações

D – Ações emitidas	300.000,00
C – Aumento de Capital	300.000,00

Subscrição de Ações:

D – Acionistas	300.000,00
C – Ações emitidas	300.000,00

Integralização do Aumento:

D – Caixa	300.000,00
C – Acionistas	300.000,00

O aumento pode se dar pela aplicação de reservas e lucros acumulados. Neste caso as ações novas, assim integralizadas, serão distribuídas aos acionistas a título de bonificação, pois se trata de distribuição de lucros em forma de aumento de capital, sendo certo que tais lucros, representados pelas ações, cabem de direito aos acionistas.

De acordo com a Lei n.º 6.404, poderá também a companhia aumentar o valor nominal das ações existentes, em vez de emitir novas ações pela incorporação das reservas e lucros ao capital.

Neste caso fica alterada a redação do lançamento de integralização do capital, que passaria a ser como segue:

Integralização do Capital com Reserva e Lucros Acumulados:

C – Acionistas	300.000,00
D – Reservas de capital	200.000,00
D – Lucros suspensos	100.000,00

Transformação de Sociedades

É muito comum a transformação de sociedades comerciais e de firmas individuais em outros tipos de sociedades que facilitem mais a obtenção de grandes capitais.

Com relação ao registro dessa transformação nos livros da sociedade, procede-se da mesma maneira que na retirada ou admissão de sócio com alteração da denominação social.

Devem-se encerrar todos os livros da antiga sociedade, fazendo-se depois a constituição da sociedade que a sucedeu.

Supondo-se que a firma Castro, Soares e Cia., se transforme em sociedade anônima com a denominação de Cia. Nacional de Couros. Em primeiro lugar encerram-se os livros da firma Castro, Soares e Cia., com a reversão do capital aos sócios e transferência do ativo e passivo para a Cia. Nacional de Couros.

Faz-se em seguida a abertura dos livros da Cia. Nacional de Couros. No lançamento de realização do capital, entretanto, há pequena diferença, pois os sócios Castro, Soares e Silva não integralizam seu capital em dinheiro, mas com seu patrimônio que transferem à sociedade.

Os outros lançamentos a serem feitos na nova sociedade, Cia. Nacional de Couros, são idênticos aos demais apresentados à constituição de sociedade anônima.

Fusão de Sociedades

A fusão de sociedades consiste na reunião de duas ou mais sociedades para formar uma terceira, com o mesmo objeto ou com objeto diferente.

As sociedades que se fundem desaparecem, surgindo uma terceira, com personalidade jurídica própria, formada pelos patrimônios das sociedades desaparecidas.

Supondo-se que a sociedade Castro e Soares, com o capital de R\$ 100.000,00, dividido em partes iguais entre os sócios, e a sociedade Silva e Cia., com o capital de R\$ 50.000,00, dividido em partes iguais entre os sócios, fundem-se, formando a sociedade Castro, Soares e Cia.

A situação patrimonial de cada uma dessas firmas é a seguinte:

CASTRO E SOARES

ATIVO		PASSIVO	
Caixa	30.000,00	Títulos a pagar	150.000,00
Títulos a receber	20.000,00	Capital	100.000,00
Mercadorias	150.000,00		
Móveis e utensílios	50.000,00		
Total	250.000,00	Total	250.000,00

SILVA E CIA

ATIVO		PASSIVO	
Títulos a receber	15.000,00	Contas a pagar	10.000,00
Mercadorias	30.000,00	Títulos a pagar	5.000,00
Móveis e utensílios	20.000,00	Capital	50.000,00
Total	65.000,00	Total	65.000,00

Em primeiro lugar faz-se o encerramento dos livros das duas sociedades, fazendo em cada uma a reversão do capital aos sócios e a transferência do ativo e passivo para a nova firma, Castro, Soares e Cia. Encerramento dos livros de Castro e Soares:

Reversão do Capital aos Sócios:

D – Capital	100.000,00
C – Castro – Capital	50.000,00
C – Soares – capital	50.000,00

Observação: se o patrimônio apresentar reservas ou lucros acumulados, devemos distribuí-los entre os sócios antes do encerramento da sociedade.

Transferência de Valores Ativos:

D – Castro, Soares e Cia – transferência	250.000,00
C – Móveis e utensílios	50.000,00
C – Mercadorias	150.000,00
C – Caixa	30.000,00
C – Títulos a receber	20.000,00

Transferência de Passivo:

C – Castro, Soares e Cia – transferência	250.000,00
D – Castro – capital	50.000,00
D – Soares – capital	50.000,00
D – Títulos a pagar	150.000,00

Encerramento dos livros de Silva e Cia.:

Reversão do Capital:

D – Capital	50.000,00
C – Silva – capital	25.000,00
C – Dias – capital	25.000,00

Transferência de Valores Ativos:

D – Castro, Soares e Cia – transferência	65.000,00
C – Móveis e utensílios	20.000,00
C – Mercadorias	30.000,00
C – Títulos a receber	15.000,00

Transferência de Passivo:

C – Castro, Soares e Cia – transferência	65.000,00
D – Silva – capital	25.000,00
D – Dias – capital	25.000,00
D – Contas a pagar	10.000,00
D – Títulos a pagar	5.000,00

Abertura dos livros de Castro, Soares e Cia.

Constituição do Capital:

C – Capital	150.000,00
D – Castro – capital	50.000,00
D – Soares – capital	50.000,00
D – Silva – capital	25.000,00
D – Dias – capital	25.000,00

Transferência do Ativo de Castro e Soares:

C – Castro e Soares – transferência	250.000,00
D – Móveis e utensílios	50.000,00
D – Mercadorias	150.000,00
D – Caixa	30.000,00
D – Títulos a receber	20.000,00

Transferência do Passivo de Castro e Soares:

D – Castro e Soares – transferência	250.000,00
C – Castro- capital	50.000,00
C – Soares – capital	50.000,00
C – Títulos a pagar	150.000,00

Transferência do Ativo de Silva e Cia.:

C – Silva e Cia – transferência	65.000,00
D – Móveis e utensílios	20.000,00
D – Mercadorias	30.000,00
D – Títulos a receber	15.000,00

Transferência do Passivo de Silva e Cia.:

D – Silva e Cia – transferência	65.000,00
C – Silva – capital	25.000,00
C – Dias – capital	25.000,00
C – Contas a pagar	10.000,00
C – Títulos a pagar	5.000,00

O patrimônio de Castro, Soares e Cia., passa a ser o seguinte:

CASTRO, SOARES E CIA

ATIVO		PASSIVO	
Caixa	30.000,00	Contas a pagar	10.000,00
Títulos a receber	35.000,00	Títulos a pagar	155.000,00
Mercadorias	180.000,00	Capital	150.000,00
Móveis e utensílios	70.000,00		
Total	315.000,00	Total	315.000,00

Incorporação de Sociedades

A incorporação de uma sociedade por outra consiste em agregar o patrimônio da sociedade incorporada ao da incorporadora, resultando em aumento do capital desta e no desaparecimento daquela.

A incorporação assemelha-se a fusão, com a diferença que na fusão desaparecem ambas as sociedades, para surgimento de uma terceira, ao passo que na incorporação somente desaparece a incorporada, substituindo a outra – incorporadora – cujo aumento de capital fica pertencendo aos sócios da sociedade incorporada, que se tornam sócios da incorporadora.

Utilizando os mesmos dados anteriores, relativos à fusão de sociedades, supondo que a firma Silva e Cia., incorpore Castro e Soares.

Nos livros de Castro e Soares faz-se o encerramento da firma, usando a conta Silva e Cia – transferência e citando no histórico que se trata de incorporação daquela a esta sociedade.

Nos livros da incorporadora faz-se um lançamento de aumento de capital, debitando os novos sócios, Castro e Soares, em conta de capital a realizar.

Em seguida faz-se a transferência do ativo e passivo da antiga firma Castro e Soares, ficando assim integralizado o aumento de capital.

Cisão de Sociedades

O art. 229, da Lei n.º 6.404, diz o seguinte:

“A cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas de seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão.”

Na cisão, uma sociedade pode reduzir seu capital, formando outra sociedade; a primeira permanece, com capital reduzido, surgindo uma nova.

Os lançamentos contábeis da cisão são também inversos aos da incorporação ou da fusão.

Após a fusão das firmas Castro e Soares e Silva e Cia., o patrimônio da sociedade nascida da fusão Castro, Soares e Cia., ficou assim constituído:

CASTRO, SOARES E CIA

ATIVO		PASSIVO	
Caixa	30.000,00	Contas a pagar	10.000,00
Títulos a receber	35.000,00	Títulos a pagar	155.000,00
Mercadorias	180.000,00	Capital	150.000,00
Móveis e utensílios	70.000,00		
Total	315.000,00	Total	315.000,00

Supondo-se que esta sociedade, algum tempo depois, deseje cindir-se, voltando à situação anterior a fusão. Isso acarretará o desaparecimento de Castro, Soares e Cia., surgindo em seu lugar às firmas Castro e Soares e Silva e Cia., cada uma com seu antigo patrimônio.

Os lançamentos contábeis para registrar essa cisão serão os seguintes:

Encerramento dos livros da sociedade Castro, Soares e Cia., mediante:

Transferência do capital aos sócios, que serão creditados em contas de capital, a saber:

D – Capital	150.000,00
C – Castro – capital	50.000,00
C – Soares – capital	50.000,00
C – Silva – capital	25.000,00
C – Dias – capital	25.000,00

Transferência dos valores ativos destinados a Castro e Soares, a saber:

D – Castro e Soares – transferência	250.000,00
C – Caixa	30.000,00
C – Títulos a receber	20.000,00
C – Mercadorias	150.000,00
C – Móveis e utensílios	50.000,00

Transferência dos valores ativos destinados a Silva e Cia., a saber:

D – Silva e Cia. – transferência	65.000,00
C – Títulos a receber	15.000,00
C – Mercadorias	30.000,00
C – Móveis e utensílios	20.000,00

Transferência dos valores passivos destinados a Castro e Soares, a saber:

D – Títulos a pagar	150.000,00
D – Castro – capital	50.000,00
D – Soares – capital	50.000,00
C – Castro e Soares – transferência	250.000,00

Transferência dos valores passivos destinados a Silva e Cia., a saber:

D – Contas a pagar	10.000,00	
D – Títulos a pagar	5.000,00	
D – Silva – capital	25.000,00	
D – Dias – capital	25.000,00	
C – Silva e Cia. – transferência		65.000,00

Constituição da sociedade Castro e Soares, mediante:

Constituição do capital, a saber:

D – Castro – capital	50.000,00	
D – Soares – capital	50.000,00	
C – Capital		100.000,00

Registro dos valores ativos recebidos na cisão:

D – Caixa	30.000,00	
D – Títulos a receber	20.000,00	
D – Mercadorias	150.000,00	
D – Móveis e utensílios	50.000,00	
C – Castro, Soares e Cia. – transferência		250.000,00

Registro dos valores passivos recebidos na cisão:

D – Castro, Soares e Cia. – transferência	250.000,00	
C – Títulos a pagar		150.000,00
C – Castro – capital		50.000,00
C – Soares – capital		50.000,00

Constituição da sociedade Silva e Cia., mediante:

Constituição do capital, a saber:

D – Silva – capital	25.000,00	
D – Dias – capital	25.000,00	
C – Capital		50.000,00

Registro dos valores ativos recebidos na cisão:

D – Títulos a receber	15.000,00	
D – Mercadorias	30.000,00	
D – Móveis e utensílios	20.000,00	
C – Castro, Soares e Cia – transferência		65.000,00

Registro dos valores passivos recebidos na cisão:

D – Castro, Soares e Cia. – transferência	65.000,00	
C – Contas a pagar		10.000,00
C – Títulos a pagar		5.000,00
C – Silva – capital		25.000,00
C – Dias – capital		25.000,00

Na hipótese de versão parcial, ou seja, de transferência de parte do patrimônio da sociedade para formação de outra, não há necessidade de encerramento dos livros da sociedade cindida, mas apenas a operação de redução de seu capital e transferência de parte de seu patrimônio para a nova sociedade.

Nesse caso os sócios que se retiram são creditados em conta de capital, sendo debitados pelos valores ativos e creditados pelos valores passivos que lhe são transferidos.

Absorção de Sociedades

Uma sociedade pode ser absorvida por outra, desaparecendo. Seu patrimônio é cedido a outra sociedade, que o agrega ao seu.

Neste caso deve-se fazer o encerramento dos livros da sociedade que se dissolve, e na sociedade que adquire seu ativo e passivo faz-se à agregação desses valores,

Supondo-se que a firma Silva e Cia., ceda, mediante pagamento em dinheiro, à firma Castro e Soares, seu patrimônio, que é o seguinte:

SILVA E CIA

ATIVO		PASSIVO	
Títulos a receber	15.000,00	Contas a pagar	5.000,00
Mercadorias	30.000,00	Títulos a pagar	10.000,00
Móveis e utensílios	20.000,00	Capital	50.000,00
Total	65.000,00	Total	65.000,00

A firma adquire o patrimônio a dinheiro, porém nas seguintes condições:

Redução de 20% sobre os móveis.

Redução de 10% sobre as mercadorias.

Desconto de R\$ 1.000,00 nos títulos a receber.

Tem-se, antes de encerrar os livros de Silva e Cia., que proceder ao ajuste dessas contas, para que elas sejam transferidas para a firma que adquire o patrimônio, pelo valor de sua aquisição.

Ajuste e encerramento dos livros de Silva e Cia.

Redução dos Bens do Ativo

D – Lucros e perdas	8.000,00
C – Móveis e utensílios	4.000,00
C – Mercadorias	3.000,00
C – Títulos a receber	1.000,00

Reversão do Capital

D – Capital	50.000,00
C – Silva – capital	25.000,00
C – Dias – capital	25.000,00

Distribuição do prejuízo

C – Lucros e perdas	8.000,00
D – Silva – lucros e perdas	4.000,00
D – Dias – lucros e perdas	4.000,00

Cobertura dos Prejuízos com o Capital

D – Silva – capital	4.000,00
C – Silva – lucros e perdas	4.000,00
D – Dias – capital	4.000,00
C – Dias – lucros e perdas	4.000,00

Transferência dos Valores Ativos	
D – Castro e Soares – transferência	57.000,00
C – Móveis e utensílios	16.000,00
C – Mercadorias	27.000,00
C – Títulos a receber	14.000,00

Transferência de Passivo	
C – Castro e Soares – transferência	15.000,00
D – Contas a pagar	5.000,00
D – Títulos a pagar	10.000,00

Recebimento do Valor do patrimônio Líquido	
D – Caixa	42.000,00
C – Castro e Soares – transferência	42.000,00

A situação patrimonial de Silva e Cia., fica sendo a seguinte:

SILVA E CIA

ATIVO		PASSIVO	
Caixa	42.000,00	Dias – capital	21.000,00
		Silva – capital	21.000,00
Total	42.000,00	Total	42.000,00

Resta fazer o reembolso do dinheiro aos sócios:

Pagamento aos Sócios:

C – Caixa	42.000,00	
D – Silva – capital		21.000,00
D – Dias – capital		21.000,00

Estão assim encerrados os livros de Silva e Cia.

Nos livros desta firma os lançamentos não apresentam qualquer novidade, registrando-se apenas a aquisição de ativo e passivo, pelo preço por que foram adquiridos. O patrimônio não sofre alteração, embora haja modificação na espécie dos bens que o constituem.

Supondo-se que o patrimônio de Castro e Soares seja o que se segue, vejamos qual a modificação que sofre.

CASTRO E SOARES

ATIVO		PASSIVO	
Caixa	80.000,00	Contas a pagar	20.000,00
Títulos a receber	20.000,00	Títulos a pagar	130.000,00
Mercadorias	150.000,00	Capital	150.000,00
Móveis e utensílios	50.000,00		
Total	300.000,00	Total	300.000,00

Transferência de Valores Ativos:

C – Silva e Cia – transferência	57.000,00
D – Móveis e utensílios	16.000,00
D – Mercadorias	27.000,00
D – Títulos a receber	14.000,00

Transferência de Passivo:

D – Silva e Cia – transferência	15.000,00
C – Contas correntes	5.000,00
C – Títulos a pagar	10.000,00

Pagamento pela Aquisição:

D – Silva e Cia – transferência	42.000,00
C – Caixa	42.000,00

A situação patrimonial de Castro e Soares passa a ser a seguinte:

CASTRO E SOARES

ATIVO		PASSIVO	
Caixa	38.000,00	Contas a pagar	25.000,00
Títulos a receber	34.000,00	Títulos a pagar	140.000,00
Mercadorias	177.000,00	Capital	150.000,00
Móveis e utensílios	66.000,00		
Total	315.000,00	Total	315.000,00

Liquidação de Sociedades

Quando uma sociedade vai ser dissolvida, ela entra em liquidação. As sociedades dissolvem-se por vários motivos, tais como:

- ✓ expiração do prazo contratual;
- ✓ saída de um dos sócios antes do fim do contrato;
- ✓ morte de um dos sócios;
- ✓ falência;
- ✓ deliberação dos próprios sócio.

Ao entrar em liquidação, a primeira providência a ser tomada pela sociedade é o levantamento de um balanço patrimonial que exprimas fielmente a sua situação nesse momento.

Todos os livros da sociedade devem ser encerrados, transferindo-se o ativo e o passivo para a mesma sociedade, seguida da expressão “em liquidação”.

Para o registro das operações são abertos livros novos, sendo os legais revestidos de todas as formalidades exigidas para os livros dos comerciantes em geral.

O Diário é aberto para a transcrição de todos os valores ativos e passivos a serem liquidados, e daí por diante todas as operações serão feitas sob o nome empresarial seguido da expressão “em liquidação”.

Supondo-se que a firma Castro e Soares entre em liquidação quando sua situação patrimonial se apresenta da seguinte forma:

CASTRO E SOARES

(em liquidação)

ATIVO		PASSIVO	
Caixa	70.000,00	Títulos a pagar	150.000,00
Títulos a receber	30.000,00	Capital	100.000,00
Mercadorias	200.000,00	Reserva de capital	60.000,00
Móveis e utensílios	50.000,00	Lucros e perdas	40.000,00
Total	350.000,00	Total	350.000,00

Para o encerramento dos livros da firma que se liquidará, faz-se primeiramente a reversão do capital aos sócios, assim como a distribuição das reservas e dos lucros, transferindo-se depois o ativo e o passivo para a conta da firma em liquidação.

Para o registro desses créditos aos sócios cria-se uma conta especial que se denomina Liquidação.

Reversão do Capital e Distribuição de reservas e Lucros:

C – Castro – liquidação	100.000,00
D – Capital	50.000,00
D – Reserva de capital	30.000,00
D – Lucros e perdas	20.000,00
C – Soares – liquidação	100.000,00
D – Capital	50.000,00
D – Reserva de capital	30.000,00
D – Lucros e perdas	20.000,00

Transferência de Valores Ativos:

D – Castro e Soares – em liquidação	350.000,00
C – Móveis e utensílios	50.000,00
C – Mercadorias	200.000,00
C – Caixa	70.000,00
C – Títulos a receber	30.000,00

Transferência de Passivo:

C – Castro e Soares – em liquidação	350.000,00
D – Castro – liquidação	100.000,00
D – Soares – liquidação	100.000,00
D – Títulos a pagar	150.000,00

Constituição do Ativo:

C – Castro e Soares	350.000,00
D – Móveis e utensílios	50.000,00
D – Mercadorias	200.000,00
D – Caixa	70.000,00
D – Títulos a receber	30.000,00

Constituição do Passivo:

D – Castro e Soares	350.000,00
C – castro – liquidação	100.000,00
C – Soares – liquidação	100.000,00
C – Títulos a pagar	150.000,00

Venda de Mercadorias:

D – Caixa	225.000,00
C – Mercadorias	200.000,00
C – Lucros e perdas	25.000,00

Venda dos Móveis:

C – Móveis e utensílios	50.000,00
D – Caixa	45.000,00
D – Prejuízo de liquidação	5.000,00

Liquidação dos Débitos:

D – Títulos a pagar	150.000,00
C – Caixa	146.000,00
C – Lucros de liquidação	4.000,00

Recebimento das Duplicatas:

D – Caixa	30.000,00
C – Títulos a receber	30.000,00

Pagamento de Despesas:

D – Despesas de liquidação	4.400,00
C – Caixa	4.400,00

Apuração das Perdas:

D – Resultado da liquidação	9.400,00
C – Prejuízos de liquidação	5.000,00
C – Despesas de liquidação	4.400,00

Apuração dos Lucros:

D – Lucros de liquidação	29.000,00
C – Resultado da liquidação	29.000,00

Distribuição do Resultado:

D – Resultado da liquidação	19.600,00
C – Castro – liquidação	9.800,00
C – Soares – liquidação	9.800,00

Pagamento aos Sócios:

C – Caixa	219.600,00
D – Castro – liquidação	109.800,00
D – Soares – liquidação	109.800,00

Com o pagamento dos haveres dos sócios fecham-se as últimas contas abertas na sociedade em liquidação, desaparecendo assim seu patrimônio.

UNIDADE IV – ESCRITURAÇÃO

4.1. Aspectos Formais

A ciência contábil é formada por uma estrutura única composta de postulados e orientada por princípios. Sua produção deve ser a correta apresentação do patrimônio, com apuração de suas mutações e análise das causas de suas variações. A apuração contábil observará as três dimensões na qual está inserida e as quais deve servir: comercial - a Lei 6404/1976; contábil - Resolução 750/1993 e fiscal, que implica em chegar ao cálculo da renda, obedecendo a critérios constitucionais com fins tributários.

A regência da norma jurídica originária de registro contábil tem a sua natureza dupla: descrever um fato econômico em linguagem contábil sob forma legal e um fato jurídico imposto legal e prescritivamente. Feito o registro contábil, como determina a lei, torna-se norma jurídica individual e concreta, observada por todos, inclusive a administração, fazendo prova a favor do sujeito passivo.

De acordo com o artigo 251, do RIR/99, a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais.

A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capitais auferidos no exterior.

A falta de escrituração traz a possibilidade de arbitramento do lucro, cumulativamente à imposição das penalidades cabíveis. O art. 259. § 2º, do RIR/99, por exemplo, prevê que a não manutenção do Livro Razão implicará, também, no arbitramento do lucro. As demais hipóteses de arbitramento constam dos art. 530 do RIR/99.

Conforme os artigos 258 a 263 do RIR/99, o contribuinte que optar pelo lucro Real deverá manter escriturado o Livro Diário com as respectivas demonstrações financeiras, Livro Razão, Livro de Inventário, Livro Registro de Entrada de Mercadorias, Livro de Apuração do Lucro Real – Lalur, arquivo magnético da Contabilidade dos últimos 05 anos, senão poderá ter seu lucro arbitrado, conforme artigo 530 do RIR/99.

A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido, conforme Lei nº 8.981/95, art. 45, deverá manter a escrituração do Livro Caixa, Livro de Registro de Inventário e manter em boa ordem e guarda os documentos que serviram de base a escrituração comercial e fiscal.

Isso não significa que não deverá ter os demais livros, tipo: Registro de Entrada de Mercadorias, Livro de Registro de Saída de Mercadorias, Livro de Apuração do ICMS e IPI, Livro de Registro de Serviços – ISS, dentre outros, os quais são exigidos pela legislação Estadual e Municipal e esses órgãos podem arbitrar a receita caso não possua os respectivos livros.

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

Salvo disposição especial de lei, os livros obrigatórios e, se for o caso, as fichas, antes de postos em uso, devem ser autenticados no Registro Público de Empresas Mercantis. A autenticação não se fará sem que esteja inscrito o empresário, ou a sociedade empresária, que poderá fazer autenticar livros não obrigatórios (art. 1.181).

Sem prejuízo do disposto no art. 1.174, a escrituração ficará sob a responsabilidade de contabilista legalmente habilitado, salvo se nenhum houver na localidade (art. 1.182).

A escrituração será feita em idioma e moeda corrente nacionais e em forma contábil, por ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalos em branco, nem entrelinhas, borrões, rasuras, emendas ou transportes para as margens. É permitido o uso de código de números ou de abreviaturas, que constem de livro próprio, regularmente autenticado (art. 1.183).

No Diário serão lançadas, com individuação, clareza e caracterização do documento respectivo, dia a dia, por escrita direta ou reprodução, todas as operações relativas ao exercício da empresa (art. 1.184).

Admite-se a escrituração resumida do Diário, com totais que não excedam o período de trinta dias, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados livros auxiliares regularmente autenticados, para registro individualizado, e conservados os documentos que permitam a sua perfeita verificação (art. 1.184).

4.2. Princípios, Postulados e Convenções

Toda a ciência deve ter seus princípios, postulados e convenções. Então como a Contabilidade é uma ciência, entendê-los é fundamental para o aprendizado.

O art. 177, da Lei 6.404/76, determina que a escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência: aos preceitos da legislação comercial e aos preceitos da Lei das Sociedades por ações; e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

Conforme art. 3º, da Resolução CFC - 750/93 são princípios fundamentais de Contabilidade:

- ✓ o da ENTIDADE;
- ✓ o da CONTINUIDADE;
- ✓ o da OPORTUNIDADE;
- ✓ o do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL;
- ✓ o da COMPETÊNCIA e
- ✓ o da PRUDÊNCIA.

Postulados

Os postulados são proposições ou observações de certa realidade não sujeita a verificação e constituem a lei maior da Contabilidade, pois definem o ambiente econômico, social e político no qual esta deve atuar, o seu objeto de estudo e a sua existência no tempo. Os postulados contábeis, segundo alguns autores consultados são: a entidade e a continuidade.

Postulado Contábil da Entidade: define a entidade contábil, dando, a esta vida e personalidade própria, pois determina que o patrimônio de toda e qualquer unidade econômica que manipula recursos econômicos, independente da finalidade de gerar ou não lucros, de ser pessoa física ou jurídica, de direito público ou privado, não deve se confundir com a riqueza patrimonial de seus sócios ou acionistas, ou proprietário individual e nem sofrer os reflexos das variações nela verificadas.

A Entidade (empresa) não se confunde com a pessoa física do sócio, juridicamente são duas pessoas distintas: a pessoa física e a pessoa jurídica, com obrigações diferentes. Exemplo: a empresa contrai uma dívida, caso não a pague será executada (a empresa é executada não o sócio). A mesma coisa acontece se o sócio contrair dívida, quem é executado é o sócio e não a empresa.

Outro exemplo, quando o sócio tira dinheiro da empresa: a contabilidade deve registrar como retirada de pró-labore, ou retirada de lucros, ou de empréstimos, etc. Se o sócio retira mais dinheiro do que relativo aos lucros, pró-labore, e por esse motivo a empresa passa por dificuldades financeiras, o sócio será condenado a devolver o dinheiro à empresa ou assumir as dívidas com os fornecedores, pelo fato de ter agido de má-fé, fraudando o seu credor. (art. 158 a 165 do CC- Lei 10.406/2008)

Observa-se que este postulado é importante na medida em que ele identifica o campo de atuação da Contabilidade, pois onde existir patrimônio administrável existirá certamente a Contabilidade.

Postulado Contábil da Continuidade: determina que a entidade é um empreendimento em andamento, com intenção de existência indefinida, ou por tempo de duração indeterminado, devendo sobreviver aos seus próprios fundadores e ter seu patrimônio avaliado pela sua potencialidade de gerar benefícios futuros (lucros), e não pela sua capacidade imediata de ser útil somente à entidade. Como o próprio nome diz a empresa deve ter continuidade, é função da contabilidade primar pela continuidade da empresa. O Auditor Independente emite parecer sobre as condições em que a contabilidade de encontra: consistência, observação dos regimes, é obrigação do Auditor ressaltar em seu parecer se, por algum motivo, a empresa está em situação de descontinuidade. Exemplo: crise financeira, incapacidade produtiva, multas de elevado valor impagáveis pela empresa, etc.

Princípios Contábeis

Os princípios originaram-se da necessidade do estabelecimento de um conjunto de conceitos, princípios e procedimentos que não somente fossem utilizados como elementos disciplinadores do comportamento do profissional no exercício da Contabilidade, seja para a escrituração dos fatos e transações, seja na elaboração de demonstrativos, mas que permitissem aos demais usuários fixar padrões de comparabilidade e credibilidade, em função do conhecimento dos critérios adotados na elaboração dessas demonstrações.

Além de delimitar e qualificar o campo de atuação da Contabilidade, os princípios servem de suporte aos postulados. E através da evolução da técnica contábil em função de novos fatos sócio-econômicos, modificações na legislação, novos pontos de vista, ou outros fatores, um princípio que hoje é aceito, poderá ser modificado, para atender às inovações ocorridas na vida empresarial.

Os princípios básicos, essenciais ao exercício da Contabilidade são: o princípio do custo como base de valor, o princípio da realização da receita e confrontação da despesa, o princípio do denominador comum monetário e o princípio da competência.

Princípio do Custo como Base de Valor: sua aplicação é importante para a Contabilidade na medida em que ele descarta a possibilidade do uso de valores subjetivos para o registro dos bens, estabelecendo que seja utilizado o valor que a entidade sacrificou no momento de sua aquisição.

Os valores registrados na contabilidade sempre terão como base o preço de aquisição, o valor que certo produto custou à empresa. Exemplo: Comprou-se uma mercadoria por R\$ 100,00, no início do ano; no final do ano a mercadoria continua no estoque e o fornecedor está vendendo a mesma mercadoria por R\$ 180,00; na Contabilidade permanece o valor registrado por R\$ 100,00, ou seja o custo pago na ocasião da aquisição.

E o caso da reavaliação de bens, mais utilizada para imóveis? Onde o valor do bem é reavaliado pelo preço de mercado?

É uma situação possível, porém existe regra específica para reavaliação:

01 a 03 laudos de engenheiros ou empresas especializadas, confirmando o valor; a reavaliação precisa ser aprovada em assembléia ou em ata pelos sócios da empresa; deve constar nota explicativa sobre a reavaliação

Princípio da Realização da Receita e Confrontação da Despesa: determina o momento em que a receita deve ser considerada como realizada para compor o resultado do exercício social. Da mesma forma, determina que a despesa que foi necessária à obtenção daquela receita seja igualmente confrontada na apuração do resultado.

De acordo com a teoria contábil do lucro, as receitas são consideradas realizadas no momento da entrega do bem ou do serviço para o cliente e neste momento, todas as despesas que foram necessárias à realização daquelas receitas devem ser computadas na apuração do resultado. Assim, ao relacionar as despesas com as receitas, o resultado estará sendo apurado e poderá refletir o mais próximo possível a realidade da entidade.

Exemplo:

A empresa vendeu 1.000 unidades de uma mercadoria a R\$ 200,00 cada unidade; o custo de cada unidade vendida é de R\$ 99,00 por este princípio significa que a empresa tem registrado em sua receita R\$ 200.000,00 (1.000 unid. X R\$ 200,00) e conseqüentemente como despesa (custo) R\$ 99.000,00 (1.000 unid ao custo de R\$ 99,00).

Para toda a receita deve existir um sacrifício (despesa) correspondente. Estaria incorreta a Contabilidade se tivesse registrado o custo de apenas 500 unidades, demonstrando, assim, um lucro maior do que o real. A receita e a despesas devem ser confrontadas no mesmo exercício a que competirem.

Princípio do Denominador Comum Monetário: estabelece que a Contabilidade seja processada em uma única moeda, oferecendo maior consistência aos registros e maior confiabilidade às informações constantes nos relatórios contábeis.

Exemplo: no Brasil admite-se como moeda somente o Real (R\$). Todos os balanços devem ser elaborados com base no Real (moeda nacional).

Princípio da Competência: estabelece que as receitas e as despesas devem ser atribuídas aos períodos de sua ocorrência, independentemente de recebimento e pagamento. A receita ou a despesas deve ser contabilizada no momento em que ela foi incorrida (aconteceu) e não quando foi recebida ou paga, respectivamente.

É um dos principais princípios da contabilidade, onde muitos profissionais da área não entendem sua aplicação.

Exemplos:

Água, luz, telefone referente competência dezembro/x1 e pagas em janeiro do ano seguinte, pelo regime de competência devem ser contabilizados no mês de dezembro/x1; Juros e Encargos financeiros da conta corrente e conta garantida, bem como despesas bancárias relativos a dezembro/x1 e debitados em janeiro do ano seguinte, devem ser contabilizadas em dezembro/x1

Outras despesas referentes aos meses de novembro/x1 e dezembro/x1, pagas somente no ano seguinte, devem ser contabilizadas no mês de sua competência, ou seja, novembro/x1 e dezembro/x1;

Exemplo da Contabilização da Energia Elétrica de dezembro, paga em janeiro do ano seguinte:

Data	Conta Contábil	Histórico	Débito	Crédito
Contabilização da fatura pela Competência				
31/12/x1	Despesas/custos - Resultado	Valor fatura Copel –ref energia elétrica mês de dezembro	5.935,10	
31/12/x1	Contas a Pagar - Passivo	Valor fatura Copel ref energia elétrica do mês dez/x1		5.935,10
Contabilização do pagamento no exercício seguinte				
10/01/x2	Contas a Pagar – Passivo	Valor pagamento fatura Copel	5.935,10	
10/01/x2	Banco c/corrente	Valor débito c/c B.Brasil ref pgto fatura Copel		5.935,10

Convenções Contábeis

As convenções são mais objetivas e têm a função de indicar a conduta adequada que deve ser observada no exercício profissional da Contabilidade. São: convenção da objetividade, da materialidade, da consistência e do conservadorismo.

Convenção da Objetividade: o profissional deve procurar sempre exercer a Contabilidade de forma objetiva, não se deixando levar por sentimentos ou expectativas de administradores ou qualquer pessoa que venha a influenciar no seu trabalho e os registros devem estar baseados, sempre que possível, em documentos que comprovem a ocorrência do fato administrativo.

Convenção da Materialidade: a informação contábil deve ser relevante, justa e adequada e o profissional deve considerar a relação custo x benefício da informação que será gerada, evitando perda de recursos e de tempo da entidade.

Exemplo:

Bens do imobilizado de pequeno valor não devem ser contabilizados no Ativo Imobilizado, mas sim em contas de resultado (despesas), devido o custo de controlar contabilmente um bem de pequeno valor.

Ex.: um grampeador, que custa R\$ 30,00 e cuja vida útil chega a quase 05 anos. O custo de manter um sistema ou planilha de depreciação, bem como os lançamentos contábeis ao longo de sua vida útil inviabilizam o trabalho do contador. É o mesmo tempo que se utiliza para controlar um empréstimo de milhares ou milhões de Reais.

Convenção da Consistência: os relatórios devem ser elaborados com a forma e o conteúdo das informações consistentes, para facilitar sua interpretação e análise pelos diversos usuários.

Exemplo:

Ao adotar um critério ou método de avaliação, o Contador deverá mantê-lo consistente (uniforme) dentro de um mesmo período, e quando for alterá-lo somente no início do período seguinte, bem assim, fazer constar nas notas explicativas a utilização de método diverso que o anterior e apresentar os reflexos que a mudança proporcionou. Exemplo: Se utilizar a depreciação para veículos a 15% ao ano, deverá fazer no período todo, procurando não alterar nos próximos exercícios, para fins de análise, porém se for necessário a alteração mencionar em notas explicativas (que é parte componente as Demonstrações Financeiras) que a depreciação de veículos no exercício foi alterada de 15% ao ano para 20%.

Convenção do Conservadorismo: estabelece que o profissional da Contabilidade deve manter uma conduta mais conservadora em relação aos resultados que serão apresentados, evitando que projeções distorcidas sejam feitas pelos usuários.

Assim, é preferível ter expectativa de prejuízo e a entidade apresentar resultados positivos, ou seja, se houver duas opções igualmente válidas deve-se optar sempre por aquela que acusa um menor valor para os ativos e para as receitas e o maior valor para os passivos e para as despesas.

Pela convenção do conservadorismo (ou da prudência) as contingências ativas ou os ganhos contingentes não devem ser registrados. Somente quando estiver efetivamente assegurada a sua obtenção ou recuperação é que devem ser reconhecidos. Contingência é uma condição ou situação cujo resultado final, favorável ou desfavorável, somente será confirmado caso ocorram, ou não ocorram, um ou mais eventos futuros incertos (Resolução CFC 750-93).

Exemplo:

a empresa discute na justiça o reajuste de preço de um produto ou serviço anteriormente por ela fornecido, caso ganhe a ação receberá R\$ 100.000,00. Pelo conservadorismo, por se tratar de um possível aumento patrimonial (receita), o Contador deverá ser conservador, lançando esse valor como receita somente quando o juiz sentenciar ganho final.

A empresa discute na justiça o reajuste de preço de um produto ou serviço anteriormente comprado, caso ganhe a ação deverá pagar R\$ 98.000,00 à outra empresa litigante. Pelo conservadorismo, por se tratar de uma possível perda, o Contador deverá ser conservador, provisionando o valor da ação como despesa no exercício.

O Conservadorismo significa cautela, ou seja, os ativos devem ser registrados apenas quando tidos como líquidos e certos e as dívidas provisionadas mesmo quando incerto a obrigação do pagamento.

4.3. Plano de Contas

O Plano de Contas é a estrutura básica da escrituração contábil, pois é com sua utilização que se estabelece o banco de dados das informações para geração de todos os relatórios e livros contábeis, tais como: Diário, Razão, Balancete, Balanço Patrimonial, Demonstração de Resultado, dentre outros.

A elaboração de um bom plano de contas é fundamental para que os usuários utilizem todo o potencial da contabilidade em seu valor informativo, sendo assim, para a estruturação de um sistema contábil eficiente, sugere-se a elaboração de um bom plano de contas, que poderá ser realizado considerando os seguintes aspectos:

- a) O Elenco de Contas contempla as nomenclaturas para as mais variadas situações que necessitem registro contábil. As contas devem ser constantemente revisadas e adaptadas, considerando as peculiaridades de cada empresa, e ramo de atividade;
- b) A definição da Função e do Funcionamento das rubricas do Elenco de Contas é importante para que se possa padronizar a classificação dos fatos contábeis e os relatórios que resultarem da escrituração, assegurando tratamento uniforme, independentemente do profissional que esteja executando os trabalhos:
 - Função das Contas: define a finalidade de cada conta.
 - Funcionamento das Contas: define como cada conta deverá ser utilizada quanto à sua movimentação.
 - Saldo de Contas: indica a natureza do saldo de cada conta, se devedor ou credor.

Como se pode observar, a função e funcionamento dizem respeito às contas em nível de operacionalização, ou seja, a rubrica que estará recebendo os lançamentos.

Exemplo:

A título de exemplo, apresentamos a análise da conta “Caixa Geral”:

ATIVO

ATIVO CIRCULANTE

DISPONIBILIDADES

CAIXA GERAL

1.1.01.01.0001. CAIXA MATRIZ

Função

Controlar as disponibilidades imediatas da empresa, mantidas em tesouraria na unidade matriz.

Funcionamento

Debita-se sempre que ocorrer entrada ou recebimento de numerários na matriz, qualquer que seja a origem.

Credita-se sempre que ocorrer saída de numerários da matriz, qualquer que seja a finalidade.

Saldo

Deve apresentar sempre SALDO DEVEDOR, pois representa o valor em numerário existente na empresa e desta forma não pode ficar negativo (CREDOR).

c) A Codificação fora elaborada, para fins demonstrativos, utilizando cinco níveis de detalhe de forma a atender as necessidades gerenciais da empresa e dos usuários que apresentam distintas formas de análise:

1º Nível (X) - Identifica os Grandes Grupos Ativo, Passivo, Receitas, Despesas e Contas de Apuração.

2º Nível (X.X) - Identifica os Grupos específicos em que se dividem os grandes grupos.

3º Nível (X.X.XX) - Identifica os subgrupos em que se dividem os grupos.

4º Nível (X.X.XX.XX) - Identifica as contas SINTÉTICAS agregadas das contas analíticas que representam os elementos do patrimônio.

5º Nível (X.X.XX.XX.XXXX) - Representa as contas ANALÍTICAS que identificam os bens, direitos, obrigações, receitas e despesas. É este o nível que receberá os lançamentos.

Observe que em nossa demonstração utilizamos uma máscara complexa para o plano de contas (X.X.XX.XX.XXXX), mas esta não tem um padrão determinado e deve ser elaborada de acordo com a necessidade da empresa e com as limitações de cada sistema eletrônico de processamento de dados.

Em algumas situações, por necessidades gerenciais, é necessário que os gastos sejam agrupados e identificados por centros de responsabilidade (centro de custo, centro de resultado, departamento, filial, etc.) e, como simplificação, elaboram-se dois Planos de Contas, um de contas propriamente dito, e outro de centros de gastos, separadamente.

Classificação das contas patrimoniais:

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

- Ativo Circulante;
- Ativo Não-Circulante, este composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível.

Base: art. 36, convertida pela Lei 11.941/2009, que alterou o art. 178 da Lei 6.404/76.

b) no passivo, as contas serão dispostas e serão classificadas nos seguintes grupos:

- Passivo Circulante;
- Passivo Não-Circulante e
- Patrimônio Líquido, este dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados.

Base: art. 36, convertida pela Lei 11.941/2009 que alterou o art. 178 da Lei 6.404/76.

Demonstrativo gráfico:

ATIVO	PASSIVO
CIRCULANTE	CIRCULANTE
NÃO CIRCULANTE	NÃO CIRCULANTE
REALIZÁVEL A LONGO PRAZO	PATRIMÔNIO LÍQUIDO
INVESTIMENTOS	
IMOBILIZADO	
INTANGÍVEL	

ATIVO

1.	ATIVO
1.1	CIRCULANTE
1.1.01.	DISPONÍVEL
1.1.01.001	CAIXA
1.1.01.001.0001	CAIXA
1.1.01.002.0000	BANCO CONTA MOVIMENTO
1.1.01.002.0001	CAIXA ECONÔMICA FEDERAL
1.1.01.003	APLICAÇÕES FINANCEIRAS
1.1.01.003.0001	APLICAÇÃO FINANC. C.E.F.
1.1.02.000.0000	CLIENTES
1.1.02.001.0000	DUPLICATAS A RECEBER
1.1.02.001.0001	DUPLICATAS A RECEBER
1.1.03.000.0000	OUTROS CREDITOS
1.1.03.001.0000	TITULOS A RECEBER
1.1.03.001.0001	N P A RECEBER
1.1.03.002.0000	ADIANTAMENTOS ATERCEIROS
1.1.03.002.0001	ADTOS A FORNECEDORES
1.1.03.003.0000	IMPOSTOS A RECUPERAR
1.1.03.003.0001	IRPJ EXERCICIOS anteriores
1.1.03.003.0002	CSLL EXERCICIOS anteriores
1.1.03.003.0003	ICMS A RECUPERAR
1.1.03.003.0004	IPI A RECUPERAR
1.1.04.000.0000	ESTOQUES
1.1.04.001.0000	MERCADORIA PARA REVENDA
1.1.04.001.0001	MERCADORIAS
1.1.05.000.0000	DESPESAS ANTECIPADAS
1.1.05.001.0000	DESPESAS A RATEAR
1.1.05.001.0001	SEGUROS A APROPRIAR
1.2.	ATIVO NÃO CIRCULANTE
1.2.01	REALIZÁVEL A LONGO PRAZO
1.2.01.001.0000	CLIENTES
1.2.01.001.0001	DUPLICATAS A RECEBER
1.2.01.002.0000	TITULOS A RECEBER
1.2.01.002.0001	TITULOS A RECEBER
1.2.02.	INVESTIMENTOS
1.2.02.001.0000	PART. OUTRAS SOCIEDADES
1.3.01.001.0001	CONTROLADAS
1.3.01.001.0002	COLIGADAS
1.2.03.	IMOBILIZADO
1.2.03.001.0000	BENS EM OPERAÇÃO

1.2.03.001.0001	TERRENOS
1.2.03.001.0002	INSTALAÇÕES
1.2.03.001.0003	MAQUINAS E EQUIPAMENTOS
1.2.03.001.0004	COMPUTADORES/PERIFERICOS
1.2.03.001.0005	MOVEIS E UTENSILIOS
1.2.03.001.0006	VEÍCULOS
1.2.03.001.0007	OUTROS BENS
1.2.03.002.0000	(-) DEPRECIACÃO ACUMULADA
1.2.03.002.0001	CONSTRUÇÕES/BENFEITORIAS
1.2.03.002.0002	INSTALAÇÕES
1.2.03.002.0003	MAQUINAS E EQUIPAMENTOS
1.2.03.002.0004	COMPUTADORES/PERIFERICOS
1.2.03.002.0005	MOVEIS E UTENSILIOS
1.2.03.002.0006	VEICULOS
1.2.03.002.0007	OUTROS BENS
1.2.03.003.0000	IMOBILIZADO EM ANDAMENTO
1.2.03.003.0001	CONSTRUÇÕES -ANDAMENTO
1.2.03.003.0002	BENS EM USO - IMPLANTAÇÃO
1.2.04.	INTANGÍVEL
1.2.04.001.0000	BENS INCÓRPOREOS
1.2.04.001.0001	MARCAS E PATENTES
1.2.04.001.0002	FUNDO DE COMÉRCIO
1.2.04.001.0003	DIREITO USO DE SOFTWARE
1.2.04.002.0000	(-) AMORTIZAÇÃO
1.2.04.002.0001	BENS INTANGÍVEIS
1.2.05.	DIFERIDO*
1.2.05.001.0000	GASTOS PRE OPERACIONAIS
1.2.05.001.0001	GASTOS DE ORGANIZAÇÃO
1.2.05.002.0000	(-) AMORTIZAÇÃO
1.2.05.002.0001	GASTOS DE ORGANIZAÇÃO

*As contas do antigo Ativo Diferido deverão ser reclassificadas para outras contas, porém não existindo o enquadramento em outras contas deverá permanecer em grupo próprio do Diferido até sua total amortização.

De acordo com o art. 178, da Lei 6.404/76, 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.

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

I - ativo circulante; e (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida pela Lei 11.941/2009)

II - ativo não-circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível. (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008 - convertida pela Lei 11.941/2009)

No PASSIVO, as contas serão classificadas nos seguintes grupos:

- a) passivo circulante;
- b) passivo não circulante;
- c) patrimônio líquido, dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados. (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

Os saldos devedores e credores que a companhia não tiver direito de compensar serão classificados separadamente.

Como dispõe o art. 179 da Lei 6.404/76, as contas do ATIVO serão classificadas do seguinte modo:

- ativo circulante: as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte;
- ativo realizável: a longo prazo: os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte, assim como os derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas (artigo 243), diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da companhia;
- investimentos: as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa;
- ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens; (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)
- intangível: os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

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.

Ativo Circulante

1. Ativo Circulante: composto pelos bens e direitos que irão ser convertidos em dinheiro, no prazo de até 12 (doze) meses. Divide-se nos subgrupos: disponível, realizável a curto prazo, estoques e despesas antecipadas.

Disponível: composto pelas exigibilidades imediatas, representadas pelas contas de caixa, bancos conta movimento, cheques para cobrança e aplicações financeiras.

Caixa

A conta Caixa deverá estar em conformidade com os boletins de caixa, elaborados diariamente pelos funcionários dos setores ou filiais da empresa, bem assim vistados pelos responsáveis.

O saldo do caixa não pode ser credor (mais saídas do que entradas), ao ocorrer tal situação há um forte indício do chamado “Caixa 2”, sonegação de receita (art.281 do RIR/99),

cabendo à empresa o ônus da prova e esta não provando em contrário, deverá recolher tributos, juros e multas (150%) e também receberá a denúncia crime a ser enviada ao Ministério Público.

A existência de saldos elevados no caixa decorrentes de cheques sacados ou outros valores constantes no caixa também é preocupante, pois o fisco poderá exigir o imposto exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, relativo a todo pagamento efetuado a beneficiário não identificado ou, ainda, aos pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação (art. 674 RIR/99).

O ideal é que no caixa estejam consignados valores razoáveis em relação a movimentação da empresa.

Bancos

O saldo das contas bancárias deve estar de acordo com os extratos bancários, ou conciliação bancária explicando o motivo da diferença. Também, é recomendável que o Contador mantenha a evidência de que realmente a essas contas foram conciliadas.

Existindo depósitos não contabilizados ou depósitos bancários que não possam ser comprovados (vinculados a uma receita, empréstimo, etc.), o fisco poderá autuar a empresa, por indício de sonegação fiscal, conforme art. 287 do RIR/99, cabendo o ônus da prova à empresa.

Aplicações Financeiras

As contas de aplicações financeiras devem estar de acordo com os extratos bancários e respectiva planilha de apropriação das receitas financeiras.

1.2 Realizável a Curto Prazo: registra-se os direitos a receber no prazo de até 12 (doze) meses, representados pelas seguintes contas Duplicatas a receber, Impostos a recuperar e outros Créditos.

a) Duplicatas a Receber

Esta conta está ligada diretamente com as contas de Receitas (faturamento) da empresa, nela são registradas as vendas a prazo, que, atualmente, representam quase a totalidade do faturamento das empresas. Qualquer erro consiste em prejuízo, por isso deve estar conciliada com o relatório de contas a receber do setor financeiro. Tendo em vista, que a Contabilidade é encerrada apenas após o fechamento do Setor Financeiro, este deve emitir relatórios, na data do fechamento, para posteriormente serem conferidos com os saldos contábeis.

Quando não há o confronto das Duplicatas a Receber com controles administrativos e gerenciais, há um forte indício de que Receitas estejam sendo contabilizadas incorretamente, tanto a maior como a menor, ocasionando reflexos tributários (pagamentos a maior ou a menor de PIS, COFINS, IRPJ, CSSL e outros) ou a distorção de relatórios gerenciais.

A não conferência dos saldos consignados na Contabilidade com os saldos do relatório do contas a receber, torna a Contabilidade sem consistência, inexata e sem merecer confiança.

A empresa pode contabilizar como perdas (despesas financeiras), conforme art. 9º e 12 da Lei 9.430/96, as duplicatas a receber com valor:

- ✓ até R\$ 5.000,00, sem garantia e vencidas há mais de seis meses (180 dias);
- ✓ acima de R\$ 5.000,00 até R\$ 30.000,00, sem garantia e vencidas há mais de um ano;
- ✓ superior a R\$ 30.000,00, vencidas há mais de um ano, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento.

Também, a dedução da perda será admitida a partir da data da decretação da falência ou concordata, desde que a credora tenha adotado os procedimentos judiciais necessários para o recebimento do crédito.

No caso de empresas mercantis, a operação será caracterizada pela emissão da fatura, mesmo que englobe mais de uma nota fiscal.

As duplicatas com vencimento no prazo de 12 meses após o encerramento do balanço, deverão ser contabilizadas em contas de duplicatas a receber, no ativo realizável a longo prazo.

b) Impostos a Recuperar

São os impostos retidos quando da emissão da nota fiscal da empresa, tais como: IRPJ, CSSL, PIS, COFINS e outros. Podem representar, também, adiantamentos de IRPJ ou CSSL pagos durante o ano ou a recuperar relativo a anos anteriores.

Em outras situações representam o saldo credor de ICMS, IPI, PIS e COFINS, onde o valor creditado nas compras é superior aos débitos relativos às vendas. É comum a existência destes saldos quando a empresa for exportadora, uma vez que se credita sobre os valores das compras e não há o débito na venda.

Os saldos devem estar em consonância com os livros de apuração dos respectivos tributos (ICMS e IPI), com a DAFON (PIS e COFINS), com as Declarações anuais de retenção fornecidas pelos clientes no caso de faturamento e pelas Instituições Bancárias para as aplicações financeiras.

Todo o saldo existente na Contabilidade deve ter origem comprovada, pois a qualquer momento poderá ser compensado via Ficha Gráfica (ICMS e IPI), DAFON (PIS e COFINS), Perdcomp (tributos de mesma ou diferentes naturezas) ou DIPJ(IRRF ou CSSL retidos durante o ano calendário).

Toda a atenção é pouca nesta conta, qualquer descuido a empresa deixa de compensar tributos, devendo desembolsar escassos numerários sem necessidade. Por outro lado, se compensar a maior, os valores serão exigidos com multas e juros.

c) Outros Créditos

Podem ser classificados nessa conta: adiantamentos de viagens, adiantamento de salários, empréstimos a funcionários, empréstimos a terceiros não sócios, adiantamento de 13º Salários.

Os saldos devem estar de acordo com relatórios ou posições de cada setor ligado a respectiva conta. Exemplo: Adiantamentos a funcionários, o Setor de Pessoal. Adiantamentos de viagens, o Setor Financeiro.

As contas de Adiantamentos e outros créditos devem ser conciliadas no sentido de verificar pendências existentes de longa data, as quais não refletem a posição consignada no balancete, bem como atentar para a documentação suporte dos lançamentos contábeis, tais como: contratos, recibos, notas fiscais e outros.

A conciliação é procedida com suporte em relatórios do Setor Financeiro, se o Financeiro não souber o motivo e a destinação dos valores, algo está errado nos saldos (ou no setor financeiro), no que tange a adiantamentos e as respectivas prestações de contas. Os adiantamentos salariais e empréstimos a empregados devem ser conciliados com os relatórios do Setor de Pessoal.

Os empréstimos e outras transações devem estar suportados por contratos e outros documentos hábeis.

1.3 Estoques: representam os bens destinados à venda e que variam de acordo com a atividade da entidade. Ex: produtos acabados, produtos em elaboração, matérias-primas e mercadorias.

A conta de estoque deve estar conferindo obrigatoriamente com o total da posição do Inventário a cada trimestre (Lucro Real Trimestral) ou fechamento anual do balanço (Lucro Real Anual, Lucro Presumido e Simples), se e a empresa apura o Imposto de Renda anual com suspensão ou redução, mês a mês deve manter um relatório de estoque não sendo necessário o registro no Livro de Inventário (art.12, § 3º, IN SRF 93/97), porém ao final do exercício – 31.12, deverá manter registrado o Livro de Inventário, o qual deve estar em conformidade com a Contabilidade (art. 260 RIR/99).

O Contador deve atentar para o preço unitário de cada mercadoria ou produto, podendo avaliar as mercadorias compradas para revenda pelo valor das últimas aquisições menos o ICMS. No caso de fabricação de produtos a matéria-prima pode ser avaliada pelo preço das últimas aquisições menos o ICMS e IPI, os produtos acabados avaliados por 70% do maior preço de venda (sem deduzir o ICMS) e os produtos em elaboração avaliados por 56% do maior preço de venda (sem deduzir o ICMS). Também, o estoque pode ser avaliado com base em registros contábeis, o chamado preço médio das últimas aquisições menos os impostos recuperáveis (PEPS e Custo Padrão). Conforme determinam os artigos 289, 290, 293, 294, 295 e 296 do RIR/99.

As contas de estoque estão ligadas diretamente como Custo de Mercadoria Vendidas, Custo de Produtos Produzidos e de Serviços Prestados. Assim, quanto maior o valor registrado no estoque (superavaliação) maior será o lucro, conseqüentemente maior será o IRPJ e CSSL a pagar; e quanto menor o valor registrado no estoque (subavaliação) menor será o lucro e por conseqüência menor o IRPJ e CSSL, os quais são calculados em função do lucro.

1.4 Despesas Antecipadas: ou despesas diferidas, compreendem as despesas pagas antecipadamente que serão consideradas como custos ou despesas no decorrer do exercício seguinte (até 12 meses da data do encerramento do balanço – 31.12). Ex: seguros a vencer, alugueis a vencer e encargos a apropriar.

A conta de despesas antecipadas deve estar conciliada com as planilhas de rateio e com os documentos.

O saldo a maior ou a menor desta conta interfere diretamente no resultado do exercício e afeta o pagamento de IRPJ e CSSL.

Ativo Não Circulante

2. Ativo Não Circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível.

2.1 Ativo Realizável a Longo Prazo: composto pelos direitos que serão recebidos após o término do exercício seguinte, isto é, após 12 (doze) meses. Exemplo: duplicatas a receber (+ 12 meses), empréstimos a sócios.

Independente do prazo, ainda são classificadas neste grupo, de acordo com a Lei nº 6.404/76, as seguintes contas: adiantamentos a sócios, adiantamentos a acionistas, empréstimos à coligadas, empréstimos à controladas, etc.

Nas contas do Realizável a Longo Prazo, deve-se verificar se os saldos estão suportados por documentos hábeis e planilhas de controle dos créditos. Exemplo: se o pagamento do contrato de mútuo está suportado por recibo, contrato etc., bem assim, em planilhas de apropriação de encargos financeiros.

2.2 Investimentos: são todas as aplicações de recursos que não tem por finalidade o objetivo principal da entidade. Ex: imóveis para aluguel, terrenos para expansão, ações em outras empresas, participação em empresas coligadas, participação em empresas controladas e obras de arte.

Observação: A partir de 04.12.2008, o grupo Ativo Permanente deixou de existir, por ocasião da MP 449/2008, art. 36, que alterou o art. 178 da Lei 6.404/76, assim o subgrupo de investimentos passou a ser classificado nas contas do Ativo Não Circulante.

Os Investimentos relevantes em coligadas ou controladas estão avaliados pelo método da equivalência patrimonial; quando houver a obrigação solicitar o Balanço Patrimonial às empresas investidas para efetuar os lançamentos contábeis, lembrando que sobre o resultado positivo da equivalência patrimonial não incide tributação (IRPJ, CSSL, PIS, COFINS) e no caso de resultado negativo são indedutíveis para fins de IRPJ e CSSL.

Por força da Lei 11.638/2007, a partir de 01.01.2008, a obrigatoriedade de avaliar pelo método da equivalência patrimonial atinge os investimentos em coligadas sobre cuja administração tenha influência significativa, ou de que participe com 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante, em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum.

Exemplo da equivalência patrimonial:

A empresa “A” tem 80% do capital social da empresa “B”, sendo um investimento relevante;

No Balanço da empresa “A” deve constar o resultado da participação na empresa “B”, a chamada equivalência Patrimonial;

O cálculo é efetuado sobre o valor do Patrimônio Líquido da empresa “B” (patrimônio líquido = Capital Social + Reservas + Lucros/prejuízos acumulados);

Após apurado o Resultado do ano na empresa “B”, o Patrimônio Líquido é de R\$ 1.000.000,00;

Calcula-se 80% de 1.000.000,00 = 800.000,00. Esse é o valor da participação na empresa “B”;

Então, se na empresa “A”, havia um saldo de R\$ 600.000,00, deverá ser feito um ajuste de R\$ 200.000,00, para que o saldo feche com os R\$ 800.000,00;

O valor de R\$ 200.000,00 é chamado de resultado da equivalência patrimonial, sobre o qual não haverá incidência de IRPJ nem CSSL, será excluído do lucro real, através do LALUR;

Se o resultado da equivalência patrimonial for negativo, do mesmo modo, o valor será adicionado ao lucro real, ou seja, o resultado não tem efeito na apuração do Lucro Real, Presumido ou Arbitrado.

O resultado não deverá ser refletido no Balanço se o Investimento não for relevante ou se o valor do Patrimônio Líquido da empresa investida (em nosso exemplo a empresa “B”) apresentar o Patrimônio Líquido Negativo.

Em síntese, havendo relevância no investimento em outra empresa, o Patrimônio Líquido da investida deve constar no Balanço da empresa investidora, proporcionalmente à participação no capital social.

2.3 Imobilizado: representam as aplicações de recursos em bens instrumentais que servem de meios para que a entidade alcance seus objetivos. Os bens materiais sofrem depreciação, os bens imateriais (programas de computador) sofrem amortização e jazidas e minas sofrem exaustão. Ex: Imóveis, máquinas e equipamentos, veículos, móveis e utensílios, computadores, software, etc.

Observação: a partir de 04.12.2008, o grupo Ativo Permanente deixou de existir, por ocasião da MP 449/2008, art. 36, convertida pela Lei 11.941/2009, que alterou o art. 178 da Lei 6.404/76, assim, o subgrupo de imobilizado passou a ser classificado nas contas do Ativo Não Circulante.

As contas do Imobilizado devem estar de acordo com os controles patrimoniais da empresa. Caso tais controles sejam inexistentes deve-se manter planilha comprovando as despesas de depreciação e amortização contabilizadas, bem como, através de visualização

do Razão Contábil, verificar se estão corretos os lançamentos de aquisição do imobilizado e se nas vendas foram baixadas as depreciações e o custo contábil dos bens vendidos.

As taxas de depreciação utilizadas que constam no sistema de controle do Ativo Imobilizado ou planilhas alternativas do cálculo da depreciação acumulada, devem estar em conformidade com a Instrução Normativa - IN SRF 162/1998 e IN SRF 130/99. O RIR/99 trata das depreciações nos seus artigos 305 a 323. Em muitos casos, utiliza-se uma taxa menor que a legislação permite, pagando-se mais tributos.

Exemplo: normalmente utiliza-se a taxa de 20% ao ano para caminhões, no entanto a taxa de depreciação da maioria dos caminhões é de 25% (neste caso reflete também no recolhimento do Pis e da COFINS, que, a partir de 01.02.04, há o crédito sobre depreciação dos bens do ativo imobilizado).

Desta forma, as principais taxas praticadas são as seguintes:

Edificações – 4% ao ano
 Instalações – 10% ao ano
 Móveis e Utensílios – 10% ao ano
 Máquinas e Equipamentos – 10% ao ano
 Ferramentas – 15% ao ano
 Veículos – 20% ao ano
 Caminhões – de 20% a 25%
 Equipamentos de Informática – 20% ao ano
 Equipamentos de Comunicação – 20% ao ano

Sendo a Contabilidade uma ciência que controla o Patrimônio das empresas, faz-se necessário, no mínimo, uma relação com todos os bens da empresa (em forma de planilha), com o valor original de aquisição, sua depreciação e saldo residual, bem como, uma cópia dos respectivos documentos de aquisição.

2.4 Ativo Intangível : Os ativos intangíveis compreendem o leque de bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido.

Trata-se de um desmembramento do ativo imobilizado, que, a partir da vigência da Lei 11.638/2007, ou seja, a partir de 01.01.2008, passa a contar apenas com bens corpóreos de uso permanente.

Como exemplos de intangíveis, os direitos de exploração de serviços públicos mediante concessão ou permissão do Poder Público, marcas e patentes, softwares e o fundo de comércio adquirido.

Mensalmente deve ser contabilizada a amortização desses bens, em conta redutora específica.

Transferência: Os valores intangíveis que, em 01.01.2008, estavam contabilizados no imobilizado, devem ser transferidos, nesta data, para o subgrupo de contas denominado “Ativo Intangível”.

Exemplo:

Transferência relativa aos saldos das contas “Marcas e Patentes”, no valor de R\$ 100.000,00 e respectiva amortização acumulada de R\$ 40.000,00, existentes nas contas do imobilizado, em 01.01.2008:

D – Marcas e Patentes (Ativo Intangível)

C – Marcas e Patentes (Ativo Imobilizado) R\$ 100.000,00

D – Amortizações Acumuladas – Marcas e Patentes (Ativo Imobilizado)

C - Amortizações Acumuladas – Marcas e Patentes (Ativo Intangível) R\$ 40.000,00

Avaliação:

Os direitos classificados no intangível devem ser avaliados pelo custo incorrido na aquisição deduzido do saldo da respectiva conta de amortização, feita em função do prazo legal ou contratual de uso dos direitos ou em razão da sua vida útil econômica, deles o que for menor.

O fundo de comércio e outros valores intangíveis adquiridos são avaliados pelo valor transacionado, deduzido das respectivas amortizações, calculadas com base na estimativa de sua utilidade econômica. (NBC 4.2.7.3.)

Marcas e Patentes

Nessa conta são registrados os ativos intangíveis, ou seja, os gastos com registro de marca, nome, invenções próprias ou contratos de uso de marcas e patentes de terceiros.

Direitos de Uso – Softwares

Nesta conta serão registrados os custos pagos ou relativos à elaboração de programas de computador, amortizados com base na estimativa de vida útil dos mesmos.

Fundo de Comércio

Compreende os valores pagos a título de aquisição de direitos para exploração de pontos comerciais, amortizados com base no prazo de fruição de tais direitos.

2.5 Diferido:

Extinção do Ativo Diferido

A MP 449/2008, em seu art. 36, de 03.12.2008, convertida pela Lei 11.941/2009, modificou a composição dos grupos patrimoniais, e estabeleceu que o ativo não-circulante será composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível, não citando o diferido. Portanto, este subgrupo deixa de existir.

Saldos em 31.12.2008

O saldo existente em 31 de dezembro de 2008 no ativo diferido que, pela sua natureza, não puder ser alocado a outro grupo de contas, poderá permanecer no ativo sob essa classificação até sua completa amortização.

Base: art. 299-A da Lei 6.404/1976 (incluído pela MP 449/2008, art. 37- convertida pela Lei 11.941/2009).

Diferido: representa as aplicações de recursos em despesas que irão influenciar o resultado de mais de um exercício. Ex: gastos de implantação, gastos pré-operacionais, gastos com modernização e reorganização.

O Ativo Diferido caracteriza-se por evidenciar os recursos aplicados na realização de despesas que, por contribuírem para a formação do resultado de mais de um exercício social futuro, somente são apropriadas às contas de resultado à medida e na proporção em que essa contribuição influencia a geração do resultado de cada exercício.

O Ativo Diferido deverá ser avaliado, pelo valor do capital aplicado, ou seja, o valor dos gastos realizados, deduzido do saldo das contas que registrem a sua amortização (art. 183 da Lei nº 6.404/76).

O grupo Ativo Diferido, classificado no Ativo Permanente, apresenta, em geral, as seguintes contas:

- ✓ gastos de implantação e pré-operacionais;
- ✓ gastos com pesquisa e desenvolvimento de produtos;
- ✓ gastos de implantação de sistemas e métodos;
- ✓ gastos de reorganização ou reestruturação.

Taxas de Amortização

De acordo com a Lei nº 6.404/76 e o art. 327 do RIR/99, a amortização dos valores registrados no Ativo Diferido deverá ser feita em prazo não inferior a cinco anos e não superior a dez anos, (taxa de amortização mínima de 20% a.a e máxima de 10% a.a) a partir do início da operação normal ou do exercício em que passem a ser usufruídos os benefícios delas decorrentes, devendo ser registrada a perda do capital aplicado quando abandonados os empreendimentos ou atividades a que se destinavam, ou comprovado que essas atividades não poderão produzir resultados suficientes para amortizá-los.

A contrapartida da amortização do Ativo Diferido deve ser lançada em Despesas ou Custos Operacionais.

O Ativo Diferido deve ser confrontado com controles ou planilhas, até mesmo, para acompanhar as taxas de amortização. Também, o Ativo Diferido não pode ser confundido com as despesas diferidas, estas têm duração de no máximo 12 meses, já o Ativo Diferido são dispêndios que serão amortizados no mínimo em 05 anos – 60 meses.

A partir de 01.01.2008, classificar-se-ão no ativo diferido as despesas pré-operacionais e os gastos de reestruturação que contribuirão, efetivamente, para o aumento do resultado de mais de um exercício social e que não configurem tão-somente uma redução de custos ou acréscimo na eficiência operacional.

Base: Lei 11.638/2007.

ESTRUTURAÇÃO E CLASSIFICAÇÃO DE GRUPOS DO PASSIVO

Classificação das contas do Passivo a partir de 04.12.2008

No passivo, as contas serão dispostas e serão classificadas nos seguintes grupos:

- Passivo Circulante;
- Passivo Não-Circulante e
- Patrimônio Líquido, este dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados.

Base: MP 449/2008, art. 36, convertida pela Lei 11.941/2009, que alterou o art. 178 da Lei 6.404/76.

Demonstrativo gráfico:

ATIVO	PASSIVO
CIRCULANTE	CIRCULANTE
NÃO CIRCULANTE	NÃO CIRCULANTE
REALIZÁVEL A LONGO PRAZO	PATRIMÔNIO LÍQUIDO
INVESTIMENTOS	
IMOBILIZADO	
INTANGÍVEL	

PASSIVO

2.	PASSIVO
2.1	<u>PASSIVO CIRCULANTE</u>
2.1.01.000.0000	FORNECEDORES
2.1.01.001.0000	FORNECEDORES NACIONAIS
2.1.01.001.0001	FORNECEDORES
2.1.02.000.0000	EMPRESTIMOS E FINANCIAMENTOS
2.1.02.001.0000	EMPRESTIMOS
2.1.01.001.0001	CAPITAL DE GIRO
2.1.02.002.0000	FIANCIAMENTOS
2.1.02.002.0001	CAIXA ECONOMICA FEDERAL
2.1.03.000.0000	OBRIGAÇÕES SOCIAIS/FISCAIS
2.1.03.001.0000	OBRIGAÇÕES SOCIAIS
2.1.03.001.0001	INSS A PAGAR
2.1.03.001.0002	FGTS A PAGAR
2.1.03.001.0003	CONT. SINDICAL A PAGAR
2.1.03.001.0004	IRRF FOLHA PAGAMENTO
2.1.03.001.0005	INSS AUTONOMO A PAGAR
2.1.03.001.0006	C SIND. PATRONAL RECOLHER
2.1.03.002.0000	OBRIGAÇÕES FISCAIS
2.1.03.002.0001	PI S A PAGAR
2.1.03.002.0002	COFINS A PAGAR
2.1.03.002.0003	ISS A PAGAR
2.1.03.002.0004	ICMS A PAGAR
2.1.03.002.0005	IPI A PAGAR

2.1.03.002.0006	IRPJ A PAGAR
2.1.03.002.0007	CSSL A PAGAR
2.1.03.002.0008	IOF A PAGAR
2.1.03.002.0009	IRRF (PJ) A PAGAR
2.1.03.002.0010	REFIS
2.1.04.000.0000	OUTRAS OBRIGAÇÕES
2.1.04.001.0000	OBRIGAÇÕES TRABALHISTAS
2.1.04.001.0001	SALARIOS A PAGAR
2.1.04.001.0002	PRÓ-LABORE A PAGAR
2.1.04.002.0003	FERIAS A PAGAR
2.1.04.002.0004	RESCISOES A PAGAR
2.1.04.002.0005	OUTRAS OBRIGAÇÕES
2.1.04.002.0000	ADIANTAMENTO DE CLIENTES
2.1.04.002.0001	ADIANTAMENTO DE CLIENTES
2.1.04.003.0000	OUTRAS CONTAS A PAGAR
2.1.04.003.0001	FATURA AGUA/LUZ/TELEFONE
2.1.04.003.0002	COMISSOES A PAGAR
2.1.04.003.0003	OUTRAS CONTAS A PAGAR
2.1.05.000.0000	OUTRAS PROVISÕES
2.1.05.001.0000	TRABALHISTAS
2.1.05.001.0001	FERIAS
2.1.05.001.0002	13 SALARIO
<u>2.2.</u>	<u>PASSIVO NÃO CIRCULANTE</u>
2.2.01.000.0000	EMPRESTIMOS E FINANCIAMENTOS
2.2.01.001.0000	EMPREST/FINANC BANCARIOS
2.2.01.001.0001	CAIXA ECONOMICA FEDERAL
2.2.02.000.0000	OBRIGAÇÕES FISCAIS/TRIBUTARIAS

Sobre as contas a serem classificadas no passivo, a Lei 6.404/76 nos artigos 180, 181 e 184 estabelece:

Consoante art. 180 da Lei 6.404/76 As obrigações da companhia, inclusive financiamentos para aquisição de direitos do ativo não-circulante, serão classificadas: passivo circulante, quando se vencerem no exercício seguinte, e passivo não-circulante, se tiverem vencimento em prazo maior, observado o disposto no parágrafo único do art. 179. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008- convertida pela Lei 11.941/2009)

Na companhia em que o ciclo operacional da empresa tiver duração maior que o exercício social, a classificação no circulante ou não circulante terá por base o prazo desse ciclo.

Observação: o art. 181 da Lei 6.404/76, que dispunha sobre o Resultado de Exercício Futuro foi revogado pela MP 449/2008, convertida pela Lei 11.941/2009 o qual deixou de existir, portanto os valores classificados nesse grupo deverão ser reclassificados para outras contas do Passivo Não Circulante

Critérios de Avaliação do Passivo

Conforme dispõe o art.184 da Lei 6.404/76, no balanço, os elementos do passivo serão avaliados de acordo com os seguintes critérios:

I - as obrigações, encargos e riscos, conhecidos ou calculáveis, inclusive Imposto sobre a Renda a pagar com base no resultado do exercício, serão computados pelo valor atualizado até a data do balanço;

II - as obrigações em moeda estrangeira, com cláusula de paridade cambial, serão convertidas em moeda nacional à taxa de câmbio em vigor na data do balanço;

III - as obrigações, encargos e riscos classificados no passivo não-circulante serão ajustados ao seu valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

CrITÉRIOS de Avaliação em Operações Societárias

O art. 184-A, da Lei 6.404/76, incluído pela Medida Provisória nº 449 de 2008, convertida pela Lei 11.941/2009, determina que A Comissão de Valores Mobiliários estabelecerá, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177, normas especiais de avaliação e contabilização aplicáveis à aquisição de controle, participações societárias ou segmentos de negócios.

Passivo Circulante

4. Passivo Circulante: composto por todas as obrigações com prazo de vencimento em até 12 (doze) meses. Ex. fornecedores, empréstimos e financiamentos salários a pagar, provisão para férias, Obrigações Sociais, Obrigações Fiscais e Tributárias.

a) Fornecedores

As contas de Fornecedores devem estar de acordo com o relatório das contas a pagar emitido pelo setor financeiro. Dessa forma, o setor financeiro deverá emitir, a cada final de mês, relatório constando os fornecedores em aberto (não pagos), para que, posteriormente, seja confrontado com os saldos constantes na Contabilidade.

As divergências devem ser apuradas pelo setor contábil e pelo financeiro, em um formulário chamado composição de saldos. Inexistindo o confronto entre a Contabilidade e o relatório de contas a pagar, existe um forte indício de descontrole, tanto contábil como financeiro, podendo acarretar desembolsos a maior de tributos ou desnecessário de multas e juros, por atraso no pagamento dos fornecedores.

Até mesmo, as aquisições a prazo, que envolvem fornecedores, se não contabilizadas pelo regime de competência, acarretarão no pagamento a maior ou antecipado de IRPJ, CSSL, PIS, COFINS, IPI e ICMS. Principalmente IRPJ e CSSL, pois pode ocorrer que, em um exercício, a empresa tenha lucro e no seguinte prejuízo. De nada adiantará o lançamento de despesas no período em que houver prejuízo.

b) Empréstimos e financiamentos

Empréstimos e financiamentos devem ser conciliados com os respectivos contratos objetivando a contabilização dos juros e das atualizações pelo período de competência. O setor Financeiro ou a Contabilidade devem manter uma planilha de controle dos encargos cobrados, a qual servirá com suporte na contabilização dos encargos financeiros pelo regime de competência.

A incorreção mais comum nestas contas se refere aos juros e atualizações monetárias de empréstimos que são contabilizados quando pagos e não proporcional aos dias transcorridos no mês.

c) Obrigações Sociais

São registradas as obrigações oriundas da folha de pagamento dos funcionários: INSS, FGTS, Contribuição Sindical, IRRF e outros relacionados.

Os valores consignados nessas contas deverão estar em conformidade com a folha de pagamento do último mês ou apontadas as diferenças. Estando em dia os recolhimentos, provavelmente o saldo constante na Contabilidade é o valor da DARF, da GPS, Contribuição Sindical paga no mês subsequente da data do Balanço/Balancete.

A retenção do imposto de renda na fonte e do INSS dos funcionários, bem assim a retenção de Contribuições e Tributos (PIS, COFINS, INSS, IRRF, CSSL) de terceiros prestadores de serviços sem o correspondente recolhimento aos cofres públicos caracteriza crime tributário conforme art. 2º da Lei 8.137/1990, adiante reproduzido:

“ Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

...

deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria Pagar aos cofres públicos;

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.”

d) Obrigações Tributárias

Registrados os tributos e contribuições sofre o faturamento e lucro da empresa ou retidos de terceiros a serem recolhidos. Exemplo: PIS, COFINS, ICMS, IPI, ISS, IRPJ, CSSL, IOF.

Essas obrigações deverão ser contabilizadas no mês a que se referem, mesmo que pagas no mês seguinte. Exemplo: O PIS referente ao mês de julho/2005 deve ser contabilizado no mês de julho/2005 (regime de competência) e não no mês de agosto/2005, quando do seu pagamento.

Mesmo os tributos não pagos devem ser contabilizados pelo seu valor original e a medida que for incorrendo os juros e a multa, estes deverão também ser contabilizados. Exemplo: No mês de julho/2005, contabiliza-se R\$ 1.000,00, referente o PIS. No entanto não é pago no dia de seu vencimento (15.08.2005). Em 31.08.2005, deve-se lançar os juros de 1% e a multa de 0,33% ao proporcional aos dias de atraso até no limite de 20%. E assim, mensalmente contabilizar os juros pela variação da taxa Selic.

Esses valores, mesmo que não pagos, são dedutíveis para fins de IRPJ e CSSL, porém se não contabilizados, a empresa acaba arcando carga tributária indevida.

Lembrando que os tributos cuja exigibilidade esteja suspensa, conforme art. 151 do CTN, pelo motivo de discussão judicial ou administrativa com relação ao pagamento ou não do tributo, seja por depósito judicial, medida liminar em mandado de segurança e em recurso administrativo (1ª, 2ª ou 3ª Instâncias), serão indedutíveis para fins de apuração do IRPJ e

da CSSL, devendo ser adicionador ao Lucro Real e à Contribuição Social (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 1º).

Os tributos a pagar, em dia, devem conferir com os pagamentos no mês seguinte, os tributos a pagar, em atraso, devem ser relacionados em planilhas a parte para contabilização dos juros e multas e posterior conferência com os saldos contábeis. Lembrando, ainda, que os tributos em atraso deverão estar em conformidade com os declarados na DCTF ou respectivas declarações (DIPJ, DICON, DIRF, etc.).

Obrigações Trabalhistas

Salários, rescisões, férias e outras contas a pagar provenientes a folha de pagamento dos funcionários. O saldo contábil existente nessas contas dificilmente será superior ao valor de 01 mês da folha de pagamento, pois há pesadas multas trabalhistas e denúncias a Sindicados, quando o empregador não paga os salários.

Outras Contas a Pagar

Referem-se a diversas contas a pagar: água, luz, telefone, fornecedores de materiais de escritórios, etc. os quais serão liquidados nos meses seguintes.

Provisões Trabalhistas

A provisão de férias e 13º Salário são dedutíveis como custos ou despesa operacional, na apuração do Lucro Real (tanto para o IRPJ como para a CSL), conforme artigo 337 e 338 do RIR/99. Também são dedutíveis os encargos calculados sobre a provisão de férias e do 13º Salário, tais como: FGTS (8,5%), INSS (empresa (20% + sat (3%) + terceiros (5,8%) + percentual de aposentadoria especial caso houver).

No entanto, a empresa deve manter relatórios das respectivas provisões, constando discriminadamente, por funcionário: o salário mensal + variáveis, o número de meses que tem direito às férias e 1/3 Constitucional e ao 13º Salário, cálculo do FGTS e do INSS.

Lembrando que as demais provisões tanto trabalhistas ou não, são indedutíveis para fins do IRPJ e da CSSL, como determina a legislação.

Passivo Não Circulante

Passivo Não Circulante: representa as obrigações com prazo de vencimento após 12 (doze) meses. Ex: empréstimos bancários e financiamentos. Neste grupo também são classificadas as seguintes contas: adiantamentos de sócios, adiantamentos de acionistas, empréstimos de coligadas e empréstimos de controladas.

As contas do Passivo Não Circulante devem ser verificadas com relação aos documentos suportes de movimentação no ano, a classificação superior a 12 meses após encerramento do balanço e planilhas subsidiárias.

Nos contratos com vencimento a longo prazo, devem ser reclassificadas para o Passivo Circulante as parcelas a vencer no período de 12 meses após o encerramento do balanço de

31.12.2008. Dessa forma, um contrato com saldo de R\$ 360.000,00, em 31.12.2008, restando 36 parcelas a vencer, nos próximos 36 meses, será classificado da seguinte forma:
 12 parcelas*¹ x 10.000,00 = 120.000,00 -> serão reclassificadas para o Passivo Circulante.
 24 parcelas*² x 10.000,00 = 240.000,00 -> estarão registradas no Passivo Não Circulante.

**¹com vencimento nos meses de janeiro de 2009 a dezembro de 2009.*

**²parcelas com vencimentos a partir de 01.01.2010 (12 meses após o encerramento do balanço – 31.12.2008)*

Tratamento idêntico deve ser adotado para as demais contas, como exemplo os parcelamentos de tributos a longo prazo, os empréstimos a terceiros a longo prazo. De forma a cumprir o disposto no art. 180 da Lei 6.404/76. Bem assim, para manter consistentes os índices financeiros, gerenciais e econômicos que serão extraídos das Demonstrações Financeiras.

Porém os adiantamentos de sócios, adiantamentos de acionistas, empréstimos de coligadas e controladas, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da companhia, serão classificados integralmente no Passivo Não Circulante, por analogia ao inciso II, artigo 179 da Lei 6.404/76.

Por opção da empresa, a reclassificação pode ser feita no último dia do balanço e revertida no primeiro dia do ano seguinte, desde que no Balanço encerrado em 31.12.2008, constem as reclassificações para o Passivo Circulante.

As contas do Passivo Não Circulante devem ser verificadas com relação aos documentos suportes de movimentação no ano, a classificação superior a 12 meses após encerramento do balanço e planilhas subsidiárias.

Observação: até 03.12.2008, as obrigações com prazo de vencimento após 12 (doze) meses estavam registradas no Passivo Exigível a Longo Prazo. No entanto, a partir de 04.12.2008, o grupo Passivo Exigível a Longo Prazo passou a ser denominado Passivo não Circulante por ocasião da MP 449/2008, art. 36, convertida pela Lei 11.941/2009, que alterou o art. 178 da Lei 6.404/76.

Resultado de Exercícios Futuros

6. Resultado de Exercícios Futuros: compreende as receitas recebidas antecipadamente que de acordo com o regime de competência pertence a exercícios futuros. Ex: receita antecipada e custos atribuídos à receita antecipada.

Extinção dos resultados de exercícios futuros

A MP 449/2008, em seu art.36, 03.12.2008, convertida pela Lei 11.941/2009, modificou a composição dos grupos patrimoniais constante no art. 178 da Lei 6.404/76, e estabeleceu que o passivo será composto pelo passivo circulante, passivo não-circulante e patrimônio líquido, não citando o resultado dos exercícios futuros. Portanto, este subgrupo deixa de existir.

Saldos contábeis em 31.12.2008

No mesmo sentido, o art. 37 da MP 449/2008, convertida pela Lei 11.941/2009, acrescentou o art. 299-B à Lei 6.404/76, que dispõe: “O saldo existente no resultado de exercício futuro em 31 de dezembro de 2008 deverá ser reclassificado para o passivo não-circulante em conta representativa de receita diferida”. Bem como o registro do saldo deverá evidenciar a receita diferida e o respectivo custo diferido.

Patrimônio Líquido

O artigo 182, da Lei 6.404/76, dispõe sobre o Patrimônio Líquido:

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

§ 1º Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem: a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias; o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição; o prêmio recebido na emissão de debêntures; as doações e as subvenções para investimento.

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

§ 3º Serão classificadas como reservas de reavaliação as contrapartidas de aumentos de valor atribuídos a elementos do ativo em virtude de novas avaliações com base em laudo nos termos do artigo 8º, aprovado pela assembléia-geral.

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

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

7. Patrimônio Líquido: representa o capital que pertence aos proprietários. Ex: capital social, reservas de capital, reservas de reavaliação, reservas de lucros (legal, estatutária, contingência, investimentos e lucros a realizar), lucros acumulados ou prejuízos acumulados.

Nota: A partir de 01.01.2008, por força da Lei 11.638/2007, a divisão do patrimônio líquido será: capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados.

2.4.00.000.0000	PATRIMÔNIO LÍQUIDO
2.4.01.000.0000	CAPITAL SOCIAL
2.4.01.001.0000	CAPITAL SOCIAL SUBSCRITO
2.4.01.001.0001	CAPITAL SOCIAL
2.4.02.000.0000	RESERVAS DE CAPITAL
2.4.03.000.0000	RESERVAS DE REAVALIAÇÃO (extinta em 01.01.2008)
2.4.04.000.0000	AJUSTES DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL

2.4.05.000.0000	RESERVAS DE LUCROS
2.4.06.000.0000	LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS
2.4.06.001.0000	LUCROS/PREJUÍZOS ACUMULADOS
2.4.06.001.0001	LUCRO EXERCÍCIO ANTERIOR
2.4.06.001.0002	LUCRO DO EXERCÍCIO
2.4.06.001.0003	(-) DISTRIBUIÇÃO DE LUCRO

As contas do Patrimônio Líquido devem refletir o capital social de acordo com o contrato social e alterações, as realizações das reservas de reavaliação motivadas por vendas e depreciações de bens reavaliados e se as movimentações das demais contas, inclusive lucros/prejuízos acumulados estão corretos.

7.1 Capital Social: discrimina o valor subscrito e o valor que ainda será realizado pelos sócios ou acionistas.

7.2 Reservas

7.2.1 Reservas de Capital: são as contas que registram doações recebidas, eventualmente, pela entidade. No caso de sociedades anônimas, o ágio na emissão de ações, o produto da alienação de partes beneficiárias, entre outras. De acordo com o parágrafo 1º do artigo 182 da Lei nº 6.404/76, serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:

- a) a correção monetária do capital realizado;
- b) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;
- c) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;
- d) até 31.12.2007 - por força da Lei 11.638/2007, o prêmio recebido na emissão de debêntures;
- e) até 31.12.2007 - por força da Lei 11.638/2007, as doações e as subvenções para investimentos.

7.2.2 Reservas de Reavaliação: registram os aumentos de valor atribuídos a elementos do ativo em virtude de novas avaliações feitas pela entidade com base em laudo. A partir de 01.01.2008, por força da Lei 11.638/2007, foi extinta a reserva de reavaliação.

7.2.3 Reservas de Lucros: são reservas originados dos lucros e destinadas para reinvestimento na empresa. Exemplo: Na Assembléia dos acionistas ou no próprio contrato social os sócios (ou acionistas) determinam que X por cento do lucro da empresa, não será distribuído aos sócios e deverá permanecer como uma reserva para a aplicação na atividade da empresa (reserva para compra de imobilizado com o objetivo de não descapitalizar a empresa).

As reservas de lucros são constituídas pelos lucros obtidos pela empresa, retidos com finalidade específica.

Os lucros retidos com finalidade específica e classificados nesta conta são transferidos da conta de "Lucros ou Prejuízos Acumulados".

Na conta "Reservas de Lucros" poderemos agrupar as seguintes subcontas:

Reserva Legal;
Reserva Estatutária;
Reserva para Contingências;
Reserva de Lucros a Realizar;
Reserva de Lucros para Expansão;
Reserva de Incentivos Fiscais.

A partir de 01.01.2008, por força da Lei 11.638/2007 (que incluiu o artigo 195-A à Lei 6.404), a assembléia 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.

A partir de 01.01.2008, por força por força da Lei 11.638/2007, 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.

7.3 Lucros ou Prejuízos Acumulados: registra os resultados acumulados pela empresa, quando ainda não distribuídos aos sócios, ao titular ou ao acionista. A diferença para a Reserva de Lucros, acima mencionada, é a de que os Lucros Acumulados estão à disposição dos sócios para distribuição ou não e a Reserva de Lucros já foi destinada a permanecer na empresa e não poderá ser distribuída.

Até 31.12.2007, o plano de contas apresentava as duas contas: Lucros Acumulados (credora) e Prejuízos Acumulados (devedora), mas na realidade o saldo era mantido em uma só conta, ou seja, na conta de Lucros Acumulados ou na conta de Prejuízos Acumulados.

O saldo credor representa a parcela do resultado da empresa não destinada especificamente.

O saldo devedor - prejuízos acumulados, representa o saldo dos resultados negativos da empresa e não absorvidos por reservas anteriormente existentes e que deverá ser compensado com lucros a serem auferidos futuramente.

Se ocorrer de o resultado do exercício ser negativo (prejuízo), este será obrigatoriamente absorvido pelos lucros acumulados, pelas reservas de lucros e pela reserva legal, nessa ordem.

Com o advento da Lei 11.638/2007, a partir de 01.01.2008 foi extinta a nomenclatura "Lucros Acumulados", assim esta conta deverá ser composta apenas pelo saldo dos prejuízos acumulados apurados, após as compensações com as reservas citadas.

Isto não significa, entretanto, que a conta "Lucros Acumulados" deixou de existir. Porém, essa conta possui natureza absolutamente transitória, e será utilizada para servir de contrapartida às reversões das reservas de lucros e às destinações do lucro.

Exemplo:

Destinação do saldo da conta transitória “Lucros Acumulados”:

D – Lucros Acumulados (Patrimônio Líquido) R\$ 500.000,00

C – Dividendos a Distribuir (Passivo Circulante) R\$ 300.000,00

C – Reserva Legal (Patrimônio Líquido) R\$ 25.000,00

C - Reserva de Lucros para Expansão (Patrimônio Líquido) R\$ 175.000,00

LEMBRETE

A partir de 01.01.2008, por força da Lei 11.638/2007, a divisão do patrimônio líquido será:

- ✓ Capital social,
- ✓ Reservas de capital,
- ✓ Ajustes de avaliação patrimonial,
- ✓ Reservas de lucros,
- ✓ Ações em tesouraria
- ✓ Prejuízos acumulados.

BALANÇO PATRIMONIAL

ATIVO= BENS e DIREITOS

PASSIVO=

OBRIGAÇÕES

ATIVO	PASSIVO
1. Ativo Circulante	3. Passivo Circulante
- 1.1 Disponível (caixa, bancos, aplic.fin.)	- Fornecedores
- 1.2 Realizável a Curto Prazo (Dupls a receber)	- Empréstimos
- 1.3 Estoques (de mercadorias, produtos)	- Tributos a pagar
- 1.4 Despesas antecipadas (exercício seguinte)	4. Passivo Não Circulante
2. Ativo Não Circulante	- Obrigações a vencer após 12 meses
2.1 Realizável a Longo Prazo	
- Créditos realizáveis (a receber após 12 meses)	
2.2 Investimentos (partic. em empresas)	5. Patrimônio Líquido
2.3 Imobilizado (imóveis, veículos, máquinas)	- 7.1 Capital Social
2.4 Intangível	- 7.2 Reservas
	- 7.3 Lucro ou Prejuízo acumulado

Grupos de resultado

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

III - as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;

IV - o lucro ou prejuízo operacional, as receitas e despesas não operacionais; (Redação dada pela Lei nº 9.249, de 1995)

V - o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;

VI - as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados;

VII - o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e

b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

§ 2º O aumento do valor de elementos do ativo em virtude de novas avaliações, registrados como reserva de reavaliação (artigo 182, § 3º), somente depois de realizado poderá ser computado como lucro para efeito de distribuição de dividendos ou participações.

MODELO DA DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO

RECEITA OPERACIONAL BRUTA

Vendas de Produtos

Vendas de Mercadorias

Prestação de Serviços

(-) DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA

Devoluções de Vendas

Abatimentos

Impostos e Contribuições Incidentes sobre Vendas

= RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA

(-) CUSTOS DAS VENDAS

Custo dos Produtos Vendidos

Custo das Mercadorias

Custo dos Serviços Prestados

Custo de Produção

= RESULTADO OPERACIONAL BRUTO

(-) DESPESAS OPERACIONAIS

Despesas Com Vendas

Despesas Administrativas

(-) DESPESAS/RECEITA FINANCEIRAS LÍQUIDA

Despesas Financeiras

(-) Receitas Financeiras

Variações Monetárias e Cambiais Passivas

(-) Variações Monetárias e Cambiais Ativas

(-) OUTRAS RECEITAS E DESPESAS OPERACIONAIS

= RESULTADO OPERACIONAL LÍQUIDO

RESULTADOS NÃO OPERACIONAIS

Receitas Não Operacionais

Despesas Não Operacionais

= LUCRO LÍQUIDO ANTES DO IMPOSTO DE RENDA E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL E SOBRE O LUCRO

(-) Contribuição Social Sobre o Lucro

(-) Provisão para Imposto de Renda

= LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO

Explicando a função das contas de resultado

RECEITA OPERACIONAL BRUTA

Compreende a receita bruta das vendas de bens e serviços prestados em operações realizadas pela empresa.

Na receita bruta não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário (parágrafo único do art. 31 da Lei 8981/1995).

Os impostos não cumulativos citados correspondem ao IPI e ao ICMS quando cobrado como substituição tributária.

Desta forma, para que se possa aplicar o conceito legal de Receita Operacional Bruta, é recomendável que a empresa que contabiliza o IPI e o ICMS como Receita de Vendas, o faça em conta de “Faturamento Bruto” e não em “Receita de Venda de Produtos”, ficando assim o plano de contas da empresa:

Faturamento Bruto

(-) IPI Faturado

(-) ICMS Substituição Tributária

(=) Receita Bruta de Vendas e Serviços

As receitas devem ser conciliadas com o livro de apuração do ICMS, IPI ou do ISS, para evitar lançamentos a maior ou a menor, com consequências tributárias. Até porque em uma fiscalização o fiscal tem o direito de exigir tais livros.

DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA

Devoluções de Vendas

Nesta conta, de natureza devedora, são registradas as devoluções de vendas relativas à anulação de valores registrados como receita bruta de vendas e serviços. Assim sendo, as devoluções não devem ser deduzidas diretamente da conta de vendas, mas registradas nessa conta devedora.

Abatimentos

Nessa conta serão registrados os descontos incondicionais concedidos aos clientes relativos às vendas e serviços.

Impostos e Contribuições Incidentes sobre Vendas

A receita bruta deve ser registrada pelos valores totais, incluindo os impostos sobre ela incidentes (exceto IPI e ICMS substituição tributária), que são registrados em contas devedoras. Desta forma, os valores dos impostos incidentes sobre as vendas, tais como: ISS, ICMS, PIS, COFINS, serão diminuídos da receita bruta.

CUSTOS DAS VENDAS

Estas contas registram os custos de bens ou serviços vendidos. Para maiores detalhamentos sobre a composição dos Custos das Vendas.

Nota: o § 1º do art. 13 do Decreto-Lei 1598/77 dispõe:

“O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente:

- a) o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto neste artigo;*
- b) o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;*
- c) os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;*
- d) os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;*
- e) os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.”*

DESPESAS DE VENDAS E ADMINISTRATIVAS

As despesas de vendas representam os gastos de promoção, colocação e distribuição dos produtos da empresa, bem como os riscos assumidos pela venda, tais como:

despesas com folha de pagamento da área de vendas;

comissões sobre vendas;

propaganda e publicidade;

gastos com garantia de produtos;

utilidades e serviços: transporte, depreciação e manutenção de bens, energia elétrica, telefone, água.

As despesas administrativas representam os gastos, pagos ou incorridos, para direção ou gestão da empresa, tais como:

despesas com o pessoal: salários, gratificações, férias, encargos, assistência médica, transporte;

utilidades e serviços: energia elétrica, água, telefone, fax, correio, seguros;

despesas gerais: material de escritório, material de limpeza, viagens, alimentação, jornais e revistas, despesas legais e judiciais, serviços profissionais contratados, depreciação e manutenção de bens;

impostos e taxas: IPTU, IPVA, ITR, Contribuição Sindical.

As despesas devem ser consistentes com relação à documentação suporte e à atividade da empresa, é importante que o Contador visualize, através do Razão Contábil, se não há distorções nos lançamentos contábeis das despesas ou classificação indevida.

RECEITAS E DESPESAS FINANCEIRAS – RESULTADO FINANCEIRO LÍQUIDO

Nesse grupo são incluídos os juros, os descontos e a atualização monetária pré-fixada, além de outros tipos de receitas ou despesas, bem como aquelas decorrentes de aplicações financeiras.

As atualizações monetárias ou variações cambiais de empréstimos são registradas separadamente no grupo variações monetárias.

As Receitas Financeiras compreendem:

descontos obtidos, decorrentes de pagamentos antecipados de duplicatas de fornecedores ou outros títulos;
juros recebidos referentes aos juros cobrados pela empresa de seus clientes, por atraso de pagamento e outras operações similares;
receitas de aplicações financeiras que englobam as receitas decorrentes de aplicações financeiras, correspondentes à diferença entre o valor aplicado e o valor resgatado, do tipo Certificado de Depósito Bancário (CDB), etc.;
outras receitas de investimentos temporários.

As Despesas Financeiras compreendem:

descontos concedidos aos clientes pelo pagamento antecipado ou pontual de duplicatas;
juros de empréstimos, financiamentos, desconto de títulos e outras operações;
comissões e despesas bancárias cobradas pelos bancos nas operações de desconto, de concessão de crédito, etc.
correção monetária prefixada de empréstimos.

As Variações Monetárias de Obrigações e Créditos compreendem:

variação cambial incorrida pela atualização periódica de obrigações ou créditos a serem pagos ou recebidos em moeda estrangeira;
atualização monetária que registra as atualizações sobre obrigações ou créditos sujeitos à cláusula de atualização monetária.

OUTRAS RECEITAS E DESPESAS OPERACIONAIS

Abrange outras receitas e despesas operacionais decorrentes de atividades acessórias do objeto da empresa, tais como:

lucros e prejuízos em participações societárias;
vendas de sucatas ou sobras de estoques;
ganhos e perdas na alienação de investimentos permanentes;
ganhos e perdas na alienação de bens e direitos do ativo permanente;
ganhos e perdas por desapropriação, baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência de bens do ativo permanente.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

Nessa conta devem ser registrados os valores relativos à Contribuição Social Sobre o Lucro devido sobre o resultado ajustado de adições e exclusões: a título de Contribuição Social, calcular a uma alíquota de 9% sobre o resultado contábil ajustado.

PROVISÃO DE IMPOSTO DE RENDA

Nessa conta devem ser registrados os valores relativos ao Imposto de Renda devido sobre o resultado ajustado de adições e exclusões ao Lucro Real: a título de Imposto de Renda sobre o lucro calcular uma alíquota de 15% sobre o resultado e ajustes, acrescido de um adicional de Imposto de Renda de 10%, quando o lucro tributário ultrapassar a R\$ 240.000,00;

CONTAS DE RESULTADO

3.0.00.000.0000	RECEITAS
3.1.00.000.0000	RECEITA BRUTA VENDA PRODUTOS E SERVIÇOS
3.1.01.000.0000	VENDA PRODUTOS/MERCADORIAS
3.1.01.001.0000	VENDA DE MERCADORIAS
3.1.01.001.0001	MERCADORIAS
3.1.02.000.0000	VENDA DE SERVIÇOS
3.1.02.001.0000	SERVIÇOS
3.1.02.001.0001	SERVIÇOS
3.2.00.000.0000	(-) DEDUÇÃO DA RECEITA
3.2.01.000.0000	VENDA CANCELADA/DEVOLUÇÃO
3.2.01.001.0000	VENDAS CANCELADAS
3.2.01.001.0001	VENDAS CANCELADAS
3.2.01.001.0002	DEVOLUÇÃO
3.2.02.000.0000	IMPOSTOS INCIDENTES SOBRE VENDAS
3.2.02.001.0000	IMPOSTOS SOBRE VENDAS
3.2.02.001.0001	ICMS
3.2.02.001.0002	ISS
3.2.02.001.0003	IPI
3.2.02.001.0004	PIS SOBRE FATURAMENTO
3.2.02.001.0005	COFINS SOBRE FATURAMENTO
4.0.00.000.0000	CUSTOS E DESPESAS
4.1.00.000.0000	CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS
4.1.01.000.0000	CUSTO MERCADORIAS VENDIDAS
4.1.01.001.0000	CUSTO MERCADORIAS VENDIDAS
4.1.01.001.0001	CUSTO MERCADORIAS VENDIDAS
4.1.02.000.0000	CUSTO DOS SERVIÇOS PRESTADOS
4.1.02.001.0000	CUSTOS DOS SERVIÇOS PRESTADOS
4.1.02.001.0001	CUSTOS DOS SERVIÇOS PRESTADOS
4.2.00.000.0000	CUSTOS DE PRODUÇÃO
4.2.01.000.0000	CUSTOS OPERACIONAIS
4.2.01.001.0000	MAO DE OBRA DIRETA
4.2.01.001.0001	SAL DPTOS PRODUTIVOS
4.2.01.001.0002	PREMIOS PRODUÇÃO
4.2.01.001.0003	FERIAS
4.2.01.001.0004	13 SALARIO
4.2.01.001.0005	INSS
4.2.01.001.0006	FGTS
4.2.01.001.0007	AVISO PREVIO/INDENIZAÇÕES
4.2.01.001.0008	ASSISTENCIA MEDICA/SOCIAL
4.2.01.001.0009	AUXILIO ALIMENTAÇÃO
4.2.01.001.0010	OUTROS ENCARGOS
4.2.01.002.0000	OUTROS CUSTOS DIRETOS
4.2.01.002.0001	SERVIÇOS DE TERCEIROS
4.2.01.003.0000	CUSTOS INDIRETOS
4.2.01.003.0001	ALUGUEIS/CONDOMINIOS
4.2.01.003.0002	DEPRECIACAO/AMORTIZAÇÃO
4.2.01.003.0003	MANUTENÇÃO/REPAROS

4.2.01.003.0004	ENERGIA ELETRICA
4.2.01.003.0005	AGUA
4.2.01.003.0006	TRANSPORTE DO PESSOAL
4.2.01.003.0007	COMUNICAÇÕES
4.2.01.003.0008	IMPOSTOS E TAXAS
4.2.01.003.0009	REFEITORIOS
4.2.01.003.0010	RECRUTAMENTO E SELEÇÃO
4.3.00.000.0000	DESPESAS OPERACIONAIS
4.3.01.000.0000	DESPESAS DE VENDAS
4.3.01.001.0000	DESPESAS COM PESSOAL
4.3.01.001.0001	SALARIOS/ORDENADOS
4.3.01.001.0002	FERIAS
4.3.01.001.0003	13 SALARIO
4.3.01.001.0004	INDENIZAÇÕES
4.3.01.001.0005	OUTROS ENCARGOS
4.3.01.002.0000	DESPESAS GERAIS
4.3.01.002.0001	ALUGUEIS/CONDOMINIOS
4.3.01.002.0002	DEPRECIAÇÃO/AMORTIZAÇÃO
4.3.01.002.0003	MANUTENÇÃO E REPAROS
4.3.01.002.0004	PROPAGANDA
4.3.01.002.0005	PUBLICIDADE
4.3.01.002.0006	ENERGIA ELETRICA
4.3.01.002.0006	AGUA E ESGOTO
4.3.01.002.0007	TELEFONE
4.3.01.002.0008	CORREIOS E MALOTES
4.3.01.002.0009	REPRODUÇÃO
4.3.01.002.0010	SEGUROS
4.3.01.002.0011	TRANSPORTE DO PESSOAL
4.3.01.002.0012	DESPESA VIAGEM
4.3.01.002.0013	DESPESAS COM VEICULOS
4.3.01.002.0014	COMBUSTIVEIS
4.3.02.000.0000	DESPESAS ADMINISTRATIVAS
4.3.02.001.0000	DESPESAS COM PESSOAL
4.3.02.001.0001	SALARIO/ORDENADOS
4.3.02.001.0002	FERIAS
4.3.02.001.0003	13 SALARIO
4.3.02.001.0004	INSS
4.3.02.001.0005	FGTS
4.3.02.001.0006	INDENIZAÇÕES
4.3.02.001.0007	VALE REFEIÇÃO
4.3.02.001.0008	VALE TRANSPORTE
4.3.02.001.0009	SEGURO DE VIDA EM GRUPO
4.3.02.001.0010	SEG ACIDENTE TRABALHO
4.3.02.001.0011	GRATIFICAÇÕES
4.3.02.001.0012	OUTROS ENCARGOS
4.3.02.002.0000	DESPESAS DE OCUPAÇÃO
4.3.02.002.0001	ALUGUEL/CONDOMINIO
4.3.02.002.0002	DEPRECIAÇÃO/AMORTIZAÇÃO
4.3.02.002.0003	MANUTENÇÃO E REPAROS
4.3.02.003.0000	UTILIDADES E SERVIÇOS

4.3.02.003.0001	ENERGIA ELETRICA
4.3.02.003.0002	AGUA
4.3.02.003.0003	TELEFONE
4.3.02.003.0004	CORREIO
4.3.02.003.0005	REPRODUÇÃO
4.3.02.003.0006	SEGUROS
4.3.02.003.0007	TRANSPORTE DO PESSOAL
4.3.02.003.0008	DESPESAS COM INTERNET
4.3.02.004.0000	HONORARIOS
4.3.02.004.0001	DIRETORIA
4.3.02.004.0002	CONSELHO ADMINISTRAÇÃO
4.3.02.004.0003	CONSELHO FISCAL
4.3.02.005.0000	DESPESAS GERAIS
4.3.02.005.0001	VIAGENS/REPRESENTAÇÕES
4.3.02.005.0002	MATERIAL DE ESCRITORIO
4.3.02.005.0003	MAT. AUXILIAR E CONSUMO
4.3.02.005.0004	HIGIENE E LIMPEZA
4.3.02.005.0005	COPA, COZINH, REFEITORIO
4.3.02.005.0006	CONDUÇÕES E LANCHES
4.3.02.005.0007	REVISTAS/PUBLICAÇÕES
4.3.02.005.0008	DONATIVOS/CONTRIBUIÇÕES
4.3.02.005.0009	LEGAIS E JUDICIAIS
4.3.02.005.0010	SERV PROF E CONTRATADOS
4.3.02.005.0011	VIGILANCIA E SEGURANÇA
4.3.02.006.0000	IMPOSTOS E TAXAS
4.3.02.006.0001	IMP PROP PREDIAL URBANA
4.3.02.006.0002	IMP PROP VEICULOS
4.3.02.006.0003	TAXAS MUNICIPAIS
4.3.02.006.0004	CONTRIBUIÇÃO SINDICAL
4.3.02.006.0005	CONTRIBUIÇÃO PIS
4.3.02.006.0006	CONTRIBUIÇÃO PASEP
4.3.02.007.0000	DESPESAS COM PROVISÕES
4.3.02.007.0001	CONST PROV PERDAS DIVERS
4.3.02.007.0002	CONST PROV DESPESA RISCO
4.3.02.007.0003	REVERSAO PERDAS DIVERSAS
4.3.02.007.0004	REVERSAO DESPESAS RISCOS
4.3.03.000.0000	RESULTADO FINANCEIRO LIQUIDO
4.3.03.001.0000	DESPESAS FINANCEIRAS
4.3.03.001.0001	JUROS PAGOS OU INCORRIDOS
4.3.03.001.0002	DESCONTOS CONCEDIDOS
4.3.03.001.0003	COMISSOES/DESP BANCARIAS
4.3.03.001.0004	DESPESAS BANCARIAS
4.3.03.001.0005	CPMF
4.3.03.002.0000	RECEITAS FINANCEIRAS
4.3.03.002.0001	DESCONTOS OBTIDOS
4.3.03.002.0002	JUROS RECEBIDOS/AUFERIDOS
4.3.03.002.0003	RECEITA INVEST.TEMPORARIO
4.3.03.002.0004	RECEITA FINANC COMERCIAL
4.3.03.003.0000	VARIAÇÕES MONETARIAS
4.3.03.003.0001	VARIÇÃO OBRIGAÇÃO

4.3.03.003.0002	VARIÇAO CAMBIAL
4.3.03.003.0003	CORREÇ MONETARIA PASSIVA
4.3.03.003.0004	VARIAÇÃO DE CREDITO
4.3.03.003.0005	VARIAÇÃO MON. ATIVA
4.3.03.003.0006	PIS RECEITAS FINANCEIRAS
4.3.04.000.0000	OUTRAS RECEITAS/DESPESAS OPERACION.
4.3.04.001.0000	LUCROS/PREJUÍZ. PART SOCIED.
4.3.04.001.0001	PART RESULT CONTROLADAS
4.3.04.001.0002	DIVIDENDOS/RENDIMENTOS
4.3.04.001.0003	AMORTIZ. AGIO/DESAGIO
4.3.04.002.0000	VENDAS DIVERSAS
VENDA DE SUCATAS	
4.3.05	RESULTADOS NÃO OPERACIONAIS
4.3.05.0001	RECEITAS NÃO OPERACIONAIS
4.3.05.0001.0001	VENDAS ATIVO IMOBILIZADO
4.3.05.0002	DESPESAS NÃO OPERACIONAIS
4.3.05.0002.0001	BAIXA BENS ATIVO IMOBILIZ.
4.3.05.	PROVISÃO PARA IRPJ E CSSL
4.3.05.001	PROVISÃO IRPJ E CSSL
4.3.05.001.0001	PROVISÃO P/ IMPOSTO RENDA
4.3.05.001.0002	PROVISÃO P/ CONTRIB.SOCIAL

4.4. Lançamentos

A escrituração, uma das técnicas utilizadas pela Contabilidade, consiste em registrar nos livros próprios (Diário e Razão) todos os fatos que provocam modificações no Patrimônio da empresa.

A escrituração começa pelo livro Diário, onde os fatos são registrados de forma mercantil, através do lançamento, obedecendo a uma disposição técnica em ordem cronológica.

Para registrar os fatos através dos lançamentos, a Contabilidade utiliza as contas.

Contas

Conta é o nome técnico dado aos componentes patrimoniais (Bens, Direitos, Obrigações e Patrimônio Líquido) e aos elementos de resultado (Despesas e Receitas).

É através das contas que a Contabilidade consegue desempenhar seu papel. Todos os acontecimentos que ocorrem na empresa, responsáveis pela sua gestão, tais como compras, vendas, pagamentos e recebimentos, são registrados nos livros próprios através das contas.

Classificação das contas

As contas podem ser classificadas em dois grupos:

Contas Patrimoniais: são as que representam os elementos que compõem o Patrimônio. Dividem-se em dois grandes grupos: Ativo e Passivo.

Ativo: Bens e Direitos

Caixa, Bancos conta movimento, Duplicatas a Receber, Empréstimos a Receber, Investimentos em outras empresas, Construções e Benfeitorias, Máquinas e Equipamentos, Veículos, Computadores, etc.

Passivo: Dívidas e Obrigações a Pagar

Fornecedores, Empréstimos, Salários a Pagar, Obrigações Sociais a Pagar, Impostos a Pagar, Outras Contas a Pagar.

Contas de Resultado: dividem-se em Contas de Despesas e Contas de Receitas.

Despesas: caracterizam-se pelo consumo de Bens e pela utilização de serviços.

Custo de Mercadorias Vendidas, Água e Esgoto, Energia Elétrica, Material de Limpeza, Salários.

Receitas: decorrem da venda de Bens ou da prestação de serviços.

Vendas de Mercadorias, Receitas de Serviços

Lançamento

É o registro dos fatos contábeis realizados, através do método das partidas dobradas, sendo a partida devedora representada pela aplicação do recurso e a partida credora sendo representada pela origem do recurso.

D: Aplicação

C: Origem

Os lançamentos atendem a duas funções: *histórica* que consiste na narração do fato em ordem cronológica (dia, mês, ano e local) e *monetária* que compreende o registro da expressão monetária dos fatos e o seu agrupamento conforme a natureza de cada um. E devem ser escriturados de acordo com algumas disposições técnicas, tais como: evidenciar o local e a data do registro, a(s) conta(s) debitada(s), a(s) conta(s) creditada(s), o histórico da operação e o valor da operação.

Ex.: Compra de um computador, em Manaus-AM, no dia 18.11.2009, das Lojas Cem S/A, conforme nota fiscal nº 1.000, no valor de R\$ 3.000,00, com cheque 110 Bradesco S/A.

Lançamento:

Manaus-AM, 18.11.2009

Debita - Computadores	3.000,00	(aplicação)
Credita - Bradesco S/A	3.000,00	(origem)
Total do lançamento.....	3.000,00	

Histórico

Valor nf. 1.000 Lojas Cem, referente compra de um computador XT-5000, paga com cheque 110 Bradesco S/A.

Acima se verifica como funciona o sistema das Partidas Dobradas, ou seja, para cada débito há um crédito equivalente em valor igual. O fato administrativo foi a compra de um computador à vista, tendo como forma de pagamento a emissão do cheque 110 do Bradesco S/A. O Contador escriturou (registrou) o fato utilizando o método das partidas dobradas: todo o valor debitado a um valor creditado. Na sequência estaremos estudando sobre a sistemática do débito e do crédito, sem maiores dificuldades.

Portanto, lançamento é o meio pelo qual se processa a escrituração, onde todos os fatos que ocorrem na empresa são registrados nos livros próprios, através de uma técnica chamada lançamento. O lançamento é composto dos seguintes elementos essenciais:

Local e data da ocorrência do fato.

Conta a ser debitada.

Conta a ser creditada.

Histórico.

Valor.

Identificar qual das contas será debitada ou creditada.

Para facilitar essa identificação, apresentaremos o quadro a seguir:

Para elementos Patrimoniais: Ativo e Passivo

Toda vez que **aumentar o Ativo** (bens e direitos), debitar a respectiva conta.

Toda vez que **diminuir o Ativo** (bens e direitos), creditar a respectiva conta.

Toda vez que **aumentar o Passivo** (dívidas e obrigações), creditar a respectiva conta.

Toda vez que **diminuir o Passivo** (dívidas e obrigações), debitar a respectiva conta.

A T I V O	P A S S I V O
Bens e Direitos	Obrigações
Dinheiro (caixa); Depósitos Bancários;	Fornecedores a pagar
Clientes (duplicatas a receber)	Empréstimos a pagar
Mercadoria (estoque)	Tributos a pagar
Imóvel, máquinas, veículos, computador;	Outras Contas a Pagar
DEBITA: AUMENTA BENS E DIREITOS	DEBITA: DIMINUI OBRIGAÇÕES
CREDITA: DIMINUI BENS E DIREITOS	CREDITA: AUMENTA OBRIGAÇÕES

Exemplo 1

Em 25/06/2009 -Compra de um veículo, a prazo, para pagamento em 60 dias, pelo valor de R\$ 15.000,00, conforme nota fiscal nº 134.343 Iranduba Veículos Ltda

- sabemos que para todo o débito há um crédito (sistema de partidas dobradas)
- sabemos, também, que o ativo representa os bens e direitos e o passivo as obrigações
- identificar se conta a ser debitada ou creditada está no ativo ou no passivo
- temos a primeira pista: veículo
- veículo é um Bem, logo deve ser registrado no Ativo
- porém, ainda não sabemos se é a débito ou a crédito da conta de veículos

O quê aconteceu com o veículo? - Houve uma compra, então aumentou o Ativo

Quando aumenta o ativo: DEBITA, então já sei que debito a conta de veículos no Ativo

Agora precisamos localizar o crédito: como a compra foi prazo, contraiu-se uma obrigação/dívida, as obrigações da empresa são registradas no PASSIVO, na conta Fornecedores.

Como aumentou o meu passivo (novas obrigações): CREDITA a conta Fornecedores

Assim fica o lançamento:

Débito – Veículos (Ativo).....	15.000,00 (aumenta o Ativo debita)
Crédito – Fornecedores (Passivo).....	15.000,00 (aumenta o Passivo credita)

Visualizando o lançamento no Livro Diário

Data	Conta Contábil	Histórico	Débito	Crédito
Contabilização da fatura pela Competência				
25/06/2009	Veículos - (Ativo)	Valor nf. 134.343 Iranduba V.Ltda ref compra Pálio, chassi, placa	15.000,00	
25/06/2009	Fornecedores – (Passivo)	Vr. nf. 134.343 Iranduba V.Ltda c/ vencimento em 25/08.2009		15.000,00

Resumindo: Debita a conta de veículos no Ativo pelo fato que aumentou o Ativo
Credita a conta de Fornecedores pelo fato que aumento o Passivo

Visualizando no Balanço Contábil com normas vigentes a partir de 04.12.2008, conforme art. 36, da Lei 11.941/2009, que alterou o art. 178 da Lei 6.404/76:

ATIVO		PASSIVO	
1. Ativo Circulante		3. Passivo Circulante	
- 1.1 Disponível (caixa, bancos)	100.000,00	- Fornecedores	15.000,00
2. Ativo Não Circulante		4. Passivo Não Circulante	
		5. Patrimônio Líquido	
2.3 Imobilizado		- 5.1 Capital Social	100.000,00
-Imobilizado (imóveis, veículos, máquinas)	15.000,00		
Total Ativo	115.000,00	Total Passivo	115.000,00

Considerando que, anteriormente, foi depositada a quantia de R\$ 100.000,00, proveniente a integralização de capital pelos sócios.

No Balanço Patrimonial constam os saldos das contas, acima serviu para localizar o lançamento. Lembrando que o Ativo tem saldo de natureza devedor e o Passivo de natureza credor.

A sistemática de débito e crédito é uma convenção e deve ser seguida como demonstrado acima, qualquer outro raciocínio leva a erros. Uma pergunta que sempre fica no ar é: por quê o saldo bancário da empresa é credor, conforme extrato, e na Contabilidade da empresa está registrado como devedor?

Acontece que contabilmente os Ativos tem natureza devedora, como vimos, quando aumenta o Ativo faz-se lançamento a débito. Conta com Saldo Credor no Ativo significa que há algo errado na contabilidade. Por sua vez, o Passivo possui natureza credora, pois credita as contas do Passivo quando há o seu aumento. E o extrato? A Contabilidade do Banco segue as mesmas regras, porém deve-se notar que o extrato bancário está demonstrando a Contabilidade do Banco e nele consta que o Banco tem uma obrigação com nossa empresa, a qual está registrada no seu Passivo, por isso aparece com o saldo credor. Na Contabilidade da nossa empresa, por outro lado, o saldo está registrado no Ativo e é devedor, pelo fato que os Ativos representam os bens e valores os quais têm natureza devedora.

Para elementos de Resultados:

Toda vez que ocorrerem Despesas, debitar a respectiva conta.

Toda vez que se realizarem Receitas, creditar a respectiva conta.

Para complicar um pouco o débito e o crédito, as despesas e custos devem ser debitadas e as Receitas lançadas a crédito.

Receitas: Venda de mercadorias à vista

D - Caixa (aumentou o ativo)

C – Receita (Receita deve ser creditada)

Receitas: Venda a prazo de mercadorias
D – Duplicatas a receber (aumentou o ativo)
C – Receita (Receita deve ser creditada)

Despesas: compra à vista de material de escritório
D – Despesas com material de escritório (toda a despesa é a débito)
C – caixa (diminui o Ativo)

Exemplo Contabilização Receitas;

Em 30.06.2009, venda à prazo de R\$ 150.000,00, para recebimento em 60 dias.

Assim fica o lançamento:

Débito – Duplicatas a Receber (Ativo).....150.000,00 (aumenta o Ativo debita)
Crédito – Receita (Contas de Resultado).....150.000,00 (receitas têm natureza credora)

Visualizando o lançamento no Livro Diário

Data	Conta Contábil	Histórico	Débito	Crédito
Contabilização da fatura pela Competência				
30/06/2009	Duplicatas a receber - (Ativo)	Valor venda conforme n/nota fiscal nº 001	150.000,00	
30/06/2009	Receitas - (Contas Result.)	Valor venda conforme n/nota fiscal nº 001		150.000,00

Visualizando no Balanço Contábil com normas vigentes a partir de 04.12.2008, conforme art. 36, da Lei 11.941/2009, que alterou o art. 178 da Lei 6.404/76:

ATIVO		PASSIVO	
1. Ativo Circulante		3. Passivo Circulante	
- 1.1 Disponível (caixa, bancos)	100.000,00	- Fornecedores	15.000,00
- 1.2 Créditos (Dupls a receber)	150.000,00	- Empréstimos	
2.1 Exigível a Longo Prazo		4. Passivo Não Circulante	
2.2 Investimentos		5. Patrimônio Líquido	
2.3 Imobilizado			
-Imobilizado (imóveis, veículos, máquinas)	15.000,00	- 5.1 Capital Social	100.000,00
2.4 Intangível			
Total Ativo	265.000,00	Total Passivo	115.000,00

DESPESAS		RECEITAS	
4. Despesas		3. Receitas	
Custo Mercadorias Vendidas		Vendas de Mercadorias	150.000,00
Despesas		Vendas Produtos	
Total das Despesas		Total das Receitas	150.000,00
Total Balanço/Balancete	265.000,00	Total das Receitas	265.000,00

O nosso quadro fica o seguinte:

A T I V O				P A S S I V O
Bens e Direitos				Obrigações
Dinheiro (caixa); Depósitos Bancários;				Fornecedores
Clientes (duplicatas a receber)				Empréstimos a pagar
Imóvel, máquinas, veículos,				Tributos a pagar
computador;				Outras Contas a Pagar
DEBITA: AUMENTA BENS E				DEBITA: DIMINUI OBRIGAÇÕES
DIREITOS				
CREDITA: DIMINUI BENS E				CREDITA: AUMENTA OBRIGAÇÕES
DIREITOS				

DESPESAS E CUSTOS

DEBITA-se as despesas

RECEITAS

CREDITA-se as Receitas

Portanto, como foi comentado, o raciocínio do DÉBITO e do CRÉDITO deve ser feito de acordo com a convenção acima citada, qualquer outra forma é passível de erros.

Notas:

As Contas de Despesas somente serão creditadas nos casos de estorno e na apuração do Resultado do Exercício.

As Contas de Receitas somente serão debitadas nos casos de estorno e na apuração do Resultado do Exercício.

Resumindo:

Contas	Débito	Crédito
Ativo	Aumenta	Diminui
Passivo	Diminui	Aumenta
P.L.	Diminui	Aumenta

Contas de Resultado	
Débito	Crédito
Despesas	Receita

Fórmulas de lançamentos

Há 04 (quatro) fórmulas para registrar os fatos contábeis, de acordo com o número de contas debitadas e creditadas.

1ª Fórmula: uma conta debitada e outra creditada;

Exemplo: Recebimento de duplicata em dinheiro no valor de R\$ 3.000,00

D: Caixa	3.000,00	
C: Duplicatas a Receber		3.000,00

2ª Fórmula: uma conta debita e mais de uma conta creditada.

Exemplo: Recebimento de duplicatas em dinheiro + juros de mora, em dinheiro, de duplicatas no valor de R\$ 4.000,00, mais juros de mora devidos ao atraso no pagamento efetuado pelo cliente.

D: Caixa	4.100,00	
C: Duplicatas a Receber		4.000,00
C: Juros Ativos		100,00

3ª Fórmula: mais de uma conta debitada e uma conta creditada.

Exemplo: Pagamento de fornecedores em dinheiro no valor de R\$ 5.000,00 + juros de mora devidos por atraso no pagamento.

D: Fornecedores	5.000,00	
D: Juros Passivos	200,00	
C: Caixa		5.200,00

4ª Fórmula: mais de uma conta debitada e mais de uma conta creditada.

Exemplo: Compra de mercadorias no valor de R\$ 10.000,00 e de móveis e utensílios no valor de R\$ 5.000,00, com pagamento de 50% à vista e o restante a prazo.

D: Mercadorias	10.000,00		
D: Móveis e Utensílios	<u>5.000,00</u>	15.000,00	
C: Caixa		7.500,00	
C: Duplicatas a Pagar		<u>7.500,00</u>	15.000,00

Como exposto, independentemente se houver vários débitos ou vários créditos, o total do DÉBITO deve ser o mesmo valor do total do CRÉDITO. Isso representa que, por ocasião do encerramento do balanço, a soma do Ativo é igual à soma do Passivo. Nos balancetes intermediários (de janeiro a dezembro de cada ano) o Ativo não bate com o Passivo, essa diferença está nas contas de Receitas e Despesas (resultado), que por ocasião do fechamento do Balanço serão transferidas para o PL.

Técnicas de correção dos erros da escrituração

Os erros de escrituração devem ser corrigidos mediante retificação de lançamento através de estorno, complementação e transferência.

Estorno: é utilizado quando ocorre a duplicidade de um mesmo lançamento contábil ou por erro de lançamento da conta debitada ou da conta creditada.

Complementação: é efetuada para corrigir o valor anteriormente registrado, aumentando-o ou reduzindo-o.

Transferência: regulariza o lançamento da conta debitada ou creditada indevidamente, através da transposição do valor para a conta adequada.

Observação: Os lançamentos realizados fora da época devida deverão registrar nos seus históricos, as datas de sua efetiva ocorrência e o(s) motivo(s) do atraso.

Livro Diário

1) Livro Diário e o art. 258 do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto 3.000/99

Sem prejuízo de exigências especiais da lei, é obrigatório o uso de Livro Diário, encadernado com folhas numeradas seguidamente, em que serão lançados, dia a dia, diretamente ou por reprodução, os atos ou operações da atividade, ou que modifiquem ou possam vir a modificar a situação patrimonial da pessoa jurídica.

Admite-se a escrituração resumida no Diário, por totais que não excedam ao período de um mês, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados livros auxiliares para registro individualizado e conservados os documentos que permitam sua perfeita verificação.

Para efeito do disposto no item anterior, no transporte dos totais mensais dos livros auxiliares, para o Diário, deve ser feita referência às páginas em que as operações se encontram lançadas nos livros auxiliares devidamente registrados.

A pessoa jurídica que empregar escrituração mecanizada poderá substituir o Diário e os livros facultativos ou auxiliares por fichas seguidamente numeradas, mecânica ou tipograficamente.

Os livros ou fichas do Diário, bem como os livros auxiliares referidos no § 1º, deverão conter termos de abertura e de encerramento, e ser submetidos à autenticação no órgão competente do Registro do Comércio, e, quando se tratar de sociedade civil, no Registro Civil de Pessoas Jurídicas ou no Cartório de Registro de Títulos e Documentos.

Os livros auxiliares, tais como Caixa e Contas-Correntes, que também poderão ser escriturados em fichas, terão dispensada sua autenticação quando as operações a que se reportarem tiverem sido lançadas, pormenorizadamente, em livros devidamente registrados.

No caso de substituição do Livro Diário por fichas, a pessoa jurídica adotará livro próprio para inscrição do balanço e demais demonstrações financeiras, o qual será autenticado no órgão de registro competente.

2) Livro Diário e o Código Civil

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

Salvo disposição especial de lei, os livros obrigatórios e, se for o caso, as fichas, antes de postos em uso, devem ser autenticados no Registro Público de Empresas Mercantis. A autenticação não se fará sem que esteja inscrito o empresário, ou a sociedade empresária, que poderá fazer autenticar livros não obrigatórios (art. 1.181).

Sem prejuízo do disposto no art. 1.174, a escrituração ficará sob a responsabilidade de contabilista legalmente habilitado, salvo se nenhum houver na localidade (art. 1.182).

A escrituração será feita em idioma e moeda corrente nacionais e em forma contábil, por ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalos em branco, nem entrelinhas, borrões, rasuras, emendas ou transportes para as margens. É permitido o uso de código de números ou de abreviaturas, que constem de livro próprio, regularmente autenticado (art. 1.183).

No Diário serão lançadas, com individuação, clareza e caracterização do documento respectivo, dia a dia, por escrita direta ou reprodução, todas as operações relativas ao exercício da empresa (art. 1.184).

Admite-se a escrituração resumida do Diário, com totais que não excedam o período de trinta dias, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados livros auxiliares regularmente autenticados, para registro individualizado, e conservados os documentos que permitam a sua perfeita verificação (art. 1.184).

Serão lançados no Diário o balanço patrimonial e o de resultado econômico, devendo ambos ser assinados por técnico em Ciências Contábeis legalmente habilitado e pelo empresário ou sociedade empresária. (art. 1.184).

O empresário ou sociedade empresária que adotar o sistema de fichas de lançamentos poderá substituir o livro Diário pelo livro Balancetes Diários e Balanços, observadas as mesmas formalidades extrínsecas exigidas para aquele (art. 1.185).

O livro Balancetes Diários e Balanços serão escriturados de modo que registre (art. 1.186):

- ✓ a posição diária de cada uma das contas ou títulos contábeis, pelo respectivo saldo, em forma de balancetes diários;
- ✓ o balanço patrimonial e o de resultado econômico, no encerramento do exercício.

Na coleta dos elementos para o inventário serão observados os critérios de avaliação a seguir determinados (art. 1.187):

- ✓ os bens destinados à exploração da atividade serão avaliados pelo custo de aquisição, devendo, na avaliação dos que se desgastam ou depreciam com o uso, pela ação do tempo ou outros fatores, atender-se à desvalorização respectiva, criando-se fundos de amortização para assegurar-lhes a substituição ou a conservação do valor;
- ✓ os valores mobiliários, matéria-prima, bens destinados à alienação, ou que constituem produtos ou artigos da indústria ou comércio da empresa, podem ser estimados pelo custo de aquisição ou de fabricação, ou pelo preço corrente, sempre que este for inferior ao preço de custo, e quando o preço corrente ou venal estiver acima do valor do custo de aquisição, ou fabricação, e os bens forem avaliados pelo preço corrente, a diferença entre este e o preço de custo não será levada em conta para a distribuição de lucros, nem para as percentagens referentes a fundos de reserva;

O balanço patrimonial deverá exprimir, com fidelidade e clareza, a situação real da empresa e, atendidas as peculiaridades desta, bem como as disposições das leis especiais, indicará, distintamente, o ativo e o passivo (art. 1.188).

O balanço de resultado econômico, ou demonstração da conta de lucros e perdas, acompanhará o balanço patrimonial (art. 1.189).

É garantido o sigilo da escrituração contábil, conforme art. 1.190, exceto em caso de fiscalizações tributárias.

Livro Razão

O artigo 259 do RIR/99, Decreto 3.000/99, dispõe o seguinte sobre o Livro Razão:

A pessoa jurídica tributada com base no lucro real deverá manter, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizadas para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário, mantidas as demais exigências e condições previstas na legislação.

A escrituração deverá ser individualizada, obedecendo à ordem cronológica das operações.

A não manutenção do livro de que trata este artigo, nas condições determinadas, implicará o arbitramento do lucro da pessoa jurídica.

Estão dispensados de registro ou autenticação o Livro Razão ou fichas de que trata este artigo.

Todos os acontecimentos que ocorrem na empresa são registrados pela Contabilidade, inicialmente no livro Diário e depois nos demais livros de escrituração.

Dentre os livros de escrituração, sem dúvida o mais importante para a Contabilidade é o Razão, porque registra o movimento individualizado de cada uma das contas movimentadas pela empresa. Assim, depois de efetuados os lançamentos no Diário, os mesmos são transcritos o livro Razão.

Nota 1: Visualizando o Livro Diário:

Data	Conta Contábil	Histórico	Débito	Crédito
Contabilização da fatura pela Competência				
25/08.2009	Fornecedores – (Passivo) -152.3	Valor pagamento nf. 134.343 Iranduba V. Ltda cfe recibo	15.000,00	
25/08.2009	Caixa – (Ativo) 1.1	Valor pagamento nf. 134.343 Iranduba V. Ltda cfe recibo		15.000,00
26/08.2009	Despesas Mat. Escritório-311.5	Valor pagamento nf. 100 Livraria do Contabilista – desp. escritório	150,00	
26/08.2009	Caixa 1.1	Valor pagamento nf. 100 Livraria do Contabilista – desp. escritório		150,00

*No Livro Diário o lançamentos obedecem a ordem de data (dia a dia), por isso o nome Diário

Nota 2: Visualizando o Livro Razão dos lançamentos acima

Razão da Conta Caixa

Conta : Caixa cód. Contábil 1.1.01.001.0001 Código reduzido 1.1				
Data	Histórico	Débito	Crédito	Saldo
01.08.2009	Saldo anterior*	100.000,00		100.000,00D
15.08.2009	Valor pagamento nf. 134.343 Irاندuba V. Ltda cfe recibo		15.000,00	85.000,00D
16.08.2009	Valor pagamento nf. 100 Livraria do Contabilista – desp. escritório		150,00	84.850,00D

* saldo das transações anteriores

** O livro razão é emitido obedecendo a seqüência numérica das contas (dispostas conforme o plano de contas) e dentro das contas obedece a ordem cronológica (data)

Razão da Conta Fornecedores

Conta : Fornecedores cód. Contábil 2.1.01.001.0001 cód. Reduzido 152.3				
Data	Histórico	Débito	Crédito	Saldo
01.08.2009	Saldo anterior*		20.000,00	20.000,00C
15.08.2009	Valor pagamento nf. 134.343 Irاندuba V. Ltda cfe recibo	15.000,00		5.000,00C

* saldo das transações anteriores

** O livro razão é emitido obedecendo a seqüência numérica das contas (dispostas conforme o plano de contas) e dentro das contas obedece a ordem cronológica (data)

Razão da Conta despesas de escritório

Conta: Material de Escritório cód. Contábil 4.3.02.005.0002 cód. Reduzido 311.5				
Data	Histórico	Débito	Crédito	Saldo
01.08.2009	Saldo anterior*	1.310,00		1.310,00D
16.08.2009	Valor pagamento nf. 100 Livraria do Contabilista – desp. escritório	150,00		1.460,00D

* saldo das transações anteriores

** O livro razão é emitido obedecendo a seqüência numérica das contas (dispostas conforme o plano de contas) e dentro das contas obedece a ordem cronológica (data)

Nota 3: O livro Razão é a consequência dos lançamentos contábeis no livro Diário, o qual é emitido automaticamente pelo sistema eletrônico de Contabilidade, não sendo necessário um novo registro.

4.5. Balancete de Verificação

Balancete é uma relação das contas extraídas do livro Razão, com seus saldos devedores ou credores.

Para apurar os resultados, no final do ano (exercício) as empresas adotam uma série de procedimentos, tendo como ponto de partida a elaboração do Balancete, o qual relaciona todas as contas utilizadas pela Contabilidade no período.

A partir do Balancete, procedem-se às demais providências visando à apuração do resultado. Assim, pode-se concluir que a base da Contabilidade se assenta em três procedimentos:

1. Registro dos fatos no livro Diário.
2. Registro dos fatos no livro Razão (transcritos do Diário)*.
3. Elaboração do Balancete de verificação*.

* Mediante o processamento eletrônico da Contabilidade, o livro razão e os balancetes de verificação são extraídos automaticamente dos lançamentos efetuados no Livro Diário, sendo o balancete de verificação e o Razão utilizados para conferência dos registros Contábeis (conciliação contábil) e emitidos definitivamente pelo sistema de processamento de dados no final do exercício, após confirmado sua exatidão.

A elaboração do Balancete não apresenta nenhuma dificuldade.

No exemplo a seguir, nota-se que o Balancete possui quatro colunas: duas reservadas para o movimento (débito e crédito) e duas reservadas para o saldo (devedor ou credor). O preenchimento das colunas do movimento constitui pura transcrição do total do débito e do total do crédito de cada conta constante do livro Razão, ou do Razonete, se for o caso.

O preenchimento das colunas reservadas para o saldo é feito mediante a diferença entre o débito e o crédito de cada conta constante da coluna movimento. Assim, se o débito na coluna movimento superar o crédito, o saldo será devedor, caso contrário, sendo o crédito da coluna movimento superior ao débito, o saldo será credor.

Supondo-se que uma empresa possua no final de um determinado exercício, o seguinte movimento no Razonete:

Caixa		Mercadorias		Capital	
Débito	Crédito	Débito	Crédito	Débito	Crédito
1.000	500	500			1.000
300					

Veja como o Balancete será preenchido:

N.º de ordem	Contas	Movimento		Saldo	
		Débito	Crédito	Devedor	Credor
1	Caixa	1.300	500	800	
2	Mercadorias	500	300	200	
3	Capital		1.000		1.000
	TOTAIS	1.800	1.800	1.000	1.000

UNIDADE V – OPERAÇÕES COM MERCADORIAS

Compra e Venda de Mercadorias

As operações com mercadorias se constituem na principal operação das empresas comerciais e industriais. É por meio dessas operações que as empresas atingem o seu objeto social. Essas operações envolvem sempre um comprador (cliente) e um vendedor (fornecedor).

Custo de aquisição

O custo das mercadorias adquiridas para revenda é composto pelo valor pago ao fornecedor (líquido de impostos recuperáveis) mais os gastos com frete e seguro necessários para a colocação das mercadorias no estabelecimento da empresa adquirente. Os impostos recuperáveis, pagos na aquisição de mercadorias pagos na aquisição de mercadorias são aqueles cujo valor a empresa adquirente pode creditar, nos livros fiscais próprios, para ser deduzido do valor do imposto da mesma espécie devido sobre a revenda de mercadorias. Os que normalmente são pagos na aquisição de mercadorias, agregados ao preço, são o ICMS, PIS (a partir de fev/2004 também a COFINS) e, no caso de mercadorias adquiridas por comerciante atacadista equiparado ao industrial também o IPI.

Registro de aquisição

As mercadorias adquiridas para revenda são registradas em conta de estoques, no ativo circulante, pelo valor do custo de aquisição, líquido dos impostos recuperáveis, que são registrados em conta própria, no ativo circulante, ou diretamente em contas de impostos a pagar no passivo circulante.

Registro de frete

Deve integrar o respectivo custo de aquisição. Quando cobrado diretamente pelo vendedor, o frete não oferece nenhuma dificuldade, porque seu valor, já vem destacado na nota fiscal e integra o valor total da venda. Entretanto, quando o frete for pago a terceiros (transportadores), deve ser providenciada sua agregação ao custo de aquisição.

Condições de contratação:

- FOB (Frete Free on Board) – Fretes e demais despesas acessórias por conta do comprador.
- CIF (Cost Insurance Freight) – Frete e demais despesas acessórias por conta do devedor.

Assim, por exemplo, uma empresa comercial ao adquirir mercadoria para revenda, pagou ou assumiu pagar um frete no valor de R\$ 10.000,00, efetua o seguinte lançamento contábil:

Débito:	Diversos		
Crédito:	a Fornecedores/Caixa/Bancos c/Movimento		
	Mercadorias (ou estoque de mercadorias)	7.375,00	
	ICMS a Recuperar	1.700,00	
	PIS a recuperar	165,00	
	COFINS a Recuperar	<u>760,00</u>	10.000,00

Estudando essas operações poderemos ter uma boa visão da incidência dos impostos sobre as vendas, quais os reflexos dos descontos obtidos e concedidos no resultado da empresa, bem como os abatimentos nas compras e nas vendas e quais as situações em ocorrem créditos de tributos a recuperar sobre mercadorias para a revenda e como são feitos os confrontos desses créditos com os tributos devidos, tanto na parte fiscal como na parte contábil.

A operação de compras de mercadorias é uma atividade habitual das organizações comerciais onde a finalidade é a revenda. Esse tipo de operação tem um tratamento tributário comandado âmbito federal pelo Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), pelas legislações do PIS e COFINS, e no âmbito estadual pelo regulamento de ICMS, onde esses entes legislam sobre a incidência ou não de impostos tanto na entrada como na saída.

Quando uma organização inscrita no regime normal de apuração do ICMS adquire mercadorias destinadas à revenda, esta tem direito de utilizar o ICMS incidente sobre essas mercadorias como crédito tributário, classificando esse valor como ICMS a Recuperar.

Se a empresa for tributada pelo imposto de renda com base no lucro real, tratará o PIS e a COFINS como contribuições recuperáveis, na forma do que dispõem as Leis 10.637/, Art. 3º, I e 10.833/2003, Art. 3º, I.

Exemplo de uma venda e uma aquisição de mercadoria dentro do Estado do Amazonas:

Operação Interna (dentro do estado)

Compra de Mercadoria para Revenda	= R\$ 1.000,00
Impostos e Contribuições que dão direito a crédito:	
ICMS (17%)	= R\$ 170,00 (Imposto Estadual)
PIS (1,65%)	= R\$ 16,50 (Contribuição Federal)
COFINS (7,6%)	= <u>R\$ 76,00</u> (Contribuição Federal)
Totalizando	= R\$ 262,50

Lançamento Contábil:

D – Mercadorias para Revenda	R\$	737,50
D – ICMS a Recuperar	R\$	170,00
D – PIS a Recuperar	R\$	16,50
D – COFINS a Recuperar	R\$	76,00
C – Caixa ou Bcos C/ Movimento	R\$	1.000,00

Percebe-se, então, que o valor que constará no estoque da organização será o valor bruto abatido do ICMS, PIS e COFINS recuperáveis. Os tributos recuperáveis serão classificados no Ativo Circulante. Isso quer dizer que a empresa adquire um crédito de imposto e contribuições diminuindo seu custo de aquisição, e que, por ocasião de suas vendas futuras

servirão para abater de seus débitos junto ao fisco. Isso é chamada cadeia plurifásica de tributos onde se utiliza crédito no momento da compra para compensar com o débito no momento da venda (tributação não-cumulativa).

Revenda de Mercadorias:

Receita de Vendas:	R\$ 2.000,00
Impostos a Pagar:	
ICMS (17%)	R\$ 340,00
PIS (1,65%)	R\$ 33,00
COFINS (7,6%)	<u>R\$ 152,00</u>
Débitos	R\$ 525,00

Lançamento Contábil:

Da Receita:

D – Caixa ou Bcos C/ Movimentos	
C – Receita de Vendas de Mercadorias	R\$ 2.000,00

Dos Impostos sobre as Vendas:

D – ICMS sobre Vendas	
C – ICMS a Pagar	R\$ 340,00
D – PIS sobre Vendas	
C – PIS a Pagar	R\$ 33,00
D – COFINS sobre Vendas	
C – COFINS a Pagar	R\$ 152,00

Haverá, por conseguinte o confronto entre as contas de Obrigação Tributária no Passivo Circulante (ICMS, PIS e COFINS a Pagar) com as contas de Crédito Tributário no Ativo Circulante (ICMS, PIS e COFINS a Pagar), sendo que em caso da obrigação ser maior que o crédito, a diferença será recolhida aos cofres da União e Estados ou, caso contrário, ficará crédito tributário remanescente constando no saldo do AC, o que não é caso no exemplo dado.

Confronto de débitos e créditos:

$R\$ 525,00 - R\$ 262,50 = R\$ 262,50$ a Pagar ao fisco.

Lançamento Contábil:

D – ICMS a Pagar	
C – ICMS a Recuperar	R\$ 170,00
D – PIS a Pagar	
C – PIS a Recuperar	R\$ 16,50
D – COFINS a Pagar	
C – COFINS a Recuperar	R\$ 76,00

5.2. Devolução de Mercadorias

Vendas Canceladas de Períodos Anteriores

Não devem afetar a apuração do **resultado bruto** do atual período. A devolução de vendas correspondentes a períodos anteriores não tem relação com as vendas efetuadas neste período; portanto, não deve ser considerada como Redutora da Receita Bruta, mas sim como Despesa Operacional (Despesa de Vendas) correspondente ao período em que efetivou a devolução.

Contabilização

a) Pela devolução de vendas do período anterior

D – Devolução de Vendas do período anterior

C – Duplicatas a Receber ou Caixa ou Bancos

b) pelo ICMS da devolução de vendas

D – ICMS a Recuperar

C – Devolução de Vendas do Período Anterior

c) entrada da mercadoria no estoque (Inventário Permanente)

D – Mercadorias em Estoque

C – Devolução de Vendas do Período Anterior

Portanto, a devolução de venda de períodos anteriores irá deduzir a Receita Operacional Bruta no momento em que a organização levantar a DRE do período.

Devolução de Compras e Vendas

Se referem a anulação de valores registrados anteriormente como compras e que aumentaram o estoque da organização. Portanto, o lançamento que foi feito quando da aquisição será desfeito (estornado) no momento da devolução. Isso se refere também aos possíveis créditos de impostos ou contribuições registradas para que isso não configure utilização de crédito indevidamente.

Como segue:

D – Caixa ou Bancos ou Fornecedores

C – Impostos e Contribuições a Recuperar (ICMS/PIS/COFINS)

C – Mercadorias em Estoque

Devolução de Vendas:

D – Devolução de Vendas

D – Impostos e Contribuições a Recuperar (ICMS/PIS/COFINS)

C – Caixa ou Bancos ou Duplicatas a Receber

5.3. Descontos Concedidos e Obtidos

Descontos Financeiros

Estes podem ser descontos *obtidos* ou *concedidos*. São descontos ligados a antecipação de pagamentos ou recebimentos de títulos.

Descontos Obtidos: São aqueles obtidos de liquidações antecipadas de obrigações junto a terceiros.

Exemplo: a empresa Fernandes & Cia, adquire matéria prima para sua produção de calçados a prazo (30 dias) no valor de R\$ 10.000,00. Porém, efetuou o pagamento de forma antecipada ganhando um desconto de 10% no título em questão (R\$ 1.000,00). Contabilizando:

Na aquisição da obrigação:

D – Aquisição de Insumos

C – Fornecedores R\$ 10.000,00

Na liquidação antecipada do Título:

D – Fornecedores R\$ 10.000,00

C – Caixa ou Bancos Conta Movimento R\$ 9.000,00

C – Descontos Obtidos R\$ 1.000,00

Na aquisição de um direito:

D – Duplicatas a Receber

C – Receita de Vendas R\$ 10.000,00

No recebimento antecipado do Título:

D – Caixa ou Bancos Conta Movimento R\$ 9.000,00

D – Descontos Concedidos R\$ 1.000,00

C – Duplicatas a Receber R\$ 10.000,00

Importante citar que a conta Descontos Obtidos é uma receita tributável e a conta Descontos Concedidos é uma despesa dedutível por ocasião da apuração do Lucro Real anual ou por estimativa mensal, onde incidirão IRPJ e CSLL sobre o resultado do exercício, caso a empresa tenha auferido lucro.

Algumas organizações contabilizam somente os descontos condicionais obtidos ou concedidos, ignorando os descontos incondicionais por julgarem irrelevante seu registro. Porém, uma ótica mais gerencial desse registro, possibilitaria aos administradores verificar a eficiência tanto de seus compradores (Descontos Obtidos maiores) quanto de seus vendedores (Descontos Concedidos menores).

5.4. Controle de Estoque e Custo de Mercadorias e Produtos

O controle da movimentação do estoque numa empresa comercial é de fundamental importância.

A legislação do imposto de renda prescreve que o custo das mercadorias vendidas será determinado com base no registro permanente de estoque, ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o livro inventário, no fim do período base (caput do art.289 do RIR / 99).

O Decreto-lei numero 1.598, de 26 de dezembro de 1977, que altera a legislação do Imposto sobre a Renda para adaptá-la as inovações contidas na lei das Sociedades por Ações, através dos seus artigos 13 e 14, estabeleceu critérios para apuração do custo da produção e para avaliação dos estoques das empresas.

Posteriormente, por intermédio do Parecer Normativo CST numero 6, de 26.01.79, e Instrução Normativa numero 7 da SRF, de 15.02.79, as duvidas existentes com relação aos artigos 13 e 14 do Decreto-lei numero 1.598 foram esclarecidas.

Pela importância dos documentos citados, especialmente no que concerne a integração do sistema de custos com a Contabilidade Geral, eles são reproduzidos na íntegra a seguir.

Uma atenção especial deverá ser dada pelo leitor ao item 3.5 do Parecer Normativo CST numero 6.

Custos dos bens ou serviços

Artigo 13 - O custo de aquisição de mercadorias destinadas a revenda, compreenderá os de transportes e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação.

Parágrafo 1º - O custo de produção dos bens, ou serviços vendidos, compreenderá obrigatoriamente:

- a) o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção observado o disposto neste artigo;
- b) o custo do pessoal aplicado na produção, inclusiva de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;
- c) os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;
- d) os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;
- e) os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

Parágrafo 2º - A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda 5% do custo total dos produtos vendidos no exercício social anterior, poderá ser registrada diretamente como custos.

Determinação do custo dos bens

Artigo 14 - O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o livro de inventário, no fim do período.

Parágrafo 1º - O contribuinte que mantiver sistemas de contabilidade de custos integrados e coordenados com o restante da escrituração poderá utilizar os custos apurados para avaliação dos estoques de produtos em fabricação e acabados.

Parágrafo 2º - O valor dos bens existentes no encerramento do período-base poderá ser o custo médio ou o dos bens adquiridos ou produzidos mais recentemente.

Parágrafo 3º - Se a escrituração do contribuinte não satisfazer as condições do parágrafo 1º, os estoques deverão ser avaliados:

- a) os de materiais em processamento, por uma vez e meia o maior custo das matérias-primas adquiridas no período-base, ou em 80% do valor dos produtos acabados, determinados de acordo com a alínea B;
- b) os dos produtos acabados, em 70% do maior preço de venda no período-base.

Parágrafo 4º - Os estoques de produtos agrícolas, animais e extrativos poderão ser avaliados aos preços correntes de mercado, conforme as práticas usuais em cada tipo de atividade.

Parágrafo 5º - Na avaliação de estoques não serão admitidas deduções de valor por depreciações estimadas ou mediante provisões para oscilação de preços, nem a manutenção de estoques “básicos” ou “normais” a preços constantes ou normais.

Parágrafo 6º - Os custos de aquisição ou produção dos bens existentes na data do balanço, deverá ser ajustado, mediante provisão ao valor de mercado, se este for menor.

PARECER NORMATIVO CST Nº 6 DE 26.01.79

Normas para apuração do Lucro Líquido das Pessoas Jurídicas, Custo, Despesas Operacionais e Encargos; Disposições Gerais.

Os estoques dos produtos acabados e em fabricação podem ser avaliados segundo custos apurados por sistema de contabilidade de custos, integrado e coordenado com o restante da escrituração.

Mercadorias, Matérias-primas. Bens de revenda ou ingredientes de produção, de terceiros, devem ser avaliados, por força do parágrafo 2º do artigo 14, pelo custo médio ou aos preços das aquisições mais recentes.

O Custo médio, para as mercadorias revendidas e matérias primas, o qual será determinado pelo registro permanente de estoques, sendo que não fazem parte do custo de aquisição os impostos recuperáveis, os quais a empresa tem o direito ao crédito (ICMS, IPI, PIS, COFINS), sendo acrescido o seguro e o transporte (art. 289 RIR/99).

Obs.: na indústria o IPI é recuperável, porém em uma empresa que revende mercadoria o IPI não é recuperável, devendo ser parte integrante do custo da empresa.

A avaliação a custo médio consiste em avaliar o estoque a custo médio de aquisição, apurado em cada entrada de mercadoria ou matéria-prima, ponderada pelas quantidades adicionadas e pelas anteriormente existentes; a guisa de exemplo suponhamos tenha ocorrido a seguinte movimentação de determinado item:

- em 08.01, aquisição de 10 peças a R\$ 2,00 cada;
- em 09.01, aquisição de 08 peças a R\$ 2,50;
- em 10.01, saída de 12 peças, por venda ou consumo;
- em 11.01, aquisição de 04 peças a R\$ 2,60

Nesta hipótese do registro permanente de estoques constaria:

Data	Quantidade			Preço Médio	Valor do estoque		
	Entrada	Saída	Saldo		Entrada	Saída	Saldo
08.01	10		10	2,00	20,00		20,00
09.01	08		18	2,22	20,00		40,00
10.01		12	06	2,22		26,64	13,36
11.01	04		10	2,38	10,40		23,76

Observe que cada entrada (a preço unitário diferente de preço médio anterior) modifica o preço médio; e que cada saída, conquanto mantenha inalterado o preço médio, altera o fator de ponderação, e assim o preço médio que for calculado na entrada seguinte. Todavia não é incompatível com o método, e, portanto aceitável do ponto de vista fiscal, que as saídas sejam registradas unicamente no fim de cada mês, desde que avaliadas ao preço médio que, sem considerar o lançamento de baixa, se verificar naquele mês.

Se, ao invés de adotado o custo médio, fosse considerado o custo das aquisições mais recentes (método contábil denominado PEPS, abreviatura de “o primeiro a entrar é o primeiro a sair”), o registro permanente de estoques mostraria para os mesmos dados:

Data	Entrada	Saída	Saldo	
08.01	10 x 2,00 = 20,00		10 x 2,00 = 20,00	20,00
09.01	B x 2,50 = 20,00		10 x 2,00 = 20,00	
			B x 2,50 = 20,00	40,00
10.01		10 x 2,00 = 20,00		
		2 x 2,50 = 5,00	6 x 2,50 = 15,00	15,00
10.01	4 x 2,60 = 10,40		6 x 2,50 = 15,00	
			4 x 2,60 = 10,40	25,40

O registro permanente de estoque pode ser feito em livro, em fichas ou em formulários contínuos emitidos por sistema de processamento. Seus saldos, após feitos ajustamentos decorrentes do confronto com a contagem física, são transposto anualmente para o livro de inventário, no exemplo, as 10 unidades em estoques, estariam avaliadas por R\$ 23,76 ou por R\$ 25,40, conforme o critério adotado.

Pode ocorrer, entretanto, que o contribuinte não possua registro permanente de estoques. Neste caso o inventário, no final do exercício, é definido: em quantidade, por contagem física; em preços; segundo aqueles praticados nas compras mais recentes e constantes de notas fiscais (no caso trivial em que o estoque é menor que a última compra, o preço unitário desta é o relevante para avaliação); em valor pela multiplicação de preços por quantidade.

Adotados que sejam procedimentos mencionados acima, o custo das mercadorias vendidas, ou das matérias-primas utilizadas em produção, deverá corresponder aos valores lançados durante o exercício nas colunas “SAÍDA”. Entretanto, se o controle é feito mediante contagem física, o custo das mercadorias vendidas ou das matérias-primas utilizadas é obtido pela expressão.

$CV = EI + \text{compras no exercício} - EF$; significam os valores inventariados, respectivamente no início e no encerramento do período-base.

O PN CST 6/1979, dispõe que as saídas podem registradas unicamente no fim de cada mês, desde que avaliadas ao preço médio que, sem considerar o lançamento de baixa, se verificar naquele mês.

Exemplo

Adotando-se a baixa (saída), somente ao final do mês, em um único lote:

DATA	ENTRADA			SAÍDA			SALDO		
	QTDE	UN. R\$	TOTAL R\$	QTDE	UN. R\$	TOTAL R\$	QTDE	UN. R\$	TOTAL R\$
30/11/2009							1.000	5,0000	5.000,00
01/12/2009	150	6,00	900,00				1.150	5,1304	5.900,00
05/12/2009	200	8,00	1.600,00				1.350	5,5556	7.500,00
10/12/2009	50	9,00	450,00				1.400	5,6786	7.950,00
20/12/2009	100	7,00	700,00				1.500	5,7667	8.650,00
28/12/2009	150	5,00	750,00				1.650	5,6970	9.400,00
31/12/2009				1.350	5,6970	7.690,91	300	5,6970	1.709,09

Observe-se que, a cada entrada, o custo médio variou, mas a baixa (saída) foi efetivada num único lote, alterando desta forma o Custo da Mercadoria Vendida. Porém, pode ser adotado o sistema que calcule diariamente o custo da baixa.

Se a empresa não mantiver o registro permanente de estoque poderá avaliar o estoque das mercadorias e matérias-primas pelo preço das últimas aquisições menos os impostos recuperáveis - ICMS, IPI, PIS e COFINS-, também chamado de PEPS (art. 293 RIR/99).

PEPS - o primeiro que entra é o primeiro que sai. Também conhecido como FIFO (sigla, em inglês, de “first in, first out”).

Este método é admitido pela legislação fiscal (item 2.2 do PN CST 6/1979).

Vamos exemplificar, utilizando a mesma movimentação que apresentamos no custo médio. Pelo PEPS, a avaliação do CMV ficaria:

DATA	ENTRADA			SAÍDA			SALDO		
	QTDE	UN.R\$	TOTAL R\$	QTDE	UN.R\$	TOTAL R\$	QTDE	UN.R\$	TOTAL R\$
30/11/2009							1.000	5,00	5.000,00
01/12/2009	150	6,00	900,00				150	6,00	900,00
							1.000	5,00	5.000,00
03/12/2009				300	5,00	1.500,00	150	6,00	900,00
							700	5,00	3.500,00
05/12/2009	200	8,00	1.600,00				200	8,00	1.600,00
							150	6,00	900,00
							700	5,00	3.500,00
08/12/2009				500	5,00	2.500,00	200	8,00	1.600,00
							150	6,00	900,00
							200	5,00	1.000,00
10/12/2009	50	9,00	450,00				50	9,00	450,00
							200	8,00	1.600,00
							150	6,00	900,00
							200	5,00	1.000,00
15/12/2009				200	5,00	1.000,00	50	9,00	450,00
							200	8,00	1.600,00
							150	6,00	900,00
20/12/2009	100	7,00	700,00				100	7,00	700,00
							50	9,00	450,00
							200	8,00	1.600,00
							150	6,00	900,00
26/12/2008				150	6,00	900,00	100	7,00	700,00
				100	8,00	800,00	50	9,00	450,00
							100	8,00	800,00
28/12/2009	150	5,00	750,00				150	5,00	750,00
							100	7,00	700,00
							50	9,00	450,00
							100	8,00	800,00
31/12/2009				100	8,00	800,00	150	5,00	750,00
							100	7,00	700,00
							50	9,00	450,00
SOMAS	650		4.400,00	1.350		7.500,00	300		1.900,00

Como se observa na movimentação acima, os estoques finais pelo método PEPS foram de R\$ 1.900,00 (se fosse pelo custo médio o estoque final seria de R\$ 1.709,09).

Produtos, Produtos em Elaboração

Quando a pessoa jurídica desenvolve atividade industrial coloca-se o problema de avaliar seu produtos em processo de fabricação. Também de avaliação dos produtos acabados, não apenas para adequada avaliação daqueles mantidos em estoques como para apuração do lucro obtido pela venda dos existentes em estoque no início do exercício e dos produzidos e vendidos no mesmo ano. Neste caso duas situações são possíveis:

I - caso do contribuinte que mantém sistema de contabilidade de custo integrado como e coordenado com o restante da escrituração: será ele utilizado para avaliação dos produtos, terminados e em andamento;

II- caso do contribuinte que não mantém sistema de contabilidade de custos, ou sistema mantido não possui os atributos mencionados no inciso anterior: os produtos em elaboração e os acabados, terão seus valores arbitrados de acordo com o parágrafo 3º do artigo 14 do Decreto-lei nº. 1.598/77.

Embora o livro Diário, deve ser escriturado diariamente, constitui pratica reiterada da autoridade administrativa tributaria aceitar partida mensal.

A partida mensal compreende lançamento, feito de uma só vez ao fim de cada mês, de operações da mesma natureza desdobradas em livros ou registros auxiliares, ou discriminadas pelos dias de ocorrência no lançamento único que as compreende. Os lançamentos de custos não fogem a regra: podem ser feitos mensalmente ou em períodos menores, desde que apoiados em comprovantes e demonstrativos adequados.

O Decreto-lei nº. 1.598/77 fez clara opção pelo custeio por absorção. Sendo assim, as matérias-primas, são avaliadas a custo de aquisição; os produtos em elaboração receberão contabilmente carga pelas matérias-primas aplicadas e pelos demais elementos formadores de custo; a conta de estoque de produtos acabados, eventualmente desdobradas em sub-contas, será debitada pelo total dos custos incorridos em produtos acabados no exercício.

Do exposto, se conclui também, que a avaliação de estoque baseada em contagem anual, é incompatível com um sistema integrado de custos. Este pressupõe a existência de controle escritural permanente de estoques.

O elenco de elementos integrativos do custo (parágrafo 1º do artigo 13 do Decreto-lei nº. 1.598/77) afasta a possibilidade a adoção de outro critério que não o de absorção total.

No caso em que a empresa apure custos com base em padrões preestabelecidos (custo-padrão), como instrumento de controle de gestão, deverá cuidar no sentido de que o padrão incorpore todos os elementos constitutivos antes referidos, e que a avaliação final dos estoques (imputação dos padrões mais ou menos as variedades de custos), não discrepe da que seria obtida com o emprego do custo real.

Particularmente, a distribuição das variações entre os produtos (em processo e acabados) em estoque e o custo dos produtos vendidos deve ser feita a intervalos não superiores a três meses ou em intervalos de maior duração, desde que não excedido qualquer um dos prazos seguinte: (1) o exercício social; (2) o ciclo usual de produção, entendido como tal o tempo normalmente despedido no processo industrial do produto avaliado. Essas variações, alias, haverão que ser identificados em nível de item final de estoque, para permitir verificação do critério de neutralidade de sistema adotado de custos sobre a valorização dos inventários.

Em resumo, os estoques devem ser avaliados:

I - Mercadorias e matérias-primas:

- a) para quem possua inventário permanente:
 - 1 - pelo custo médio ponderado; ou
 - 2 - pelo custo das aquisições mais recentes;
- b) para quem não possua inventário permanente: Segundo inventário físico, avaliado aos últimos custos de aquisição;

II - Produtos acabados e em elaboração:

- a) para quem tenha contabilidade de custos integrada e coordenada:
 - 1 - pelo custo médio ponderado de produção; ou
 - 2 - pelo custo das produções mais recentes (PEPS);
- b) nos demais casos: por arbitramento, em função do custo da matéria-prima ou do preço de venda do produto acabado.

Sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração é aquele:

I - apoiado em valores originados da escrituração contábil (matéria-prima, mão-de-obra, custos gerais de fabricação);

II - que permite determinação contábil, ao fim de cada mês do valor dos estoques de matérias-primas e outros materiais, produtos em elaboração e produtos acabados;

III - apoiado em livros auxiliares, ou fichas, ou formulários contínuos, ou mapas de apropriação ou rateio, tidos em boa guarda e de registros coincidentes com aqueles constantes da escrituração principal;

IV - que permite avaliar os estoques existentes na data de encerramento do período-base de apropriação de resultados, segundo os custos efetivamente incorridos.

Custo arbitrado de Mercadorias e Matérias Primas

A empresa poderá também avaliar o estoque pelo custo arbitrado, no qual as mercadorias serão avaliados em 70% do maior preço de vendas desse produto no período-base (art. 295 e 296 RIR/99), não sendo permitida a exclusão do ICMS.

Exemplo

Valor do maior preço de venda – conforme nota fiscal - R\$ 88,00, por unidade.

Em 31.12.x1, fez-se o inventário e constatou-se a existência de 780 unidades desse produto.

Cálculo: $88,00 \times 70\% = R\$ 62,00$

Avaliação do estoque: $780 \text{ unid.} \times 62 = R\$ 48.360,00$

Avaliação do custo de produção de bens ou serviços

Custo integrado e coordenado com o restante da escrituração contábil

Definição do custo de produção dos bens ou serviços vendidos constante no Regulamento do Imposto de Renda (art. 290 do RIR/99):

O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente:

- ✓ o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;
- ✓ o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;
- ✓ os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;
- ✓ os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;
- ✓ os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda a cinco por cento do custo total dos produtos vendidos no período de apuração anterior, poderá ser registrada diretamente como custo (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 2º).

Nota: para fins contábeis, é necessário separar, por contas distintas, os respectivos gastos, a fim de determinar a composição dos custos de produção. A contabilização de gastos em contas de despesas operacionais, por exemplo, irá se refletir na composição dos custos dos produtos vendidos e dos estoques de produtos em elaboração e acabados.

A Matéria-Prima (MP), também chamada de Material Direto, representa todo o material incorporado ao produto que está sendo fabricado, inclusive a embalagem. Neste custo, computam-se o frete e o transporte, quando pagos pelo adquirente.

A Mão-de-Obra Direta (MO) é representada pelos salários devidos ao pessoal que trabalha diretamente no produto.

Os Gastos Gerais de Fabricação (GCF), também denominados de Despesas Indiretas de Fabricação, representam todos os custos relacionados com a produção, necessários à fabricação, porém, não identificáveis diretamente com a unidade produzida. Como exemplo, podemos citar os materiais indiretos, a mão de obra de supervisão, aluguéis e arrendamento mercantil dos bens de produção, o seguro do estabelecimento industrial, as depreciações das máquinas industriais, energia elétrica, manutenção dos bens, vigilância, limpeza, etc.

Uma equação bastante simples que visualiza o custo de produção unitário, poderia ser assim obtida:

Custo unitário de produção = (MP + MO + GGF) : número de unidades produzidas.

Evidentemente que, para situações reais, haverá necessidade de cálculos e rateios relativos às linhas de produção e aos diversos produtos fabricados, acrescido dos estoques em elaboração anteriores e descontados os estoques em elaboração atual, etc

O art. 294, do RIR/99, dispõe que os produtos em fabricação e acabados serão avaliados pelo custo de produção, sendo observado o seguinte:

O contribuinte que mantiver sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com

o restante da escrituração poderá utilizar os custos apurados para avaliação dos estoques de produtos em fabricação e acabados.

Considera-se sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração aquele:

- ✓ apoiado em valores originados da escrituração contábil (matéria-prima, mão-de-obra direta, custos gerais de fabricação);
- ✓ que permite determinação contábil, ao fim de cada mês, do valor dos estoques de matérias-primas e outros materiais, produtos em elaboração e produtos acabados;
- ✓ apoiado em livros auxiliares, fichas, folhas contínuas, ou mapas de apropriação ou rateio, tidos em boa guarda e de registros coincidentes com aqueles constantes da escrituração principal;
- ✓ que permite avaliar os estoques existentes na data de encerramento do período de apropriação de resultados segundo os custos efetivamente incorridos.

Depois de apurado o Custo integrado e coordenado com o restante da escrituração contábil, para fins de avaliação e movimentação de estoque poderá ser adotado o Custo Médio ou o PEPS.

Custo Padrão

O custo-padrão é um custo pré-atribuído, tomado como base para o registro da produção antes da determinação do custo efetivo.

Algumas características essenciais do método de custeio padrão são:

Pré-fixação de seu valor, com base no histórico ou em metas a serem perseguidas pela empresa;

Pode ser utilizado pela contabilidade, desde que se ajuste, periodicamente, suas variações para acompanhar seu valor efetivo real (pelo método do custo por absorção).

Permite maior facilidade de apuração de balancetes, sendo muito utilizado nas empresas que precisam grande agilidade de dados contábeis.

Custos-padrão são também aceitáveis se revisados e reajustados periodicamente, sempre que ocorrerem alterações significativas nos custos dos materiais, dos salários, ou no próprio processo de fabricação, de forma a refletir as condições correntes. Na data do balanço, o custo-padrão deve ser ajustado ao real.”

Também o Parecer Normativo CST nº 6/79, exige que se faça o ajuste periódico na contabilidade entre o método de custeio padrão e custeio integral.

No caso em que a empresa apure custos com base em padrões pré-estabelecidos (custo-padrão), como instrumento de controle de gestão, deverá cuidar no sentido de que o padrão incorpore todos os elementos constitutivos atrás referidos, e que a avaliação final dos estoques (imputações dos padrões mais ou menos as variações de custos) não discrepe da que seria obtida com o emprego do custo real. Particularmente, a distribuição das variações entre os produtos (em processo e acabados) em estoque e o custo dos produtos vendidos

deve ser feito a intervalos não superiores a três meses ou em intervalo de maior duração, desde que não expirado qualquer um dos prazos seguintes:

- (1) o exercício social;
- (2) o ciclo usual de produção, entendido como tal o tempo normalmente despendido no processo industrial do produto avaliado.

Essas variações, aliás, deverão que ser identificadas a nível de item final de estoque, para permitir verificação do critério de neutralidade do sistema adotado de custos sobre a valoração dos inventários.”

Exemplo: cálculo do Custo Padrão:

Produto: Placa de concreto pré-fabricado 1,5m x 2,0m

Materiais	Quant.	Unid.	Custo Unitário	Custo
cimento	0,5	sc	18,00	9,00
areia	0,2	m3	7,00	1,40
ferro 4,2mm	1,0	barra	10,00	10,00
ferro 6,0 mm	1,0	barra	20,00	20,00
pedra	0,2	m3	7,00	1,40
Subtotal				41,80
Mão -de Obra direta				
horas/homem	2	horas	4,50	9,00
Subtotal				9,00
Gastos Gerais		rateio		
Energia Elétrica	3	rateio	1	3,00
Água	2	rateio	1	2,00
Depreciação	4	rateio	1	4,00
Manutenção	5	rateio	1	5,00
outros	7	rateio	1	7,00
Subtotal				21,00
Total Custo Padrão de Fabricação				71,80

Os cálculos deverão ser feitos, no caso da fabricação de pré-moldados, pelo Engenheiro Civil, demonstrados em forma de laudos (planilhas demonstrativas), assinados e revisados trimestralmente. Atualmente não haverá significativa modificação de um trimestre para o outro, podendo ser feita nova avaliação no máximo a cada término de exercício social, conforme item 3.5, do Parecer Normativo CST nº 6/79.

Depois de apurado o Custo Padrão, para fins de avaliação e movimentação do estoque poderá ser adotado o Custo Médio ou o PEPS.

Custo arbitrado

Conforme artigo 296, do RIR/99, se a escrituração do contribuinte não satisfizer às

condições dos §§ 1º e 2º do art. 294, os estoques deverão ser avaliados:

Os de materiais em processamento, por uma vez e meia o maior custo das matérias-primas adquiridas no período de apuração, ou em oitenta por cento do valor dos produtos acabados, determinado de acordo com o inciso II;

Os dos produtos acabados, em setenta por cento do maior preço de venda no período de apuração.

Para aplicação do disposto no inciso II, o valor dos produtos acabados deverá ser determinado tomando por base o preço de venda, sem exclusão de qualquer parcela a título de Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações – ICMS.

O disposto neste artigo deverá ser reconhecido na escrituração comercial.

Exemplo:

A Placa de concreto pré-fabricado 1,5m x 2,0m é vendida por R\$ 150,00 a unidade, estando inserido nesse preço 10% do IPI, no valor de R\$ 15,00. O cálculo do estoque pelo arbitramento do custo será:

Valor do preço de venda	150,00
(-) IPI	<u>15,00</u>
Base de cálculo	135,00
Percentual de arbitramento	<u>70%</u>
Valor do custo arbitrado	94,50

Observação: somente o IPI será deduzido do preço praticado do produto. Os demais impostos, como o ICMS, serão mantidos na base de cálculo do custo arbitrado

Os materiais em processamento (também chamados de “produtos em elaboração”) serão avaliados por uma vez e meia o maior custo das matérias-primas adquiridas no período-base, ou em 80% do valor dos produtos acabados (o que equivale dizer a 56% do maior preço de venda).

Exemplo:

<u>Produto em elaboração</u>	
Valor do preço de venda	150,00
(-) IPI	<u>15,00</u>
Base de cálculo	135,00
Percentual de arbitramento	<u>70%</u>
Valor do custo arbitrado	94,50
Percentual do arbitramento	
Produto em elaboração	80%
Valor custo arbitrado	75,60

O produto em elaboração equivale dizer 80% do valor do produto elaborado ou 56 % do preço de venda do produto. (R\$ 135,00 x 56% = 75,60).

5.5. Precificação de Mercadorias

O preço é muito importante em qualquer ato de compra e venda. Definir o preço certo para produtos e serviços é mais complicado do que parece, já que o preço faz parte do composto de marketing – os quatro Ps – preço, produto, ponto-de-venda e promoção.

Para atribuímos preço aos produtos e serviços é necessário o estudo de uma série de variáveis: a demanda (quantidade de pessoas que querem comprar o produto/serviço), o ciclo de vida (se o produto/serviço é novo, está em crescimento, etc.), os fatores demográficos e os psicológicos, e a elasticidade do preço (quão sensível ao preço é a demanda).

Preço calculado sobre o custo: como princípio de toda empresa com fins lucrativos, o preço de seus produtos e serviços deve cobrir os custos fixos (custos que você terá, não importa a quantidade produzida/ofertada/ vendida, como salários administrativos, aluguel, etc.) e variáveis (custos que variam de acordo com a quantidade, como comissões de vendas, compra de matéria-prima, etc.), e ainda obter um determinado lucro.

Com essa estratégia, o preço é determinado justamente calculando-se todos os custos que envolvem o produto ou serviço, tanto de produção como de comercialização, e somando-se a porcentagem desejada de lucro. A soma desses fatores resultará no preço de venda.

A formação de preços é muito mais do que o simples processo de acumular custos e acrescentar uma margem de lucro. Com muita frequência, a formação de preços é tratada de forma simplista, sendo o maior cuidado não deixar escapar nenhum item do custo.

Para que o preço calculado produza consequências satisfatórias no curto, médio e longo prazo, alguns princípios devem ser observados. É importante lembrar que erros no processo de formação de preços podem não ter efeitos negativos sobre a empresa apenas no curto prazo. A longo prazo, esses erros trarão consequências de alguma forma.

Os principais princípios a serem observados na formação de preços são os seguintes:

1. Distribuição dos custos comuns entre produtos e serviços

Em linguagem técnica a distribuição dos custos comuns é denominada rateio dos custos indiretos. Esta é uma das tarefas mais difíceis de executar porque qualquer critério de rateio escolhido sempre conterà algum grau de subjetividade.

O melhor a fazer é escolher o critério de rateio mais aplicável às características da empresa e do processo de produção ou operação, mas sem perder de vista que o objetivo final do rateio é que o total dos custos comuns (custos indiretos) seja coberto. Isso significa que a empresa tem uma grande liberdade para fazer a distribuição dos custos comuns e não precisa ficar refém de critérios de rateio, principalmente nas decisões de preço aplicáveis ao curto prazo.

2. Volume de produção para cálculo do custo unitário

Várias parcelas de custo são primeiramente conhecidas pelo seu valor total e este deve ser dividido pelo volume de produção ou operação para se chegar ao custo unitário. Por

exemplo, o custo de administração imputável a um certo produto é primeiramente conhecido pelo seu valor total, geralmente referido a um dado período de tempo. Depois disso, será escolhido um volume de produção ou operação para cálculo do custo unitário.

Para fins de formação de preço, o volume a ser considerado é aquele para o qual os custos foram assumidos. Isto significa que para fins de formação de preço, deve ser considerada a capacidade de produção e não a quantidade que foi produzida. Alguns ajustes podem ser feitos sobre a capacidade de produção (inclusão de um fator de ociosidade natural, por exemplo).

3. Tributação

Um dos itens formadores do custo e, portanto, do preço, são os impostos incidentes sobre o resultado da empresa, como é o caso do Imposto de Renda e Contribuição Social das empresas tributadas pelo sistema de lucro real. Por sua vez, o resultado a ser estimado dependerá, entre outros fatores, do próprio preço que está sendo calculado, o que gera alguma circularidade no cálculo do preço.

4. Tratamento dos custos variáveis não padronizados

Na maioria dos casos, os custos variáveis são bem padronizados. Por exemplo, na fabricação de um modelo de mesa, o custo da madeira usada pode ser calculado de forma bastante precisa. Por outro lado, para uma empresa varejista que aceita vários tipos de cartão de débito, de crédito, vale refeição, cada um deles tem um custo diferente. Por esse motivo, para achar o percentual de custo desse tipo de venda em relação ao total, é necessário que se estime a parcela de venda recebida para cada tipo de cartão. Será preciso usar a série histórica de dados e ajustá-la a eventuais tendências futuras para poder projetar o percentual médio desse tipo de custo variável em relação às vendas e, conseqüentemente, ao preço.

5. Inclusão de todos os custos de oportunidade

Os denominados “custos não caixa” precisam ser incluídos e, além disso, serem computados corretamente. Por exemplo, nas pequenas e médias empresas, o valor do pró-labore dos sócios costuma ser baixo (um salário mínimo) por razões de economia tributária. Entretanto, o valor real do trabalho desses sócios (custo de oportunidade) pode ser bem maior do que o pró-labore que formalmente é pago. Assim, o verdadeiro valor do trabalho dos sócios deve ser considerado para fins de formação de preço.

Em geral, o custo oportunidade mais significativo é o custo do capital investido. Ele deve ser incluído com o uso do método do retorno do investimento em lugar do tradicional *mark up*.

6. Distorção do objetivo da formação de preços

O processo de formação de preços não deve buscar transformar a empresa numa repassadora de custos. Deve ter, antes de tudo, o objetivo de análise de preços que eventualmente poderá mostrar que a empresa não tem competitividade para oferecer aquele produto ou serviço.

BDI – Benefícios e Despesas Indiretas: aspectos fundamentais

Na formação de preços de serviços, principalmente de engenharia, é usado um parâmetro denominado BDI e que significa “benefícios e despesas indiretas”.

BDI é um percentual que é aplicado sobre a parcela de custos diretos estimados para a realização do serviço. Os custos diretos são representados por aqueles gastos específicos do serviço, tais como mão-de-obra, materiais, supervisão etc. O percentual de BDI indica o acréscimo sobre o custo direto para se chegar ao preço final. Tem por objetivo cobrir as despesas indiretas, os impostos e proporcionar o lucro desejado.

A formação e análise do BDI é de interesse tanto da entidade contratante como da prestadora do serviço.

Para a contratante, a análise do BDI é uma tarefa relativamente mais simples, porque a escolha da melhor proposta requer em última análise a identificação do menor preço total. Também pode ser importante avaliar se um determinado BDI é de fato viável para a prestadora que realizou a cotação.

As dificuldades são significativamente maiores, caso a prestadora do serviço que cota o BDI, pretenda tomar uma decisão bem fundamentada e não apenas usar um critério de formação meramente protocolar.

Em linhas gerais, tomar uma decisão bem fundamentada para a formação do BDI significa apresentar uma cotação com razoável potencial de êxito, sem sacrificar a meta de lucro da organização ou seus objetivos estratégicas de mercado.

Uma decisão errônea na formação do BDI acontece, por exemplo, quando é escolhido um percentual com base na tradição ou no *feeling* de quem decide.

É importante ressaltar que nos processos licitatórios do setor público existe uma tendência em normatizar o percentual de BDI, pelo menos por grupos de serviços.

Supondo que o serviço não significa obra por administração, a tentativa de normatizar o BDI não se justifica porque ele é específico para cada empresa.

A parcela de custo indireto (é tipicamente o custo de administração geral) atribuída a um determinado serviço pode se basear em vários critérios, tanto financeiros como mercadológicos.

O percentual de retorno almejado para o serviço está longe de ser padronizado. Numa situação extrema, ele poderia até mesmo ser prestado com retorno negativo, justificado por uma razão estratégica.

Do ponto de vista da prestadora do serviço, as questões essenciais para uma apropriada formação de BDI são as seguintes:

1. A alocação do custo indireto e do percentual de lucro ao serviço requer a estimativa do faturamento total esperado para a empresa num determinado horizonte de tempo à frente (pelo menos um ano).

2. Uma vez calculado o preço ideal para a empresa com base em sua estrutura de custos e meta de lucro, é necessário compará-lo com os preços praticados pelo mercado.
3. O risco da decisão de preço não pode ser coberto com margem de erro que entraria como parcela formadora do preço. Uma apropriada análise de risco não indicaria um preço seguro a ser cotado. Mostraria que em face das possíveis variações dos dados de custo ou do volume de serviço, qual seria a probabilidade de ocorrência de valores ou taxas efetivas de lucro.

Erros na formação de preços

O preço ideal de venda é aquele que cobre os custos do produto ou serviço e ainda proporciona o retorno desejado pela empresa.

Num mercado competitivo, os preços são formados pela lei da oferta e procura. Então, dado um determinado nível de preço no mercado para seu produto ou serviço, a empresa avalia se seu preço ideal de venda é compatível com aquele vigente no mercado.

Em alguns casos, imperfeições temporárias do mercado permitem que uma empresa pratique seu preço ideal de venda que com grande frequência é calculado incorretamente.

A metodologia dominante de formação de preços consiste na aplicação de um percentual (*markup*) sobre o custo do produto ou serviço. O percentual de *markup* é geralmente aplicado sem um embasamento mais profundo. Pode ser o percentual usado pela empresa líder do setor ou aquele escolhido pelo administrador com base na tradição. Esse procedimento acarreta uma rentabilidade efetiva menor (caso mais raro) ou maior do que a acreditada.

Quando a rentabilidade efetiva é menor do que a calculada, há perda de eficiência. Ocorre aquilo que em linguagem de negócios se chama deixar dinheiro sob a mesa. No caso mais frequente, rentabilidade efetiva maior, a empresa experimenta, algum tempo depois, uma perda progressiva de mercado. Um importante princípio econômico estabelece que nenhuma empresa consegue manter lucros excessivos a longo prazo.

A formação de preços pode ser definida como o processo de apuração do custo econômico do produtor. Define-se custo econômico com sendo a soma de todos insumos envolvidos no processo de produção de bens e serviços, incluindo o custo-oportunidade do capital investido.

O método de formação de preço com base no *markup* sobre o custo difere daquele baseado no conceito de custo econômico. Aquele consiste na apuração do custo de produção ou operação sobre o qual é aplicado o percentual de *markup* desejado.

Suponha que uma empresa utiliza um bem depreciable para a fabricação de um produto. Este bem tem vida útil de 10 anos, seu preço é R\$ 500.000,00 e o valor residual é zero. O custo-oportunidade de capital dessa empresa é de 15% ao ano.

A depreciação linear (dl) em base anual desse bem é:

$$dl = 500.000,00 \div 10 = 50.000,00$$

A depreciação anual pelo método da anuidade (da) tem o seguinte valor:

$$da = 50.000 \times (0,15 \div ((1 + 0,15)^{10} - 1)))$$

$$da = 500.000 \times 0,04925$$

$$da = 24.626,03$$

Note-se que nesse caso a depreciação linear é maior que o dobro da depreciação econômica. Este fato se explica pela hipótese da depreciação linear: os recursos financeiros a ela correspondentes e que permanecem no caixa da empresa têm retorno zero.

Considere o preço ideal de um produto cujos dados de investimento, custos e produção são os seguintes:

Valor do investimento: \$ 500.000

Vida útil: 10 anos

Custo de capital: 15% ao ano

Custos operacionais anuais (manutenção, pessoal, energia elétrica e administração): R\$ 42.000

Capacidade de produção anual: 990 unidades

O preço calculado pelo método do retorno sobre o investimento é o seguinte:

ITENS	VALOR
custos operacionais	42.000,00
depreciação econômica	24.626,03
remuneração do investimento (15% de 500.000)	75.000,00
custo econômico (A)	141.626,03
capacidade anual de produção em unidades (B)	990
preço: (A) ÷ (B)	143,06

Pelo método tradicional de formação de preços, a empresa encontraria o seguinte custo unitário de produção (custo operacional + depreciação linear):
 $(42.000 + 50.000) \div 990 = 92,92$

É recomendável o emprego dos métodos do retorno sobre o investimento e da depreciação econômica quando o objetivo é a formação ou análise de preços. Estes dois procedimentos permitem que o retorno desejado pela empresa seja incluído no preço de forma direta e objetiva.

Modelo básico de formação de preço

O método de formação de preços mais tradicional consiste em calcular o custo total unitário do produto e acrescentar uma margem de lucro, também chamada *markup*. O percentual de *markup* deve ser calculado de forma a gerar a taxa de retorno desejada sobre o investimento próprio da empresa.

Uma vez que sobre o preço de venda incidem alguns encargos (impostos, comissões, etc.), isto precisa ser levado em conta no processo de cálculo do preço que por este motivo não será a simples aplicação do *markup* sobre o custo.

Num processo de formação de preços mais rigoroso, outros ajustes se fazem necessários. Entre eles podem ser citados: prazo de pagamento concedido pelos fornecedores, prazo de pagamento concedido aos clientes, prazo de recolhimento de impostos incidentes sobre o preço.

O modelo básico de precificação com base no *markup* sobre o custo considera os seguintes elementos:

ELEMENTO	SÍMBOLO
custo total unitário	C
% de encargos sobre vendas	E
% markup sobre o custo	M
preço de venda	P

Neste modelo básico, o preço de venda é calculado a partir do seguinte raciocínio: o preço de venda menos os encargos sobre vendas deve ser igual ao custo de produção/operação mais a margem de lucro desejada. A representação dessa igualdade a partir dos elementos e respectivos símbolos apresentados antes é a seguinte:

$$P - P.E = C + C.M$$

Colocando P e C em evidência, temos:

$$P(1 - E) = C(1 + M)$$

O valor de P será:

$$P = C(1 + M) \div (1 - E)$$

Exemplo:

O custo unitário de um produto é R\$ 200,00. O percentual de encargos incidentes sobre o preço de venda é de 27%. Digamos que a empresa precise aplicar um percentual de 32,4% sobre o custo (*markup*) de modo a obter sua meta de retorno de 16% ao ano sobre o investimento. O preço de venda será:

$$C = 200$$

$$E = 0,27$$

$$M = 0,324$$

$$P = ?$$

$$P = C(1 + M) \div (1 - E)$$

$$P = 200(1 + 0,324) \div (1 - 0,27)$$

$$P = 362,74$$

UNIDADE VI – OPERAÇÕES FINANCEIRAS

Empréstimo Mediante Emissão de Notas Promissórias

As notas promissórias, atualmente pouco usuais nas operações financeiras, são títulos cuja emissão representa obrigação para a empresa emitente. Ao descontar uma nota promissória, a empresa assume uma obrigação com um banco (ou outra entidade) de pagar um valor futuro já acrescido de juros e outros encargos financeiros.

Por representarem uma obrigação para a empresa, as notas promissórias descontadas junto aos bancos devem ser contabilizadas no passivo circulante, ou exigível a longo prazo.

Os juros e encargos decorrentes da operação de desconto de promissórias devem ser contabilizados como despesas pagas antecipadamente, através de conta retificadora do passivo circulante ou exigível a longo prazo.

Note que as notas promissórias são títulos de emissão da própria empresa, e não de terceiros (como no caso das duplicatas), emitidos em garantia a um dado valor recebido à vista, para o qual a empresa pagará, além do valor ora recebido, juros e outros encargos.

O título deverá conter o nome da pessoa a quem deve ser pago, não podendo estar ao portador.

A nota promissória pode ser passada:
à vista;
a dia certo;
a tempo certo da data.

A época do pagamento deve ser precisa e única para toda a soma devida.

São aplicáveis a promissória todos os dispositivos pertinentes à letra de câmbio, com exceção dos que se referem ao aceite e à multiplicação do título, porquanto a letra de câmbio poderá ser feita em mais de uma via, ao passo que a promissória só poderá ser emitida em uma via.

Com relação ao endosso, aval, pagamento e protesto da promissória, aplicam-se aos mesmos dispositivos da letra de câmbio, com a diferença de que a promissória não poderá ser endossada em branco, desde que não pode ser emitida ao portador.

A contabilização dos empréstimos tomados segue as formas abaixo:

Pela liberação:

D - Bancos Cta. Movimento (Ativo Circulante)
D – Juros Antecipados (Ativo Circulante)
C – Empréstimo Bancário (Passivo Circulante)

Pelo pagamento:

D - Empréstimo Bancário (Passivo Circulante)
C - Bancos Cta. Movimento (Ativo Circulante)

Apropriação dos Juros sobre empréstimo bancário:

D – Juros Passivos (Resultado)
C - Juros Antecipados (Ativo Circulante)

Empréstimo com Caução de Títulos

Quando as empresas têm muitas duplicatas a receber necessitam de numerário, recorrem ao crédito bancário, oferecendo como garantia as duplicatas a receber. Daí as operações de caução e desconto de duplicatas.

Na operação de caução, a empresa entrega ao banco os títulos para cobrança, sacando com antecedência uma parcela de seu valor. A percentagem que se pode sacar varia de acordo com o crédito da empresa, mas geralmente é de 70 a 80%.

Pela operação de desconto, a empresa transfere ao banco a propriedade do título, no qual apõe seu endosso, que é a garantia do banco no caso de o cliente não pagar o título. A venda desses títulos ao banco se faz por preço inferior ao do valor nominal do título.

A operação de caução de títulos é registrada da seguinte maneira:

Quando são remetidos os títulos ao banco, faz-se um lançamento de compensação pelo valor nominal dos títulos. Esse lançamento representará a responsabilidade do banco pelos títulos em seu poder.

Saca-se a importância referente à percentagem determinada pelo contrato e faz-se o lançamento pela entrada do dinheiro em caixa e conseqüente crédito do banco.

Quando o banco comunicar a liquidação dos títulos, procede-se ao estorno do lançamento de compensação pelo valor dos títulos recebidos e o débito do banco pela importância em seu poder, creditando-se o cliente pelo pagamento.

Creditam-se ao banco as despesas bancárias decorrentes da cobrança, comunicadas pelo banco após o recebimento dos títulos.

O banco cobra juros pelo capital emprestado.

O banco cobra também uma comissão, por ocasião da celebração do contrato.

Desconto de Títulos de Crédito

No desconto de duplicatas, o banco paga um determinado valor pelas duplicatas repassadas pela empresa. Entretanto, o direito contábil sobre as duplicatas continua sendo da empresa cedente até a data de vencimento dessas duplicatas, restando ao banco cobrar dela, caso os títulos não sejam quitados até o vencimento. Sendo assim, o valor das duplicatas

descontadas deve constar em conta retificadora do ativo (duplicatas descontadas), a fim de reduzir o respectivo saldo da conta que representa o direito sobre tais títulos (duplicatas a receber ou clientes). A empresa, endossante das duplicatas descontadas, recebe do banco o valor atual correspondente ao valor nominal dos títulos, diminuído de juros e de outros encargos.

Nas operações de desconto de duplicatas, a posse (pela custódia via remessa) e a propriedade dos títulos (pelo endosso das duplicatas) passam a ser do banco.

Quando da contabilização das operações de desconto de duplicatas, os encargos bancários cobrados na operação devem ser contabilizados como despesas do exercício, já os juros passivos devem ser contabilizados como despesas antecipadas, pois correspondem a uma cobrança relativa a vencimentos futuros e por isso devem ser reconhecidos dentro do exercício ao qual pertencem (Princípio da Competência).

A operação de desconto de títulos não apresenta a mesma complexidade de lançamentos que a de caução. Temos na operação de desconto as seguintes fases:

Descontados os títulos no banco, recebemos importância referente ao valor atual desses títulos, ou seja, o valor nominal menos os juros referentes ao tempo que falta para vencerem os títulos.

Embora a empresa tenha transferido ao banco a propriedade dos títulos, a responsabilidade pelo pagamento destes ao banco continua a ser da empresa. Esta endossa os títulos, por ocasião de seu desconto. Esse endosso traz responsabilidade para a empresa, o que deve ser registrado através de lançamento de compensação.

Quando o banco comunicar o recebimento do título, desaparece a responsabilidade do cliente para com a empresa e a responsabilidade desta para com o banco. Por esta razão fazem-se dois lançamentos: um de compensação, para dar baixa na responsabilidade da empresa, e outro de crédito do cliente.

Se o cliente deixa de pagar o título, a empresa deve pagá-lo ao banco. Nesse caso faz-se o lançamento pela saída do dinheiro.

A contabilização dos descontos de títulos de crédito segue as formas abaixo:

Pela liberação:

D - Bancos Cta. Movimento (Ativo Circulante)
 D – Despesas Bancárias
 D – Juros Antecipados (Ativo Circulante)
 C – Desconto de Títulos de Crédito (Ativo Circulante)

Apropriação dos descontos de títulos de crédito:

D – Juros Passivos (Resultado)
 C - Juros Antecipados (Ativo Circulante)

Pelo pagamento pelo cliente, no banco:

D - Desconto de Títulos de Crédito (Ativo Circulante)
 C – Títulos de crédito a receber (Ativo Circulante)

Pela devolução do título pelo banco, sem o correspondente pagamento pelo cliente:

D - Desconto de Títulos de Crédito (Ativo Circulante)
 C – Bancos conta movimento (Ativo Circulante)

Empréstimos Hipotecário e Pignoratício

Os empréstimos hipotecários e pignoratícios são aqueles em que o devedor oferece ao credor, como garantia do pagamento da dívida, um bem imóvel ou bem móvel.

O penhor recai sobre coisas móveis.

Na hipoteca, o bem dado como garantia permanece em poder do devedor, somente passando para as mãos do credor quando a dívida não é paga. No penhor, a coisa penhorada é entregue ao credor, devendo ser devolvida quando liquidada a importância do empréstimo ao qual serviu de garantia.

Além do lançamento relativo ao empréstimo com garantia hipotecária, deve-se fazer um lançamento de compensação para registrar o ônus que recai sobre o imóvel, pois o risco é pelo valor total deste, que deverá ser entregue ao credor caso o empréstimo não seja liquidado. O valor do imóvel dado como garantia é geralmente superior ao do empréstimo que ele garante.

Empréstimos Mediante Emissão de Debêntures

As debêntures são títulos emitidos pelas sociedades por ações, que os colocam junto àqueles de quem vão obter o empréstimo.

São condições para a emissão das debêntures:

- a fixação do valor nominal da emissão;
- o número, o valor nominal, o tipo das debêntures e a série;
- o juro correspondente a cada debêntures e a época de seu pagamento;
- a época e as condições da amortização ou do resgate dos títulos;
- a operação ou processo para colocação das debêntures;
- os bens dados em garantia, quando o empréstimo for garantido por bens móveis ou imóveis.

A Assembléia de Acionistas delibera a emissão de debêntures, devendo-se fazer o lançamento do total dos títulos emitidos a serem colocados no mercado.

As debêntures geralmente são colocadas no mercado de capitais por valores inferiores ao nominal, para atrair o interesse dos tomadores.

A diferença constitui prejuízo, ou despesa que deverá ser registrada no ato da colocação da debênture.

Cobranças Simples

Consiste na remessa de títulos aos bancos, os quais prestam serviços à empresa, cobrando-os dos respectivos devedores.

Neste tipo de operação, a empresa transfere a posse dos títulos aos bancos, porém a propriedade continua sendo da empresa.

Para remeter os títulos ao banco, a empresa os relaciona através de um borderô, ao qual anexa os respectivos títulos.

O lançamento contábil nas operações de cobrança de duplicatas na modalidade de cobrança simples ocorre conforme abaixo:

Quando do pagamento pelo cliente

D – Bancos Cta. Movimento (Ativo Circulante)

C – Clientes (Ativo Circulante)

No débito relativo à tarifas de cobrança, pelo banco:

D – Tarifas Bancárias (Resultado)

C - Bancos Cta. Movimento (Ativo Circulante)

Devolução de duplicatas não pagas:

Nesse caso, como não houve registro em contas de compensação, não há lançamento contábil a ser feito, apenas um controle extrapatrimonial paralelo deve ser observado para fins de baixa dos títulos enviados ao banco e ora devolvidos.

Recebimento em atraso de uma duplicata

O recebimento, pelo banco cobrador, de duplicatas em atraso só é possível mediante prévia autorização pela empresa titular das duplicatas. Caso seja autorizado a receber, o banco deve repassar também os juros cobrados para a empresa.

Recebimento, em atraso, de uma duplicata no valor de R\$ 500,00, com juros financeiros de mora de 10%:

D – Banco	R\$ 550,00	
C – Juros ativos		R\$ 50,00
C – Duplicatas a receber		R\$ 500,00

Aplicações Financeiras

Investimentos temporários

São aplicações em títulos mobiliários, de disponibilidades financeiras que de acordo com a necessidade de recursos que a empresa venha a ter, poderão ser efetuadas em **Títulos de Liquidez Imediata** que são aplicações de curtíssimo prazo enquadrando-se dentro do

grupo Disponível, ou, **Títulos e Valores Mobiliários** que são aplicações não resgatáveis a curtíssimo prazo, geralmente os prazos dessas aplicações variam de 30 a 360 dias e se enquadram no subgrupo de Créditos no Ativo Circulante, ou no Subgrupo Créditos no Ativo Não Circulante - Realizável a Longo Prazo, caso o prazo de resgate seja superior a 360 dias.

Critérios de avaliação

De acordo com o art. 183 da Lei 6.404/76, a avaliação desse tipo de investimento dar-se-á pelo custo de aquisição ou de mercado, dos dois o que for menor. Nos casos de aplicações financeiras, com rendimentos pré fixados ou não, deve-se considerar em tal avaliação, os **rendimentos que são auferidos à medida que decorre o tempo, devendo seu reconhecimento contábil obedecer ao regime de competência de exercício**. Portanto tais rendimentos devem ser calculados e acrescentados ao custo da aplicação à medida que o tempo decorrer.

Aspectos contábeis e tributários dos rendimentos

Quando a aplicação for por prazo determinado com rendimentos Pré-Fixados, estes serão tratados como Receitas Financeiras, podendo ser aberta conta específica para melhor detalhar esse tipo de rendimento. Quando os rendimentos não forem Pré-Fixados, os cálculos de rendimentos deverão ser de acordo com a taxa de juros negociada ou de mercado e sua classificação contábil é como Receita Financeira.

Quanto ao aspecto tributário, tais rendimentos são tributados na fonte sendo que essa tributação é considerada como antecipação para efeito de compensação com o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica Investidora. Isso significa que no momento do resgate, os lançados a título de imposto de renda, devem ser classificados como direitos a receber do governo.

Contabilização

Na aplicação:

D – Aplicações Financeiras (Ativo Circulante)
C - Bancos Cta. Movimento (Ativo Circulante)

Nota: se o prazo da aplicação for superior a 12 meses, então classificar em realizável a longo prazo.

Apropriação dos rendimentos sobre a aplicação:

D - Aplicações Financeiras (Ativo Circulante)
C – Rendimentos sobre Aplicações Financeiras (Resultado)

No resgate:

D - Bancos Cta. Movimento (Ativo Circulante)
D – IRF a Compensar (Ativo Circulante)
C - Aplicações Financeiras (Ativo Circulante)

UNIDADE VII - FOLHA DE PAGAMENTO

Na folha de pagamento, além dos salários dos funcionários, constam também outros valores, tais como: férias, 13º salário, INSS e IRRF descontados dos salários, aviso prévio, valor do desconto relativo ao vale transporte e às refeições e ainda o valor do FGTS incidente sobre os salários.

Podem, ainda, constar da folha de pagamento de salários, as verbas pagas aos funcionários por ocasião da rescisão de contrato de trabalho.

Normalmente os salários são pagos até o 5º dia útil do mês seguinte ao de referência, exceto os casos em que os acordos ou convenções coletivas estabelecem prazos menores.

No entanto, a contabilização da folha de pagamento de salários deve ser efetuada observando-se o regime de competência, ou seja, os salários devem ser contabilizados no mês a que se referem ainda que o seu pagamento seja efetuado no mês seguinte.

No caso do valor relativo às férias e ao 13º salário, a empresa deve apropriar estes valores mensalmente em obediência ao regime de competência, efetuando a provisão para o pagamento dessas verbas. Se a empresa não faz a provisão, esses valores serão apropriados como custo ou despesa por ocasião do respectivo pagamento.

Classificação contábil

Os salários e encargos incidentes sobre os mesmos, classificam-se como despesas operacionais, quando referentes a funcionários das áreas comercial e administrativa, e como custo de produção ou de serviços, quando referentes a funcionários dos setores de produção e os alocados na execução de serviços objeto da empresa.

Exemplo de lançamentos contábeis

Empresa comercial apresentou o seguinte resumo da folha de pagamento:

I - Folha de Pagamento de Salários do Mês de Outubro:

DESCRIÇÃO	R\$
Salários	15.000,00
Aviso Prévio indenizado	800,00
Férias indenizadas	700,00
Salário maternidade	1.800,00
Salário família	30,00
13º salário – quitação	500,00
Total das verbas	18.830,00

DESCONTOS	R\$
Adiantamento de salário	6.000,00
INSS sobre salários	1.425,00

INSS sobre 13º salário	40,00
Vale-transporte	740,00
Plano de Alimentação do Trabalhador	980,00
Assistência Médica	630,00
Faltas e atrasos	90,00
IRRF sobre salários	710,00
Contribuição Sindical	30,00
Total dos descontos	10.645,00
Valor líquido da folha de pagamento	R\$ 8.185,00

II - Contribuição Previdenciária a Recolher

INSS sobre salários	R\$ 4.200,00
INSS sobre 13º salário	R\$ 130,00
(=) INSS devido pela empresa	R\$ 4.330,00
(+) INSS descontado dos empregados	R\$ 1.465,00
(-) Salário família	R\$ 30,00
(-) Salário maternidade	R\$ 1.800,00
(=) Valor líquido a recolher na GPS	R\$ 3.965,00

III - Contribuição ao FGTS a Recolher

Parcela incidente sobre a folha de pagamento	R\$ 1.324,00
(+) Contribuição ao FGTS sobre 13º salário - rescisão:	R\$ 42,50
(=) Valor da contribuição ao FGTS devida	R\$ 1.366,50

Outros dados:

A rescisão de contrato de trabalho é por dispensa sem justa causa, ocorrida no dia 31.10 e o pagamento será feito até o 2º dia útil subsequente.

A contribuição ao FGTS sobre os salários e sobre os valores devidos na rescisão foi depositada nas respectivas contas vinculadas.

O adiantamento de salário foi pago no dia 20.10, e sobre esse valor foi retido o IRRF no valor de R\$ 150,00.

A empresa provisiona mensalmente o valor das férias, o 13º salário e os encargos sociais.

Lançamentos contábeis:

1) Pelo valor do adiantamento de salário pago no dia 20.10:

D - Adiantamento de Salários (Ativo Circulante)	R\$ 6.000,00	
C - IRRF a Recolher (Passivo Circulante)		R\$ 150,00
C - Banco Conta Movimento (Ativo Circulante)		R\$ 5.750,00

2) Pelo pagamento do IRRF sobre o adiantamento:

D - IRRF a Recolher (Passivo Circulante)
C - Banco Conta Movimento (Ativo Circulante) R\$ 150,00

3) Pela provisão dos valores relativos aos salários e ao aviso prévio indenizado:

D - Folha de Pagamento (Resultado)
C - Salários e Ordenados a Pagar (Passivo Circulante) R\$ 15.800,00

4) Pela baixa da provisão para férias e encargos incidentes sobre essa verba, pelo valor a ser pago na rescisão, tendo em vista que esses valores já foram provisionados anteriormente:

D - Provisão de Férias (Passivo Circulante)
C - Salários e Ordenados a Pagar (Passivo Circulante) R\$ 700,00

5) Pela baixa da provisão para 13º salário e encargos incidentes sobre essa verba, pelo valor a ser pago na rescisão tendo em vista que esses valores já foram provisionados anteriormente:

D - Provisão 13º Salário (Passivo Circulante)
C - Salários e Ordenados a Pagar (Passivo Circulante) R\$ 500,00

6) Pelo valor da contribuição FGTS incidente sobre a parcela do 13º salário pago na rescisão:

D - Provisão 13º Salário (Passivo Circulante)
C - FGTS a Recolher (Passivo Circulante) R\$ 42,50

7) Pelo valor da contribuição ao FGTS sobre a folha de salários:

D - FGTS sobre Folha de Pagamento (Resultado)
C - FGTS a Recolher (Passivo Circulante) R\$ 1.324,00

8) Pelo valor do salário-família e salário maternidade que serão deduzidas do valor do "INSS a recolher":

D - INSS a Recolher (Passivo Circulante)
C - Salários e Ordenados a Pagar (Passivo Circulante) R\$ 1.830,00

9) Pelo valor da contribuição sindical, INSS sobre salários e 13º salário e IRRF descontados em folha de pagamento:

D - Salários e Ordenados a Pagar (Passivo Circulante)	R\$ 2.205,00
C - Contribuição Sindical a Recolher (Passivo Circulante)	R\$ 30,00
C - IRRF a Recolher (Passivo Circulante)	R\$ 710,00
C - INSS a Recolher (Passivo Circulante)	R\$ 1.465,00

10) Pelo valor descontado dos salários relativos à faltas e atrasos:

D - Salários e Ordenados a Pagar (Passivo Circulante)

C – Folha de Pagamento (Resultado) R\$ 90,00

11) Pelos valores relativos à Assistência Médica, Vale-Transporte e Plano de Alimentação do Trabalhador, descontados dos funcionários:

a) Assistência Médica

D - Salários e Ordenados a Pagar (Passivo Circulante)

C – Adiantamentos – Folha de Pagamento – Assistência Médica R\$ 630,00

b) Vale Transporte:

D - Salários e Ordenados a Pagar (Passivo Circulante)

C – Vale Transporte (Conta de Resultado) R\$ 740,00

c) Plano de Alimentação do Trabalhador:

D - Salários e Ordenados a Pagar (Passivo Circulante)

C – Programa de Alimentação dos Empregados (Conta de Resultado) R\$ 980,00

12) Pela transferência do valor dos adiantamentos concedidos:

D - Salários e Ordenados a Pagar (Passivo Circulante)

C - Adiantamento de Salários (Ativo Circulante) R\$ 6.000,00

13) INSS da empresa sobre os salários e o 13º pago na rescisão:

D – INSS - Folha de Pagamento (Resultado) R\$ 4.200,00

D - Provisão 13º Salário (Passivo Circulante) R\$ 130,00

C - INSS a Recolher (Passivo Circulante) R\$ 4.330,00

14) Pelo pagamento dos salários (total líquido da folha de R\$ 8.185,00 menos os valores a pagar em rescisão de contrato de R\$ 2.000,00):

D - Salários e Ordenados a Pagar (Passivo Circulante)

C - Banco Conta Movimento (Ativo Circulante) R\$ 6.185,00

15) Pelo pagamento das verbas rescisórias (aviso prévio, 13º salário e férias):

D - Salários e Ordenados a Pagar (Passivo Circulante)

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

16) Pelo pagamento do FGTS:

D - FGTS a Recolher (Passivo Circulante)

C - Banco Conta Movimento (Ativo Circulante) R\$ 1.366,50

17) Pelo Pagamento do INSS:

D - INSS a Pagar (Passivo Circulante)	
C - Banco Conta Movimento (Ativo Circulante)	R\$ 3.965,00

18) Pelo pagamento da contribuição sindical:

D - Contribuição Sindical a Pagar (Passivo Circulante)	
C - Banco Conta Movimento (Ativo Circulante)	R\$ 30,00

19) Pelo pagamento do IRRF:

D - IRRF a Recolher (Passivo Circulante)	
C - Banco Conta Movimento (Ativo Circulante)	R\$ 710,00

Remuneração de Férias

A empresa poderá deduzir como custo ou despesa operacional, em cada período-base, importância destinada a constituir provisão para pagamento de remuneração correspondente a férias de seus empregados:

§ 1º. O limite do saldo da provisão será determinado com base na remuneração mensal do empregado e no número de dias de férias a que já tiver direito na época do balanço;

§ 2º. As importâncias pagas serão debitadas à conta de Provisão de Férias a Pagar, até o limite do valor provisionado;

§ 3º. A provisão a que se refere este artigo contempla a inclusão dos gastos incorridos com a remuneração de férias proporcionais e dos encargos sociais, cujo ônus cabe à empresa.

Provisão para férias

A provisão de férias dos empregados deve ser contabilizada em obediência ao princípio de competência. Os procedimentos para a constituição da provisão para férias de empregados e respectivos encargos sociais, cuja dedução, para efeito da determinação do lucro real, é expressamente admitida pela legislação do Imposto de Renda (art.337 do RIR/99).

A constituição dessa provisão, além de atender ao Princípio Contábil da Competência, é interessante também do ponto de vista fiscal, porque reduz o lucro contábil e, conseqüentemente, as bases de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro.

O montante da provisão para pagamento de remuneração de férias e dos encargos sociais incidentes sobre referida remuneração será debitado em conta de custos ou despesas operacionais.

Se a provisão se referir a empregados vinculados à produção de mercadorias ou serviços, a provisão será debitada a conta de custos.

Caso se referir a empregados da área administrativa, será debitado a conta de despesa operacional.

No período seguinte, a conta de provisão, classificada no passivo circulante, será debitada, até o limite provisionado, pelos valores pagos a qualquer beneficiário cujas férias ali tenham sido incluídas.

Caso não haja saldo suficiente na conta de provisão, o excedente será debitado diretamente a custos ou despesas operacionais.

No final do exercício, deverá ser efetuada a reversão do saldo remanescente, se houver, e constituída nova provisão. Ou, alternativamente, apenas complementando o valor (ou revertido parcialmente).

Momento em que a provisão deve ser constituída

Sob a ótica estritamente fiscal, se a empresa apura seus resultados trimestralmente (balanços/balancetes trimestrais), é de fundamental importância a apropriação mensal (ou, ao menos, trimestral) das despesas com férias e respectivos encargos sociais.

Já no caso de empresa optante pela estimativa (balanço anual), é aceitável o registro da referida provisão somente no final do ano-calendário ou por ocasião do levantamento de balanços/balancetes de suspensão/redução da estimativa mensal.

Sob o aspecto contábil, todavia, é recomendável, em qualquer caso, a apropriação mensal.

Determinação dos valores e limite da provisão

Conforme estabelecido nos §§ 1º e 3º do art. 337 do RIR/99, o limite do saldo da provisão para férias, no encerramento do período de apuração (trimestral ou anual), será determinado com base na remuneração mensal do empregado e no número de dias de férias a que este já tiver direito na época do balanço, observando-se, sempre, a inclusão do adicional constitucional de 1/3, bem como dos encargos sociais por conta da empresa.

Para tanto, é necessário estabelecer o critério de contagem de dias de férias, com base no art. 130 da CLT (com a redação dada pelo art. 1º do Decreto-lei nº 1.535/77), a saber:

I - Por períodos completos

Após cada período de doze meses de vigência do contrato de trabalho, o empregado terá direito a férias na seguinte proporção:

- a) até 5 faltas no período aquisitivo, 30 dias corridos;
- b) de 6 a 14 faltas, 24 dias corridos;
- c) de 15 a 23 faltas, 18 dias corridos; e
- d) de 24 a 32 faltas, 12 dias corridos.

II - Por períodos incompletos

Relativamente aos períodos inferiores a doze meses de serviço, na data do balanço, as férias serão calculadas com base na proporção de 1/12 (um doze avos) de 30 por mês de serviço ou fração superior a 14 dias à data do balanço (ou seja 2,5 dias por mês ou fração superior a 14 dias).

Notas

1ª) Conseqüentemente, no caso de apropriação efetuada mensalmente, será levado a débito das respectivas contas de resultado e a crédito da Provisão para Férias e Encargos, em cada mês, o equivalente a 2,5 dias de salário, acrescido do adicional constitucional de 1/3 e dos respectivos encargos sociais.

2ª) Esclareça-se que a constituição da Provisão para Férias e Encargos Sociais, por ocasião do encerramento do período de apuração, deve basear-se em informações precisas, fornecidas, normalmente, pelo setor de pessoal.

Exemplo

Por critério de simplificação, consideremos determinada empresa comercial, optante pela estimativa (balanço anual), que não tenha registrado a provisão mensalmente e que apresente, em 31/12/2010, os seguintes saldos representativos da provisão constituída em 31/12/2009 (ou seja, no último balanço) menos os valores baixados no próprio ano-calendário de 2010:

Contas	Saldo da provisão constituída em 31/12/2009 - R\$
Provisão para Férias	1.000,00
INSS sobre a Provisão:	
- Contribuição previdenciária e terceiros	258,00
- Seguro de Acidente do Trabalho	20,00
FGTS sobre a Provisão para o 13º Salário	80,00
Total	1.358,00

Nota

Embora o exemplo aqui desenvolvido tome por base uma empresa que constitui a provisão apenas no encerramento do balanço anual (o que, como dissemos, não é o critério tecnicamente mais adequado), importa assinalar que, feitas as devidas adaptações de periodicidade, os procedimentos a seguir demonstrados aplicam-se, igualmente, para efeito de constituição da provisão mensalmente, trimestralmente ou nas datas em que a empresa levante balanço/balancete de suspensão/redução do Imposto de Renda por estimativa.

I - Constituição da provisão para férias e encargos sociais em 31/12/2010

Demonstrativo de férias e encargos sociais em 31/12/2010							Setor: Administração				Mapa de Controle nº 01/2010		
Empregado	Salário em 31/12/10 - R\$	Período Aquisitivo		Código	Dias	Férias R\$	Adicional Constitucional de 1/3 R\$	Total R\$	Encargos previdenciários e terceiros (25,8%) R\$	SAT (2,0%) R\$	FGTS (8,0%) R\$	Total dos Encargos R\$	Total geral da provisão R\$
		Início	Término										
José da Silva	3.600,00	02/01/10	01/01/11	FN	30,0	3.600,00	1.200,00	4.800,00	1.238,40	96,00	384,00	1.718,40	6.518,40
João dos Santos	2.100,00	09/08/09	08/08/10	FN	30,0	2.100,00	700,00	2.800,00	722,40	56,00	224,00	1.002,40	3.802,40
João dos Santos	2.100,00	09/08/10	08/08/11	FP	12,5	875,00	291,67	1.166,67	301,00	23,33	93,33	417,66	1.584,33
Fernando Torres	360,00	30/03/10	29/03/11	FP	22,5	270,00	90,00	360,00	92,88	7,20	28,80	128,88	488,88
Norma Assunção	200,00	08/09/10	07/09/11	FP	10,0	66,67	22,22	88,89	22,93	1,78	7,11	31,82	120,71
Totais						6.911,67	2.303,89	9.215,56	2.377,61	184,31	737,24	3.299,16	12.514,72

II - Valores a serem provisionados em 31/12/2010

Com base nos dados anteriores, teremos os seguintes valores a serem provisionados em 31/12/2010:

Contas	Valor devido até 31/12/2010 R\$	Saldo não utilizado da provisão constituída em 31/12/2009 R\$	Valor a ser provisionado em 31/12/2010 R\$
Provisão para Férias	9.215,56	1.000,00	8.215,56
INSS sobre a Provisão:			
- Contribuição previdenciária e terceiros	2.377,61	258,00	2.119,61
- Seguro de Acidente do Trabalho	184,31	20,00	164,31
FGTS sobre a Provisão para o 13º Salário	737,24	80,00	657,24
Total	12.514,72	1.358,00	11.156,72

Nota

No exemplo, estamos considerando que, em 31/12/2010, a hipotética empresa apenas complemente o saldo das contas de provisão, o que é mais usual, em face da sua praticidade. No entanto, poderíamos ter adotado outro critério, igualmente válido: reversão, em 31/12/2010, do saldo não utilizado da provisão constituída em 31/12/2009 (que representaria, neste caso, uma "receita" de reversão de provisão) e constituição de nova provisão, com base nos valores apurados no tópico I deste subitem.

Contabilização das férias e encargos em 31/12/2010

Apuradas as importâncias relativas às férias (inclusive adicional constitucional de 1/3) e aos encargos sociais incidentes, vamos exemplificar a contabilização mediante complementação da provisão anterior, constituída em 31/12/1999, conforme exposto no tópico II.

Lançamento nº 1

Complemento da provisão para férias.

D	Contas de Resultado - Despesas Administrativas - Férias
C	Passivo Circulante - Obrigações Trabalhistas e Previdenciárias – Provisões - Provisão para Férias
Histórico	
	Valor - R\$
Complementação do valor das férias e adicional constitucional de 1/3 devidos, até esta data.	
	8.215,56
, 31 de dezembro de 2010.

Lançamento nº 2

Complemento dos encargos previdenciários (contribuição ao INSS, Terceiros e Seguro de Acidente do Trabalho) incidente sobre as férias.

D	Contas de Resultado - Despesas Administrativas - INSS
C	Passivo Circulante – Provisões - INSS sobre Provisão para Férias
Histórico	
	Valor - R\$
Complementação da provisão pra a contribuição ao INSS, Terceiros e Seguro de Acidentes do Trabalho, incidente sobre férias e adicional constitucional de 1/3 devidos, até esta data.	
	2.283,92
, 31 de dezembro de 2010.

Lançamento nº 3

Complemento do FGTS.

D	Contas de Resultado - Despesas Administrativas - FGTS	
C	Passivo Circulante – Provisões - FGTS sobre Provisão para Férias	
Histórico		Valor - R\$
Complementação da provisão para o FGTS incidente sobre as férias e adicional constitucional de 1/3 devidos, até esta data.		657,24
....., 31 de dezembro de 2010.		

Reversão da provisão em face de perda do direito às férias

Suponhamos que o empregado Fernando Torres, contratado em 30/03/2010, peça demissão em 12/01/2011. Nessa hipótese, por não haver completado 12 meses de serviço, não lhes serão devidas as férias proporcionais, e o valor provisionado, bem como os encargos sociais correspondentes, deverá ser revertido, o que originará os seguintes lançamentos:

Lançamento nº 4

Reversão da provisão para férias.

D	Passivo Circulante – Provisões - Provisão para Férias	
C	Contas de Resultado – Reversão de Despesas Administrativas - Férias	
Histórico		Valor - R\$
Reversão do valor provisionado em 31/12/2010, relativamente às férias e ao adicional constitucional de 1/3 do empregado Fernando Torres, por pedido de demissão, antes de completado 12 meses de serviço.		360,00
....., 12 de janeiro de 2011.		

Lançamento nº 5

Reversão das contribuições previdenciárias.

D	Passivo Circulante – Provisões - INSS sobre Provisão para Férias	
C	Contas de Resultado – Reversão de Despesas Administrativas - INSS	
Histórico		Valor - R\$
Reversão da provisão para a contribuição ao INSS, Terceiros e Seguro de Acidentes do Trabalho, incidente sobre as férias e adicional constitucional de 1/3 do empregado Fernando Torres, por pedido de demissão, antes de completado 12 meses de serviço.		100,08
....., 12 de janeiro de 2011.		

Lançamento nº 6

Reversão do FGTS provisionado.

D	Passivo Circulante - Provisões - FGTS sobre Provisão para Férias	
C	Contas de Resultado – Reversão de Despesas Administrativas - FGTS	
Histórico		Valor - R\$
Reversão da provisão para o FGTS incidente sobre as férias e adicional constitucional de 1/3 do empregado Fernando Torres, por pedido de demissão, antes de completado 12 meses de serviço.		28,80
....., 12 de janeiro de 2011.		

Contabilização do pagamento das férias

No ano-calendário seguinte (no nosso exemplo, em 2001), as importâncias pagas a título de férias serão debitadas à provisão, **até o valor provisionado**, ou seja, será levado à conta "Provisão para Férias" a totalidade dos valores pagos a quaisquer beneficiários.

O mesmo tratamento terão os encargos sociais incidentes sobre as férias pagas, cujo ônus cabe à empresa. Tais valores serão registrados nas respectivas contas a pagar mediante débito às contas de provisão.

Observe-se, todavia, que, geralmente, os valores pagos no período de apuração seguinte (trimestral ou anual) não coincidem com aqueles provisionados no balanço; a diferença, na maioria das vezes, é derivada de:

a) transcurso de meses (posteriores ao momento da constituição da provisão) em que houve aumento do direito às férias, ainda não reconhecido na provisão; e

b) aumentos salariais.

É por essa razão que, para simplificação de procedimentos, recomendamos que os valores pagos a título de férias, adicional constitucional e respectivos encargos sociais sejam diretamente debitados às contas de provisão.

Esse sistema (que, se for adotado, deverá sê-lo de forma consistente) é útil sobretudo para as empresas que fazem a provisão somente no final do ano-calendário, pois elimina a necessidade de ajustes futuros na provisão.

Obviamente, os valores debitados limitar-se-ão ao total provisionado; a parcela que ultrapassar o total da provisão será automaticamente levada à conta de custo ou despesa, sem transitar pelas contas de provisão.

Dando seqüência ao exemplo e partindo do pressuposto de que, em 2011, a empresa continuou não efetuando a provisão mensalmente, admitamos o pagamento de férias ao empregado João dos Santos, em 02/04/2011, referentes ao período aquisitivo de 09/08/2009 a 08/08/2010. Consideremos, ainda, que ele tenha obtido um aumento salarial de 10% sobre o salário de dezembro/2010.

Nessa hipótese, teríamos:

I - Valor do salário atualizado em 02/04/2011

$$\text{R\$ } 2.100,00 \times 1,10 = \text{R\$ } 2.310,00$$

II - Valor do adicional constitucional de 1/3

$$\text{R\$ } 2.310,00 \div 3 = \text{R\$ } 770,00$$

III - Encargos descontados do empregado

Imposto de Renda na Fonte.....	R\$ 446,86
Contribuição ao INSS.....	<u>R\$ 145,95</u>
Total dos descontos.....	R\$ 592,81

IV - Valor líquido pago ao empregado

$R\$ 3.080,00 - R\$ 592,81 = R\$ 2.487,19$
--

V - Encargos sociais cujo ônus cabe à empresa

Contribuição ao INSS e terceiros (R\$ 3.080,00x25,8%).....	R\$ 794,64
Seguro de Acidente do Trabalho.. (R\$ 3.080,00x 2,0%).....	R\$ 61,60
FGTS..... (R\$ 3.080,00x 8,0%).....	<u>R\$ 246,40</u>
Total.....	R\$ 1.102,64

Lançamento nº 7

Pagamento das férias e da Retenção do IR Fonte e da contribuição previdenciária.

D	Passivo Circulante – Provisões- Provisão para Férias	
	Ativo Circulante – Disponível - Caixa (ou Bancos Conta Movimento)	
C	Passivo Circulante - Impostos e Contribuições a Recolher- IR Fonte a Recolher	
	Passivo Circulante - INSS a Recolher	
Histórico		Valor - R\$
Pagamento de férias e adicional constitucional de 1/3 ao empregado João dos Santos, conforme recibo (valor líquido).		2.487,19
Valor do IR Fonte incidente sobre férias e adicional constitucional de 1/3 pagas, nesta data, ao empregado João dos Santos, conforme recibo.		446,86
Valor da contribuição previdenciária (INSS) incidente sobre as férias e o adicional constitucional de 1/3 pagas, nesta data, ao empregado João dos Santos, conforme recibo.		<u>145,95</u>
		3.080,00
....., 02 de abril de 2011.		

Lançamento nº 8

Registro dos encargos previdenciários nas respectivas contas a pagar e baixa do valor na provisão.

D	Passivo Circulante – Provisões - INSS sobre Provisão para Férias	
C	Passivo Circulante - INSS a Recolher	
Histórico		Valor - R\$
Valor da contribuição ao INSS, Terceiros e Seguro de Acidentes de Trabalho, incidente sobre as férias e o adicional constitucional de 1/3 pagas, nesta data, ao empregado João dos Santos.		856,24
....., 02 de abril de 2011.		

Lançamento nº 9

Registro do FGTS na respectiva conta a pagar e baixa do valor na provisão.

D	Passivo Circulante – Provisões - FGTS sobre Provisão para Férias	
C	Passivo Circulante - FGTS a Recolher	
Histórico		Valor - R\$
Valor da contribuição ao FGTS incidente sobre as férias e o adicional constitucional de 1/3 pagas, nesta data, ao empregado João dos Santos.		246,40
....., 02 de abril de 2001.		

VI - Demonstrativo do saldo da provisão

Contas	Valor provisionado em 31/12/2010 - R\$	Valor baixado em 12/01/2011 - R\$	Valor baixado em 02/04/2011 - R\$	Saldo da Provisão R\$
Provisão para Férias	9.215,56	360,00	3.080,00	5.775,56
INSS sobre a Provisão:				
- Contribuição previdenciária e terceiros	2.377,61	92,88	794,64	1.490,09
- Seguro de Acidente do Trabalho	184,31	7,20	61,60	115,51
FGTS sobre a Provisão para o 13º Salário	737,24	28,80	246,40	462,04
Total	12.514,72	488,88	4.182,64	7.843,20

Registro mensal da provisão

Conforme mencionado anteriormente, para as empresas optantes pelo pagamento do Imposto de Renda com base nos resultados apurados em balanços/balancetes trimestrais, para aquelas que levantam balancetes de suspensão/redução da estimativa e, de modo geral, para aquelas que se utilizam da contabilidade para fins gerenciais, é imprescindível a apropriação mensal das despesas de férias e respectivos encargos sociais.

A constituição mensal da provisão poderá ser efetuada de forma mais precisa utilizando-se de demonstrativo semelhante àquele visto anteriormente. Lembramos, todavia, que, ocorrendo reajustes salariais, deverá ser efetuado o ajuste da provisão, lançando-se, em seguida, o duodécimo do mês em coluna própria, já calculada sobre o valor reajustado.

Férias indenizadas

Sobre as férias indenizadas (inclusive em dobro e proporcionais), na rescisão de contrato de trabalho, não incidem as contribuições ao INSS nem ao FGTS.

Nesse caso, a parcela referente às férias provisionadas (e o respectivo adicional constitucional de 1/3) será debitada normalmente, pelo pagamento, mas os encargos sociais que já tenham sido provisionados deverão ser revertidos, conforme demonstrado nos lançamentos nºs 5 e 6.

Pagamento de férias no caso de não se constituir provisão

O pagamento da remuneração de férias é efetuado ao empregado que já adquiriu, plenamente, o direito a elas.

Dessa forma, a pessoa jurídica que não houver constituído a Provisão para Pagamento de Férias poderá computar, como custo ou despesa operacional, todo o valor pago a seus empregados a esse título, no próprio período do pagamento, ainda que o gozo das férias se inicie num período e termine no seguinte.

Observe-se, todavia, que a não-constituição da provisão acarreta consequências danosas para a empresa, porque:

a) o não-reconhecimento da despesa já incorrida aumenta o lucro líquido, e, por sua extensão:

- a.1) o Imposto de Renda Pessoa Jurídica;
- a.2) a Contribuição Social sobre o Lucro;

b) a inobservância do regime de competência faz o que o resultado distribuível (lucro) seja indevidamente majorado por uma despesa não contabilizada.

Décimo Terceiro Salário

A empresa poderá deduzir como custo ou despesa operacional, em cada período-base de apuração mensal, a importância destinada a constituir provisão para pagamento de remuneração correspondente a 13º. Salário de seus empregados.

O valor provisionado corresponderá a 1/12 avos da remuneração, acrescido dos encargos sociais cujo ônus cabe à empresa.

A contabilização mensal do 13º salário, que é facultativa, constitui-se em importante instrumento para efeito de análise e apuração do resultado efetivo das operações sociais da empresa. Além disso, tal prática atende ao Princípio Contábil da Competência, segundo o qual as despesas e receitas, devem ser computadas à medida que vão sendo incorridas, independentemente do seu pagamento ou recebimento, respectivamente.

Deve ser ressaltado, ainda, que a contabilização mensal dessa provisão, além de extremamente recomendável sob a ótica gerencial e contábil, pode vir a ser interessante também do ponto de vista fiscal, para efeito de redução ou suspensão da estimativa mensal ou de apuração do lucro real trimestral (conforme o caso), porque as bases de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro serão determinadas partindo-se de um resultado contábil já influenciado pela despesa incorrida com o 13º salário.

Ao final de cada ano, todo empregado que esteve à disposição do empregador tem direito ao 13º salário. No caso de o empregado ter sido admitido ou desligado durante o ano, fará jus a esse benefício proporcionalmente ao número de meses em que esteve prestando serviços à empresa.

Muitas empresas preferem contabilizar os encargos relativos ao 13º salário apenas por ocasião do pagamento, ou seja, nos meses de novembro e dezembro de cada ano, ou por ocasião do adiantamento nas férias do empregado ou, ainda, nas eventuais rescisões de contrato de trabalho.

Como já frisamos, no caso das empresas que efetuarem o pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro com base nos resultados apurados em balanços/balancetes trimestrais e daquelas que reduzirem ou suspenderem a estimativa, este procedimento, além de questionável do ponto de vista técnico, resultará em antecipação do pagamento dos referidos tributos, em face da não-apropriação de uma despesa incorrida.

Procedimentos para constituição da provisão

A provisão para o 13º salário é calculada tomando-se por base a remuneração do empregado no mês em que ela estiver sendo constituída, excluindo-se, obviamente, os valores que não compõem a base de cálculo dessa remuneração. Assim, pode-se constituir tal provisão com base em 1/12 ao mês (completo) da remuneração mensal do empregado.

Encargos sociais sobre a provisão

Concomitantemente à constituição da provisão para o 13º salário, também devem ser provisionados os respectivos encargos sociais (contribuições previdenciárias e FGTS).

Empresas optantes pelo balanço anual

Ainda que a pessoa jurídica efetue o pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro por estimativa (balanço anual), nada obsta que contabilize a provisão para o pagamento do 13º salário e encargos sociais mensalmente, o que, aliás, se afigura como o critério mais apropriado, como já comentado, inclusive para o caso de suspensão/redução da estimativa.

Exemplo

Exemplificaremos, a seguir, a constituição da provisão para o 13º salário e encargos sociais em 28/02/2011, por uma empresa que constitua essa provisão mensalmente e que apresente os seguintes dados (meramente ilustrativos):

I - Saldo (em 28/02/2011) da provisão para o 13º salário e encargos sociais constituídos em 31/01/2011

Contas	Salda da provisão constituída em 31/01/2011 - R\$
Provisão para 13º salário	475,00
INSS sobre a provisão para o 13º salário:	
- Contribuição previdenciária e terceiros (25,8%)	122,55
- Seguro de Acidentes do Trabalho (2,0%)	9,50
FGTS sobre a provisão para o 13º salário (8%)	38,00
Total	645,05

II - Valores devidos a título de 13º salário até 28/02/2011

Empregado	Data de admissão	Salário em 28/02	13º Salário		Encargos Sociais				Total geral da provisão - R\$
			Proporcionalidade	Valor - R\$	Encargos previdenciários e terceiros (25,8%) - R\$	Seguro de Acidentes do Trabalho (2%) - R\$	FGTS (8%) - R\$	Total dos Encargos - R\$	
Ana Rosa	01/03/09	3.600,00	2/12	600,00	154,80	12,00	48,00	214,80	814,80
João da Silva	20/05/09	2.100,00	2/12	350,00	90,30	7,00	28,00	125,30	475,30
Tereza da Silva	05/02/09	1.200,00	1/12	100,00	25,80	2,00	8,00	35,80	135,80
Totais				1.050,00	270,90	21,00	84,00	375,90	1.425,90

III - Valores a serem provisionados em 28/02/2011

Contas	Valor devido até 28/02/2011 - R\$	Saldo da provisão constituída em 31/01/2011 - R\$	Valor a ser provisionado em 28/02/2011 - R\$
Provisão para 13º salário	1.050,00	475,00	575,00
INSS sobre a provisão para o 13º salário:			
- Contribuição previdenciária e terceiros	270,90	122,55	148,35
- Seguro de Acidentes do Trabalho	21,00	9,50	11,50
FGTS sobre a provisão para o 13º salário	84,00	38,00	46,00
Total	1.425,90	645,05	780,85

Nota

Estamos pressupondo que a empresa apenas complemente em 28/02/2011, o saldo das contas de provisão (procedimento mais usual na prática). No entanto, é plenamente aceitável e também tecnicamente correta a reversão, em 28/02/2011, do saldo não utilizado da provisão constituída em 31/01/2011 (que representará, neste caso, uma "receita" de reversão de provisão), constituindo-se uma nova provisão com base nos valores apurados no tópico II deste subitem.

Contabilização

Apuradas as despesas com o 13º salário e os respectivos encargos sociais, passaremos a exemplificar a contabilização desses valores, mediante a complementação da provisão anterior, constituída em 31/01/2011, conforme exposto no tópico III.

Lançamento nº 1

Complemento da provisão para 13º salário.

D	Contas de Resultado - Despesas Administrativas - 13º Salário	
C	Passivo Circulante - Provisão para 13º Salário	
Histórico		Valor - R\$
Pela complementação do valor correspondente ao 13º salário devido, até esta data, aos empregados do setor administrativo		575,00
....., 28 de fevereiro de 2011.		

Lançamento nº 2

Complemento dos encargos previdenciários (contribuição ao INSS, terceiros e Seguro de Acidentes do Trabalho).

D	Contas de Resultado - Despesas Administrativas - INSS	
C	Passivo Circulante - INSS sobre Provisão para 13º Salário	
Histórico		Valor - R\$
Pela complementação da provisão para a contribuição ao INSS, Terceiros e Seguro de Acidentes do Trabalho, incidentes sobre o 13º salário devido, até esta data, aos empregados do setor administrativo		159,85
....., 28 de fevereiro de 2011.		

Lançamento nº 3**Complemento do FGTS.**

D	Contas de Resultado - Despesas Administrativas - FGTS	
C	Passivo Circulante - Provisões - FGTS sobre Provisão para 13º Salário	
Histórico		Valor - R\$
Pela complementação da provisão pra o FGTS, incidente sobre o 13º salário devido, até esta data, aos empregados do setor administrativo		46,00
....., 28 de fevereiro de 2011.		

Adiantamento de 13º salário (pagamento da 1ª parcela)

Entre os meses de fevereiro e novembro de cada ano, o empregador deve pagar, de uma só vez, como adiantamento do 13º salário, metade do salário recebido pelo empregado no mês anterior.

Esse adiantamento será pago no ensejo das férias do empregado sempre que este o requerer no mês de janeiro do correspondente ano.

Contabilização do adiantamento do 13º salário

Por se tratar de "adiantamento" compensável com o valor efetivamente devido em dezembro, o valor pago a este título, seja por ocasião do gozo das férias do empregado, seja em 30 de novembro (data-limite para pagamento da 1ª parcela do 13º salário), deverá ser contabilizado em conta do Ativo Circulante ("Adiantamentos de 13º Salário" ou conta semelhante).

Exemplo

Admitamos que a empregada Ana Rosa tenha solicitado à empresa, por escrito, em janeiro/2011, o adiantamento de 50% do 13º salário por ocasião do gozo de suas férias, no período de 01 a 30/03/2011.

Dessa forma, considerando-se que, nos termos do art. 145 da CLT, o pagamento das férias deve ser efetuado até 2 dias antes do seu início e que o pagamento tenha ocorrido em 23/02/2011, teremos:

Lançamento nº 4**Adiantamento de 50% do 13º salário da empregada Ana Rosa.**

D	Ativo Circulante - Adiantamento a Empregados - 13º Salário	
C	Ativo Circulante - Disponível - Caixa (ou Bancos Conta Movimento)	
Histórico		Valor - R\$
Valor do adiantamento de 50% do 13º salário da empregada Ana Rosa, concedido por ocasião de suas férias		1.800,00
....., 23 de fevereiro de 2011.		

Quanto aos encargos sociais cabe lembrar que:

a) a gratificação natalina (13º salário) integra o salário-de-contribuição para efeitos previdenciários, mas a contribuição é devida somente no pagamento ou crédito da última

parcela, ou na rescisão do contrato de trabalho; daí porque nada será contabilizado a título de contribuição previdenciária, por ocasião do adiantamento;

b) os empregadores são obrigados a depositar, até o dia sete de cada mês, na conta bancária vinculada do trabalhador, importância correspondente a 8% da remuneração paga ou devida, no mês anterior, a cada trabalhador, sendo considerada como tal, entre outras, a gratificação de Natal (13º salário).

Assim, por ocasião do pagamento da 1ª parcela do 13º salário, a empresa deverá baixar, isto é, transferir, da conta "FGTS sobre Provisão para 13º Salário", até o limite desta conta, para a conta "FGTS a Recolher" (ambas do Passivo Circulante), o encargo relativo ao 13º salário incidente sobre o adiantamento concedido, como segue exemplificado.

Se, eventualmente, a provisão se revelar insuficiente, a diferença será debitada à conta de resultado ("FGTS").

Lançamento nº 5

Transferência do valor do FGTS incidente sobre o adiantamento do 13º salário, da conta "Provisão para FGTS sobre 13º Salário", para a conta "FGTS a Recolher".

D	Passivo Circulante - Provisões - Provisão para FGTS sobre 13º Salário	
C	Passivo Circulante - Obrigações Previdenciárias - FGTS a Recolher	
Histórico		Valor - R\$
FGTS incidente sobre o adiantamento da 1ª parcela do 13º salário concedido à empregada Ana Rosa por ocasião de suas férias.		144,00
....., 28 de fevereiro de 2011.		

13º salário proporcional, por ocasião da rescisão contratual

Quando o empregado se desliga da empresa, por iniciativa própria ou do empregador, entre as verbas que lhe são asseguradas está o 13º salário proporcional.

No tocante à contabilização, esta poderá ser feita na forma exposta no subitem 5.1, observando-se, entretanto, que nesse caso específico deverá ser transferido, da conta "INSS sobre Provisão pra 13º salário" (até o limite desta) para a conta "INSS a Recolher" (ambas no Passivo Circulante), o valor da contribuição previdenciária, pois o 13º salário pago na rescisão contratual integra o salário-de-contribuição do empregado, sujeitando a empresa ao recolhimento da parcela que lhe compete.

Também nesse caso, se o valor provisionado for insuficiente, a diferença será debitada às respectivas contas de resultado ("INSS").

Pagamento da 2ª parcela do 13º salário

O pagamento da 2ª parcela do 13º salário deverá ser efetuado pelo empregador até o dia 20 de dezembro de cada ano, tomando-se por base a remuneração devida nesse mês, de acordo com o tempo de serviço do empregado no ano em curso (art. 1º do Decreto nº 57.155/65).

Por ocasião do pagamento, poderão ser adotados os seguintes procedimentos:

a) contabiliza-se o valor do 13º salário (deduzido do saldo da conta "Provisão para 13º Salário") mediante débito da conta "13º Salário" (conta de resultado) e crédito da conta "Provisão para 13º Salário", no Passivo Circulante;

b) efetua-se a transferência do saldo registrado na conta "Adiantamentos de 13º Salário" no Ativo Circulante para a conta "Provisão para 13º Salário", no Passivo Circulante;

c) contabiliza-se o valor dos encargos previdenciários (INSS, Terceiros e Seguro de Acidentes do Trabalho) mediante a transferência do saldo da conta "INSS sobre Provisão para o 13º Salário" para a conta "INSS a Recolher", ambas no Passivo Circulante. As diferenças de encargos (total incidente sobre o valor bruto da "Folha de Pagamento do 13º Salário" menos aquele transferido da provisão) deverão ser contabilizadas a débito da conta "INSS" (conta de resultado) e a crédito da conta "INSS a Recolher", no Passivo Circulante, perfazendo o total devido pela empresa;

d) contabiliza-se o valor dos encargos com o FGTS mediante a transferência do saldo da conta "FGTS sobre Provisão para o 13º Salário" para a conta "FGTS a Recolher", ambas no Passivo Circulante. A diferença (total do FGTS incidente sobre a segunda parcela do 13º salário menos aquele transferido da provisão) deverá ser contabilizada a débito da conta "FGTS" (conta de resultado) e a crédito da conta "FGTS a Recolher", no Passivo Circulante.

e) contabiliza-se o valor dos encargos que competem aos empregados (INSS e Imposto de Renda na Fonte) mediante débitos na conta "Provisão para 13º Salário" e créditos nas contas "INSS a Recolher" e "Imposto de Renda Retido na Fonte", todas no Passivo Circulante.

Adotados os procedimentos citados, existem dois aspectos importantes a serem observados:

1º) o reconhecimento da despesa com o 13º salário (e encargos sociais incidentes) do mês de dezembro é automático, tornando-se desnecessária a apropriação mensal, nesse mês, da despesa na forma abordada ao longo deste texto; e

2º) a contabilização do pagamento da 2ª parcela do 13º salário far-se-á mediante débito da conta "Provisão para 13º Salário", no Passivo Circulante, e crédito da conta "Caixa" (ou "Bancos Conta Movimento"), no Ativo Circulante, pelo valor líquido constante da folha.

Existência de saldo na provisão em 31 de dezembro

Nem sempre, após o pagamento da 1ª e da 2ª parcela do 13º salário, o saldo da provisão se apresentará "zerado". Se restar saldo, este, normalmente, decorrerá de complementação do 13º salário contabilizada em 31 de dezembro (a ser paga até o dia 10 de janeiro), em face de a empresa ter empregados que recebem salários variáveis.

UNIDADE VIII – PROVISÕES

Conceito

Provisões representam estimativas de perda de ativos ou de obrigações para com terceiros. Esses eventos, embora já tenham seu fato gerador contábil ocorrido, não podem ser medidos com exatidão e têm portanto caráter estimativo.

Classificação

As provisões podem ser classificadas em dois grupos a saber:

Provisões Retificadoras do Ativo

Aparecem no ativo de forma subtrativa, reduzindo o valor contábil do bem ou direito sob o qual se provisionaram custos ou despesas.

Provisões Passivas

São classificadas no passivo exigível indicando obrigações.

Quanto ao Aspecto Fiscal

As provisões podem ser:

Dedutíveis

São aquelas que a legislação do Imposto de Renda permite a sua dedutibilidade quando da determinação do lucro real.

Indedutíveis

São aquelas que a legislação do Imposto de Renda não permite a sua dedutibilidade quando da determinação do lucro real.

Elenco de Provisões**Provisões Retificadoras do Ativo**

- a) Provisões para Créditos de Liquidação Duvidosa (dedutível até 31/12/96);
- b) Provisão para Ajuste de Bens e Direitos ao Valor de Mercado (dedutível até 31/12/95);
- c) Provisão para Perdas Prováveis na Alienação de Investimentos (dedutível até 31/12/95).

Provisões Passivas

- a) Provisão p/ Férias (dedutível);
- b) Provisão p/ 13º Salário (dedutível);
- c) Provisão p/ Gratificação a Empregados (dedutível até 31/12/95);
- d) Provisão p/ Licença Prêmio (dedutível até 31/12/95);

- e) Provisão p/ Gratificação a Administradores;
- f) Provisão p/ Riscos Fiscais ou Eventuais;
- g) Provisão p/ Contingências;
- h) Provisão p/ Resgate de Partes Beneficiárias

Contabilização

Como regra geral as provisões têm como débitos elementos de despesas e, como contrapartida, créditos em conta patrimoniais que, como vimos podem ser contas redutoras de ativo ou contas de passivo exigível. Exemplo: Despesas Provisionadas a Provisões (ativas/passivas)

8.2. Provisão Crédito de Liquidação Duvidosa

A Provisão para Crédito de Liquidação Duvidosa é a mais comum das provisões do ativo. De suma importância para as empresas comerciais, devido a inevitável inadimplência de parte de seus clientes, a Provisão para Devedores Duvidosos contabilmente deve ser constituída com base em procedimento que reflitam verdadeiramente as perdas esperadas. Para tanto, faz-se necessário a consideração dos fatores de risco conhecidos a fim de estimar as perdas com contas a receber.

A Provisão para Crédito de Liquidação Duvidosa é conta do Ativo, possuindo natureza retificadora, uma vez que retifica a conta Clientes ou Duplicatas a Receber, como fim de apresentar o valor líquido provável de realização dos créditos em andamento. É debitada pela baixa dos títulos considerados incobráveis, em contrapartida à conta Clientes.

A conta Provisão para Crédito de Liquidação Duvidosa é creditada pelo valor da provisão constituída, em contrapartida a uma conta própria do Resultado do Exercício, classificada no grupo das Despesas Operacionais e comumente denominada Despesas com Devedores Duvidosos.

Até 1996, eram dedutíveis como despesa, para fins de apuração do lucro real, as importâncias necessárias à formação de provisão para créditos de liquidação duvidosa. Entretanto, desde o ano de 1997, a sistemática de provisão constituída com base em percentual aplicável sobre o total dos créditos a receber foi substituída pelo regime de dedução direta de perdas ocorridas no recebimento de créditos, conforme o disposto na Lei nº 9.430/96, arts. 9º a 14.

Perdas dedutíveis

Para efeito de apuração do lucro real, poderão ser registrados como perda os seguintes créditos:

I. com declaração de insolvência do devedor, em sentença emanada do Poder Judiciário;

II. sem garantia, de valor:

- a) até R\$ 5.000,00, por operação, vencidos há mais de seis meses, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento;
- b) acima de R\$ 5.000,00 até 30.000,00, por operação, vencidos há mais de um ano, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento, porém mantida a cobrança administrativa;
- c) superior a R\$ 30.000,00, vencidos há mais de um ano, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

III. com garantia (proveniente de vendas com reserva de domínio, de alienação fiduciária em garantia ou de operações com outras garantias reais, tais como o penhor de bens móveis e a hipoteca de bens), vencidos há mais de dois anos, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto das garantias;

IV. contra devedor declarado falido ou pessoa jurídica declarada concordatária, relativamente à parcela que exceder o valor que esta tenha se comprometido a pagar.

Registro contábil das perdas

Os registros contábeis das perdas admitidas mencionadas acima serão efetuados debitando-se a conta de resultado e creditando-se:

a) A conta que registra o crédito, em cada de créditos sem garantia de valor até R\$ 5.000,00, por operação, vencidos há mais de seis meses;

b) Conta redutora de créditos nos demais casos (itens I, II-b, II-c, III e IV).

Exemplos:

Ex.01: Um crédito valor de R\$ 3.600,00, sem garantia, correspondente a uma duplicata vencida há mais de seis meses, apresentará o seguinte lançamento:

D – Perdas no Recebimento de Créditos (Resultado)	
C – Duplicatas a Receber (Ativo Circulante)	3.600,00

Ex.02: Um crédito sem garantia, no valor de 9.200,00, correspondente a uma duplicata vencida há mais de um ano, terá como lançamento contábil:

D – Perdas no Recebimento de Créditos (Resultado)	
C – Duplicatas Vencidas e Não Liquidadas (Conta Retificadora de Duplicatas a Receber)	9.200,00

Créditos recuperados

O total dos créditos deduzidos que tenham sido recuperados, em qualquer época e a qualquer título, deverá ser computado na determinação do lucro real.

A recuperação do crédito que tenha sido anteriormente contabilizado como perda implica o seu reconhecimento contábil a crédito de conta de resultado.

Exemplos:

Ex.01: Se o crédito de R\$ 3.600,00, que foi baixado na conta de duplicatas a receber, vier a ser recebido, o será feito o seguinte lançamento:

D – Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante)	
C – Recuperação de Créditos (Resultado)	3.600,00

Ex.02: Se o crédito de R\$ 9.200,00, que foi registrado em conta retificadora da conta duplicatas a receber, vier a ser recuperado, serão feitos os seguintes lançamentos contábeis:

D – Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante)	
C – Duplicatas a Receber (Ativo Circulante)	9.200,00
e	
D – Duplicatas Vencidas e Não Liquidadas (Conta Retificadora de Duplicatas a Receber)	
C – Recuperação de Créditos (Resultado)	9.200,00

8.3. Outras Provisões

No geral, as contingências podem ser consideradas uma situação ou um conjunto de circunstâncias que envolvam alguma incerteza quanto ao ganho ou perda para a empresa e representam uma situação de risco já existente envolvendo um grau de incerteza quanto a sua efetiva ocorrência.

Segundo Iudícibus (2000:148) numa definição clássica:

uma exigibilidade contingente é uma obrigação que pode surgir, dependendo da ocorrência de um evento futuro. Entretanto, é preciso observar que muitos passivos estimados dependam da ocorrência de eventos futuros, mesmo assim não são rigorosamente contingenciais.

Segundo Hendriksen (1999:288), uma contingência é definida como:

Uma condição ou situação existente, um conjunto de circunstâncias envolvendo incerteza quando a ganhos ou perdas possíveis (...) A resolução da incerteza poderá confirmar a existência de um passivo.

O que verificamos é que as contingências dependem de um evento futuro para serem consideradas ganho ou perda, e que, embora ambas precisem ser devidamente observadas, apenas as contingências resultantes de prováveis perdas para a empresa, é que devem ser registradas como um passivo.

Porém, assim como os ativos e os passivos para serem desse modo classificados devem atender algumas características, as contingências, Segundo Hendriksen (1999:288), devem ser registradas como passivo se:

- 1- Satisfizerem a definição de passivo
- 2- A probabilidade de ocorrência do evento futuro for relativamente elevada
- 3- A perda contingente puder ser razoavelmente estimada

Portanto, uma obrigação decorrente de uma certa garantia, pode emanar um passivo contingente que será reconhecido pela alta possibilidade da empresa vir ter que desembolsar um valor, embora estimado, em uma data futura.

As Contingências e os Princípios Fundamentais De Contabilidade

Segundo o IASC, 1997, o objetivo das demonstrações financeiras, "Consiste em proporcionar informação acerca da posição financeira, desempenho e alterações na posição financeira de uma empresa que seja útil a um vasto leque de usuários na tomada de decisões econômicas". Além disso, essas demonstrações devem representar uma imagem fidedigna da posição financeira da empresa. Na busca da propagação dessa imagem fidedigna o reconhecimento e/ou a divulgação das contingências assumem especial importância embora suas características implícitas nem sempre estão intimamente ligadas a aplicação rigorosa dos princípios contábeis. Daí a dificuldade de encontrar pontos de

equilíbrio entre o dever de informar mesmo em notas explicativas, e, a manipulação da informação.

O Postulado da Continuidade.

O princípio da continuidade tem sua importante influência na preparação da informação financeira, uma vez que este corrobora com intuito de estar sempre buscando um resultado que não venha causar a descontinuidade da empresa.

As contingências devem ser entendidas como um conjunto de circunstâncias existentes na data das demonstrações financeiras, cuja incidência final dependerá de acontecimentos futuros ou incertos, porém, essas circunstâncias devem ser garantidas modo que não venham afetar a continuidade das operações, sendo que a própria dinâmica da atividade empresarial é que confirmará em exercícios posteriores, o acontecimento que emergiu no presente. Por outro lado, se a empresa considerar a sua atividade ilimitada no tempo, tal fato não será tratado até que não se evidencie alguma circunstância, condição ou situação que, a confirmar-se no futuro, dará lugar a tais indenizações.

A Convenção do Conservadorismo.

A Convenção do Conservadorismo aborda a necessidade de se fazer de forma adequada, a constituição de estimativas exigidas em condições de incerteza, de maneira a evitar a superavaliação de ativos ou proventos e a subavaliação de passivos ou custos. Porém, a aplicação do conservadorismo não deve permitir a criação de reservas ocultas ou provisões excessivas, promovendo a divulgação inadequada das demonstrações financeiras e econômicas da empresa.

O Conservadorismo prima por uma atitude responsável por parte daqueles que elaboram as informações financeiras, para a condução adequada da criação de reservas, uma vez que essas aumentam o valor do patrimônio líquido, retratando uma superavaliação desse patrimônio.

Registrar e reconhecer uma receita e/ou uma despesa; classificar um ativo e/ou passivo de forma adequada, requer responsabilidade de forma que não haja a manipulação de resultado com o intuito de burlar o fisco, omitir passivos, e assim, superavaliar ou subavaliar ativos e passivos.

Contabilização das Contingências: Reserva X Provisão

Segundo a técnica contábil brasileira, observada pelo IBRACON, parágrafo 7 do Pronunciamento XXII, os ganhos contingências não devem ser contabilizados em obediência à convenção contábil do conservadorismo (Prudência), que afirma que uma receita somente pode ser reconhecida quando realizada.

Ainda sobre a contabilização das contingências ativas, a CVM emitiu o Parecer de Orientação no.15/87 fazendo referência a Convenção do Conservadorismo:

Pela convenção do conservadorismo, as contingências ativas ou ganhos contingenciais,

não devem ser registrados; somente quando estiver efetivamente assegurada a sua obtenção ou recuperação é que devem ser reconhecidas contabilmente

Segundo Lei das Sociedades por Ações, as contingências ativas embora não devam ser registradas antes de sua efetiva confirmação de ganho, devem ser mencionadas em notas explicativas às demonstrações financeiras.

Quanto às contingências passivas, quando julgadas prováveis e quando puderem ter seus valores estimados, devem ser registradas por meio da formação de uma provisão (a exemplo as contingências trabalhistas), e, quando não puderem ter seus valores estimados, devem ainda ser mencionados em notas explicativas especificando o porque de seus valores não poderem ser estimados.

A ocorrência das reservas para contingências

De modo geral, as reservas constituem uma espécie de reforço ao capital social, e a provisão uma diminuição no valor do patrimônio líquido da empresa.

Segundo a Lei 6.404/76, “as reservas para contingências são constituídas com objetivo de compensar em exercício futuro, a diminuição do lucro decorrente de perda com probabilidade de ocorrer, sendo tal perda passível de ser monetariamente mensurada”. Certamente, com essa reserva a empresa tem condições de evitar, frente a ocorrências de prováveis eventos futuros, o desequilíbrio financeiro.

Os principais fundamentos para constituição da reserva para contingência, e para provisão para contingência, respectivamente são:

Reservas:

- Dar cobertura a perdas ou prejuízos potenciais (extraordinários, não repetitivos) ainda não incorridos, mediante segregação de parcela de lucros que seria distribuído como dividendos;
- Representa uma destinação do lucro líquido do exercício, contrapartida da conta de lucros acumulados, por isso sua constituição afeta o resultado do exercício;
- Ocorrendo ou não o evento esperado, a parcela constituída será, em exercício futuro, revertida para lucros acumulados, integrando a base de cálculo para efeito de pagamento do dividendo e a perda, de fato ocorrendo, é registrada nos lucros.

Provisões:

- 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 das perdas extraordinárias, despesas ou custos e sua constituição normalmente influencia o resultado do exercício ou os custos de produção;
- Deve ser constituída independente de a companhia apresentar, afinal, lucro ou prejuízo no exercício;

Iudícibus, Martins e Gelbke, (1995:435), citam que:

“O objetivo da reserva para contingências é o de segregar uma parcela de lucros, inclusive com a finalidade de não distribuí-los como dividendos, correspondente a prováveis perdas extraordinárias futuras, que acarretarão a diminuição dos lucros (ou até o surgimento de prejuízos) em exercícios futuros”.

Dentro da adequada apresentação das demonstrações contábeis, há a incidência problemática da incerteza da realização de um evento que venha ser decorrente de alguma operacionalização da própria empresa, que é a existência das contingências que podem ser classificadas em perdas contingentes e ganhos contingentes, originando respectivamente, passivos ou ativos contingentes.

É importante ressaltar que nem todas as incertezas constituem contingências a serem relevadas pela contabilidade. Por exemplo, ao seguir o regime de competência de exercícios, a entidade deverá refletir em suas demonstrações financeiras situações existentes cujo efeito financeiro dependerá de acontecimentos futuros. Mas, freqüentemente recorre-se a estimativas para lidar com algumas atividades contínuas e recorrentes da entidade. Contudo, o fato de estar envolvida uma estimativa não pressupõe a presença de uma contingência, uma vez que o acontecimento é conhecido e o seu efeito também, apenas o montante é incerto.

Conforme princípios e normas contábeis tanto brasileiras quanto internacionais, só é passivo de registro as contingências que representem à empresa, a expectativa de perda (contingências passivas), uma vez que esta possa ter seu montante estimado. Caso represente um ganho e a certeza desta realização é quase certa, representa à empresa uma contingência ativa, porém não deve ser registrada em função do princípio do conservadorismo (competência), que diz que uma receita deve ser reconhecida no momento que ocorre efetivamente, devendo então ser evidenciada em notas explicativas.

UNIDADE VIII – DEPRECIAÇÕES, AMORTIZAÇÕES E EXAUSTÃO

Depreciações

Depreciação corresponde à diminuição do valor dos elementos classificáveis no Ativo Permanente Imobilizado, resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza ou obsolescência normal.

Referida perda será registrada periodicamente nas contas de depreciação, que funcionarão como redutoras do ativo.

Com exceção de terrenos e de alguns outros itens, os elementos que integram o Ativo Permanente Imobilizado têm um período limitado de vida útil.

A palavra depreciação é de uso muito freqüente, tanto na linguagem popular como na tecnológica, econômica e contábil. Em sentido vulgar, está sempre ligado à idéia de valor, porém este valor nunca é bem definido. Na acepção tecnológica, a palavra é aplicada no sentido da perda de eficiência funcional dos bens. Para a economia, a depreciação está intimamente relacionada com a idéia de diferença entre valores. Tais valores podem ser objetivos ou subjetivos.

Para a contabilidade a depreciação é um custo amortizado. A depreciação de um período é um custo amortizado nesse período, assim como a depreciação global de um bem é à parte do custo amortizado durante a vida útil do bem. Embora o preço de custo seja um valor, trata-se de um valor muito especial, daí a grande diferença entre o conceito contábil e os demais.

Os bens de uso da empresa estão sujeitos à desvalorização decorrente de seu uso ou da ação do tempo, motivo pelo qual devem ser anualmente depreciados por ocasião do balanço.

O registro dessa depreciação é feito debitando-se a conta de despesa, chamada depreciações e a crédito da provisão, que figurará no passivo indicando que o valor ativo está depreciado.

A amortização tem a mesma finalidade da depreciação, embora com caráter especial. Consiste na extinção gradual de valor imaterial ou de dispêndio que figura no ativo como encargo de exercícios futuros.

Na instalação da empresa, fazem-se gastos que não podem ser recuperados, aos quais constituem despesas de instalação, tais como: montagem do estabelecimento, instalações, propaganda, despesas administrativas e outras despesas pré-operacionais. Essas despesas, embora realizadas no momento de instalação, vão beneficiar exercícios futuros, não sendo justo que constituam encargos de um só exercício. Daí atribuir-se essas despesas a vários exercícios, amortizando-as aos poucos.

Podemos também criar provisão para amortização. A conta representativa dessa provisão seria provisão para amortizações.

Taxas de Depreciação

As taxas de depreciação dependem do prazo de vida útil do respectivo bem.

Desta forma, as principais taxas praticadas são as seguintes:

Edificações – 4% ao ano
 Instalações – 10% ao ano
 Móveis e Utensílios – 10% ao ano
 Máquinas e Equipamentos – 10% ao ano
 Ferramentas – 15% ao ano
 Veículos – 20% ao ano
 Veículos de carga – 25% ao ano
 Equipamentos de Informática – 20% ao ano
 Equipamentos de Comunicação – 20% ao ano

Nota: - O contador deverá conferir as taxas de depreciação utilizadas que constam no sistema de controle do Ativo Imobilizado ou planilhas alternativas do cálculo da depreciação acumulada, verificando se as mesmas estão em conformidade com as normas vigentes.

Por ocasião do encerramento do balanço, tais percentuais somente poderão ser aplicados em seu total sobre os bens já existentes na empresa no exercício anterior ou que tenham sido adquiridos no primeiro mês do exercício social objeto do cálculo.

Na hipótese de aquisição durante o exercício, a depreciação será feita com apropriação de percentual a que tem direito apenas em relação ao número de meses em que o bem tenha sido utilizado.

A base de cálculo da depreciação será:

o custo histórico ajustado pela correção monetária, para bens adquiridos até 31.12.1995;
 o valor de aquisição, para bens adquiridos a partir de 01.01.1996;
 o valor de reavaliação decorrente de novas avaliações efetuadas no Ativo Permanente Imobilizado.

Métodos para Cálculo das Quotas de Depreciação

A técnica contábil estipula que o valor residual do bem deve ser computado como dedução do seu valor total para determinar o valor base de cálculo da depreciação. Todavia, na prática esse procedimento não tem sido muito adotado, já que é bastante difícil estimar o valor residual, principalmente numa economia inflacionária.

Uma dificuldade associada ao cálculo da depreciação é a da determinação do período de vida útil do Ativo Permanente Imobilizado. Além de causas físicas decorrentes do desgaste natural pelo uso e pela ação de elementos da natureza, a vida útil é afetada por fatores funcionais, tais como a inadequação e o obsolescimento, resultantes do surgimento de substitutos mais aperfeiçoados.

Os mais tradicionalmente utilizados são:

Linear ou quotas constantes – a depreciação é calculada dividindo-se o valor a ser depreciado pelo tempo de vida útil do bem.

Soma dos dígitos dos anos – é decrescente, efetua-se a soma do número de anos de vida útil do bem; estabelece-se uma fração em que o denominador é a soma dos algarismos e o numerador para o primeiro ano “n”, onde o n representa o número de anos de vida útil; multiplica-se a fração referida pelo valor do bem a ser depreciado.

Esse método proporciona quotas de depreciação maiores no início e menores no fim da vida útil, permitindo mais uniformidade na distribuição dos custos, já que os bens, quando novos, necessitam de pouca manutenção e reparos.

Acelerada – consiste em reconhecer e registrar contabilmente a diminuição acelerada dos bens móveis, resultante do desgaste pelo uso em regime de operação superior ao normal.

Depreciação do Bem Adquirido Usado

O prazo de vida útil admissível para fins de depreciação de bem adquirido usado é o maior dentre os seguintes:

metade do prazo de vida útil admissível para o bem adquirido novo;
restante da vida útil do bem, considerada esta em relação à primeira instalação para utilização.

Deste modo, ao adquirir um bem usado, a empresa deve munir-se de documento que comprove a época em que o mesmo foi instalado para utilização pela primeira vez.

Lançamento Contábil

D. Depreciação (Custo ou Despesa Operacional)

C. Depreciação Acumulada (Imobilizado – Permanente)

Amortização

Compreende a importância correspondente à recuperação do capital aplicado em bens intangíveis, ou dos recursos aplicados em despesas que contribuam para a formação do resultado de mais de um exercício social, a ser lançada como custo ou encargo, em cada exercício.

Bens Intangíveis Sujeitos à Amortização

➔ Marcas e Patentes; Logiciais (software), Recursos Florestais (direitos contratuais de exploração), Fórmulas ou processos de fabricação, direitos autorais, autorizações ou concessões, Ponto Comercial, Fundo de Comércio, Benfeitorias em prédios de terceiros, Custos de Projetos Técnicos, Despesas Pré-operacionais, pré-industrial, de organização, reorganização, reestruturação ou remodelação de empresas.

Valor Total da Amortização

O montante acumulado da amortização não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem ou direito.

Se a existência ou o exercício do direito, ou a utilização do bem, terminar antes da amortização integral de seu custo, o saldo não amortizado constituirá encargo do período em que se extinguir o direito ou terminar a utilização do bem.

Prazos de Amortização

➔ De acordo com a Lei das Sociedades por Ações – Os recursos aplicados no Ativo Diferido serão amortizados periodicamente, a partir do início de operação normal ou do exercício em que passem a ser usufruídos os benefícios deles decorrentes, devendo ser registrada a perda do capital aplicado, quando abandonados os empreendimentos ou atividades a que se destinavam, ou comprovado que essas atividades não poderão produzir resultados suficientes para amortizá-los.

➔ De acordo com a Lei Fiscal (RIR), a taxa anual de amortização será fixada tendo em vista:

- o número de anos restantes de existência do direito;
- o número de períodos-base em que deverão ser usufruídos os benefícios decorrentes das despesas registradas no Ativo diferido;
- o prazo de amortização não poderá ser inferior a 5 (cinco) anos.

Exaustão

Compreende a importância correspondente à diminuição do valor dos recursos naturais não renováveis ou de exaurimento indeterminável (água mineral e outros), resultante de sua exploração, a ser lançada como custo ou encargo, em cada período de apuração, nas mesmas condições dos cálculos dos encargos de depreciação e amortização, considerando o custo de aquisição ou prospecção, dos recursos explorados. A quota anual será determinada pelo volume da produção no período e sua relação com a possança conhecida da mina, ou em função do prazo de concessão dado pela autoridade governamental.

Obs.:

- 1) no caso de exploração de jazidas minerais inesgotáveis ou de exaurimento indeterminável (como água mineral), os encargos de exaustão não podem ser computados na determinação do lucro real;
- 2) o valor da conta Exaustão Acumulada não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem;
- 3) somente podem ser deduzidos na apuração do lucro real os custos ou despesas de exaustão correspondentes aos bens intrinsecamente relacionados à produção e a comercialização de bens e serviços.

UNIDADE IX – CONCILIAÇÃO E AJUSTE DE CONTAS

A conciliação consiste, basicamente, na comparação do saldo de uma conta com uma informação externa à contabilidade, de maneira que se possa ter certeza quanto à exatidão do saldo em análise.

As fontes de informações mais usuais para verificação dos registros contábeis são os livros fiscais, os extratos bancários, as posições de financiamentos e carteiras de cobranças, as folhas de pagamento, os controles de caixa, etc.

Ajustes e reclassificações patrimoniais

Para elaboração do balanço devem ser efetuados vários ajustes e reclassificações nas contas patrimoniais, entre os mais comuns são:

- 1 - na data da elaboração do balanço (geralmente 31 de dezembro), prepara-se o balancete de verificação, da mesma forma ao que se faz mensalmente;
- 2 - confronta-se o saldo de cada conta do razão com os livros auxiliares tais como: livro caixa, contas correntes, registro de duplicatas, fichas de estoques de mercadorias, fichas de controle do ativo permanente;
- 3 - elabora-se o inventário dos materiais, de mercadorias, dos produtos manufaturados, dos produtos em elaboração, dos móveis e utensílios, das máquinas e equipamentos, das duplicatas a receber e a pagar, dos devedores e credores em contas correntes, e de outros componentes patrimoniais suscetíveis de serem inventariados;
- 4 - após elaborar o inventário, confrontam-se seus totais com os saldos das respectivas contas e dos registros específicos de cada bem. Caso sejam constatadas divergências, e apuradas suas causas, deve-se proceder aos ajustes;
- 5 - efetua-se os cálculos de depreciação dos bens, procedendo-se aos respectivos lançamentos. Nas empresas que apuram custos mensais, as depreciações são apropriadas mensalmente;
- 6 - procede-se à regularização das contas de despesas dos exercícios seguintes (seguros a apropriar, assinaturas de periódicos, etc.)
- 7 - apura-se o resultado da conta de mercadorias, transferindo-o para a conta de resultados;
- 8 – ajusta-se outras contas patrimoniais, como os investimentos (cálculo da Equivalência Patrimonial), transferência das parcelas a vencer no exercício seguinte do exigível a longo prazo para o circulante, variações cambiais e monetárias sobre os valores a receber e pagar (do tipo empréstimos bancários), apropriação dos juros sobre aplicações financeiras, etc.

UNIDADE X – ENCERRAMENTO DAS CONTAS DE RESULTADO

Para apuração do resultado do exercício, faz-se os lançamentos de encerramento, debitando-se as contas de receitas e creditando-se uma conta transitória, chamada de “apuração do resultado do exercício”.

O inverso é efetuado nas contas de despesas e custos, debitando-se a conta “apuração do resultado do exercício” e creditando-se as contas de custos ou despesas.

Exemplo:

Conta	Débito	Crédito
Receitas de Vendas de Mercadorias	1.500.000,00	
Receitas Financeiras	50.000,00	
Resultado não-Operacional	15.000,00	
Apuração do Resultado do Exercício		1.565.000,00
	Débito	Crédito
Apuração do Resultado do Exercício	1.406.122,00	
ICMS sobre Vendas		120.000,00
PIS e COFINS sobre Vendas		54.750,00
Custo das Mercadorias Vendidas		720.000,00
Folha de Pagamento		155.000,00
Encargos Sociais e Trabalhistas		60.450,00
Despesas Financeiras		79.000,00
Despesas Tributárias		54.000,00
Aluguel e Manutenção		50.000,00
Despesas de Veículos		40.000,00
Despesas de Escritório		19.000,00
Provisão para Imposto de Renda		34.770,00
Provisão para Contribuição Social		19.152,00

O saldo da conta “Apuração do Resultado do Exercício” será então transferido para a conta de “Lucros ou Prejuízos Acumulados”. No exemplo acima, o lançamento seria:

D. Apuração do Resultado do Exercício (conta transitória de Resultado)
 C. Lucros Acumulados (Patrimônio Líquido) R\$ 158.878,00

Após essas operações, estão encerradas as contas de resultado, restando somente as contas patrimoniais.

Classificação das contas patrimoniais

Após os ajustes mencionados anteriormente, as contas remanescentes são apenas as contas patrimoniais, que devem ser separadas e classificadas em grupos para elaboração do balanço patrimonial, sendo que o saldo do ativo deve ser igual ao do passivo, da seguinte forma:

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

- ativo circulante;
- ativo não circulante;

b) no passivo, as contas serão dispostas e serão classificadas nos seguintes grupos:

- passivo circulante;
- passivo não circulante;
- patrimônio líquido;

O balanço patrimonial deverá ser estruturado de acordo com a natureza dos valores, e normas em vigor.

UNIDADE XI – LEVANTAMENTO DO BALANÇO PATRIMONIAL E DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO DO EXERCÍCIO

No fim de cada exercício, procede-se ao levantamento do balancete de verificação, com o objetivo de conhecer os saldos das contas do Razão e conferir sua exatidão.

O balancete é a relação de todas as contas utilizadas pela empresa, demonstrando seus débitos, créditos e saldos.

Um dos principais objetivos do balanço é demonstrar o estado patrimonial e o resultado do exercício.

O estado patrimonial é demonstrado através das contas patrimoniais, ativas e passivas, que compõem o balanço patrimonial.

O resultado do exercício é demonstrado através das contas de resultado que formam a demonstração do resultado do exercício, que evidencia a receita bruta, o custo das vendas ou serviços, as despesas operacionais e as receitas e despesas não-operacionais, através do que se chega ao lucro ou prejuízo do exercício.

As contas do balancete, no fim do exercício, nem sempre representam os valores reais do patrimônio, naquela data, nem as variações patrimoniais do exercício, porque os registros contábeis não acompanham a dinâmica patrimonial no mesmo ritmo em que ela se desenvolve.

Assim, muitos dos componentes patrimoniais aumentam ou diminuem de valor, sem que a Contabilidade registre tais variações, bem como muitas das receitas e despesas, recebidas ou pagas durante o exercício, não correspondem realmente aos ingressos e ao custo do período.

Daí a necessidade de se proceder ao ajuste das contas patrimoniais e de resultado, na data do levantamento do balanço, para que elas representem os componentes do patrimônio nessa data, bem como suas variações no exercício.

Demonstrações contábeis obrigatórias

Conforme artigo 176 da Lei 6.404/76, as demonstrações financeiras obrigatórias pelas Leis das S.A. são:

Balanço Patrimonial – BP

Demonstração de Resultado do Exercício - DRE

Demonstração dos Lucros e Prejuízos Acumulados - DLPA

Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido – DMPL

Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados

Observação: As Notas Explicativas deverão fazer parte das Demonstrações Contábeis

Balanco patrimonial

No balanço patrimonial, as contas deverão ser classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da empresa.

De acordo com o artigo 176, § 1º da Lei 6.404/76, as demonstrações de cada exercício serão publicadas com a indicação dos valores correspondentes das demonstrações do exercício anterior.

Procedimentos para elaboração do balanço

Ao término do exercício, como se faz em todos os meses, procede-se ao levantamento do balancete de verificação, com o objetivo de conhecer os saldos das contas do razão e conferir sua exatidão.

No balancete são relacionadas todas as contas utilizadas pela empresa, quer patrimoniais quer de resultado, demonstrando seus débitos, créditos e saldos.

As contas do balancete, no fim do exercício, sejam patrimoniais ou de resultado, nem sempre representam, entretanto, os valores reais do patrimônio, naquela data, nem as variações patrimoniais do exercício, porque os registros contábeis não acompanham a dinâmica patrimonial no mesmo ritmo em que ela se desenvolve.

Desta forma, muitos dos componentes patrimoniais aumentam ou diminuem de valor, sem que a contabilidade registre tais variações, bem como muitas das receitas e despesas, recebidas ou pagas durante o exercício, não correspondem realmente aos ingressos e ao custo do período.

Dai a necessidade de se proceder ao ajuste das contas patrimoniais e de resultado, na data do levantamento do balanço, para que elas representem, em realidade, os componentes do patrimônio nessa data, bem como suas variações no exercício.

Para elaboração do balanço devem ser efetuados vários ajustes e reclassificações nas contas patrimoniais, entre os mais comuns são:

- ✓ na data da elaboração do balanço (geralmente 31 de dezembro), prepara-se o balancete de verificação, da mesma forma ao que se faz mensalmente;
- ✓ confronta-se o saldo de cada conta do razão com os livros auxiliares tais como: livro caixa, contas correntes, registro de duplicatas, fichas de estoques de mercadorias, fichas de controle do ativo permanente;
- ✓ elabora-se o inventário dos materiais, de mercadorias, dos produtos manufaturados, dos produtos em elaboração, dos móveis e utensílios, das máquinas e equipamentos, das duplicatas a receber e a pagar, dos devedores e credores em contas correntes, e de outros componentes patrimoniais suscetíveis de serem inventariados;

- ✓ após elaborar o inventário, confrontam-se seus totais com os saldos das respectivas contas e dos registros específicos de cada bem. Caso sejam constatadas divergências, e apuradas suas causas, deve-se proceder aos ajustes;
- ✓ efetua-se os cálculos de depreciação dos bens, procedendo-se aos respectivos lançamentos. Nas empresas que apuram custos mensais, as depreciações são apropriadas mensalmente;
- ✓ procede-se à regularização das contas de despesas dos exercícios seguintes (seguros a apropriar, assinaturas de periódicos, etc.)
- ✓ apura-se o resultado da conta de mercadorias, transferindo-o para a conta de resultados;
- ✓ ajusta-se outras contas patrimoniais, como os investimentos (cálculo da Equivalência Patrimonial), transferência das parcelas a vencer no exercício seguinte do exigível a longo prazo para o circulante, variações cambiais e monetárias sobre os valores a receber e pagar (do tipo empréstimos bancários), apropriação dos juros sobre aplicações financeiras, etc.

BALANÇO PATRIMONIAL EM 31 DE DEZEMBRO

A T I V O

CIRCULANTE	267.875,00
DISPONIBILIDADES	50.000,00
Caixa e bancos	50.000,00
DIREITOS REALIZÁVEIS	217.875,00
Clientes	210.000,00
Estoques	7.875,00
Mercadorias	7.875,00
NÃO CIRCULANTE	49.167,00
REALIZÁVEL A LONGO PRAZO	-
IMOBILIZADO	49.167,00
Veículos	50.000,00
Depreciação, amortização e exaustão acumulada	(833,00)
TOTAL DO ATIVO	317.042,00

P A S S I V O

CIRCULANTE	161.058,00
Fornecedores	100.000,00
Obrigações Tributárias	33.875,00
Obrigações Trabalhistas	910,00
Obrigações Sociais	463,00
Provisão de Imposto de Renda e CSLL	25.809,96
NÃO CIRCULANTE	-

PATRIMÔNIO LÍQUIDO	155.984,00
Capital Social	100.000,00
Lucros Acumulados	55.984,04
TOTAL DO PASSIVO	317.042,00

Demonstração do resultado do exercício - DRE

Conforme art. 187, da Lei 6.404/76, a demonstração do resultado do exercício discriminará: a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos; a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto; as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais; o lucro ou prejuízo operacional, as receitas e despesas não operacionais; o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto; as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados; o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

Na determinação do resultado do exercício serão computados:

- a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e
- b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

O aumento do valor de elementos do ativo em virtude de novas avaliações, registrados como reserva de reavaliação (artigo 182, § 3º), somente depois de realizado poderá ser computado como lucro para efeito de distribuição de dividendos ou participações.

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO

RECEITA BRUTA	210.000,00
Venda de mercadorias	210.000,00
DEDUÇÕES	(55.125,00)
Impostos e contribuições	(55.125,00)
RECEITA LÍQUIDA	154.875,00
CUSTOS DAS VENDAS E SERVIÇOS	(70.875,00)
LUCRO BRUTO	84.000,00
RECEITAS (DESPESAS) OPERACIONAIS	(2.206,00)
Despesas gerais e administrativas	(2.206,00)
RESULTADO ANTES DA CSSL	81.794,00
PROVISÃO P/ CONTRIB. SOCIAL S/LUCRO	(7.361,46)
PROVISÃO P/ IMPOSTO DE RENDA	(18.448,50)
LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	55.984,04

Demonstração de lucros ou prejuízos acumulados (DLPA)

A DLPA evidencia as alterações ocorridas no saldo da conta de lucros ou prejuízos acumulados, no Patrimônio Líquido.

De acordo com o artigo 186, § 2º da Lei nº 6.404/76, adiante transcrito, a companhia poderá, à sua opção, incluir a demonstração de lucros ou prejuízos acumulados nas demonstrações das mutações do patrimônio líquido.

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

Deve-se lembrar que a referida demonstração é também obrigatória para as sociedades limitadas e outros tipos de empresas, conforme a legislação do Imposto de Renda (art. 274 do RIR/99).

A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados deverá discriminar:

o saldo do início do período e os ajustes de exercícios anteriores;
as reversões de reservas e o lucro líquido do exercício; e
as transferências para reservas, os dividendos, a parcela dos lucros incorporada ao capital e o saldo ao fim do período.

Ajustes de exercícios anteriores

Para obter detalhamentos sobre tais ajustes, acesse o tópico "Ajustes de Exercícios Anteriores", nesta obra.

Reversões de reservas

Correspondem às alterações ocorridas nas contas que registram as reservas, mediante a reversão de valores para a conta Lucros Acumulados, em virtude daqueles valores não serem mais utilizados.

Lucro ou prejuízo líquido do exercício

É o resultado líquido do ano apurado na Demonstração do Resultado do Exercício, cujo valor é transferido para a conta de Lucros Acumulados.

Transferências para reservas

São as apropriações do lucro feitas para a constituição das reservas patrimoniais, tais como: reserva legal, reserva estatutária, reserva de lucros a realizar, reserva para contingências.

Substituição pela demonstração das mutações do patrimônio líquido

De acordo com o § 2º do artigo 186 da Lei nº. 6.404/76 a Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados poderá ser incluída na demonstração das mutações do patrimônio

líquido, se elaborada e divulgada pela companhia, pois não inclui somente o movimento da conta de lucros ou prejuízos acumulados, mas também o de todas as demais contas do patrimônio líquido.

Modelo

Cia. Modelo - demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados
exercício findo em 31.12.x1 - saldo em 31.12.x1

RECURSOS:

Saldo inicial de lucros acumulados
Ajustes credores de Exercícios Anteriores
Reversão de reservas
De contingências
De lucros a realizar
Outros recursos
Lucro líquido do exercício
(-) Saldo anterior de prejuízos acumulados
(-) Ajustes devedores de exercícios anteriores
(-) Prejuízo líquido do ano
Total dos recursos

APLICAÇÕES:

Transferência para reservas
Reserva legal
Reserva estatutária
Reserva p/ contingências
Reserva de lucros a realizar
Reserva p/ investimentos
Dividendos ou lucros distribuídos, pagos ou creditados (R\$ por ação)
Parcela dos lucros incorporados ao capital
Outras aplicações
Total das aplicações
Lucros ou prejuízos acumulados (recursos - aplicações)

Demonstração das mutações do patrimônio líquido (DMPL)

A elaboração da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) é facultativa e, de acordo com o artigo 186, parágrafo 2º, da Lei das S/A, a demonstração de lucros ou prejuízos acumulados poderá ser incluída nesta demonstração.

A DMPL uma demonstração mais completa e abrangente, já que evidencia a movimentação de todas as contas do patrimônio líquido durante o exercício social, inclusive a formação e utilização das reservas não derivadas do lucro.

A maioria das companhias opta pela sua elaboração.

Mutações nas contas patrimoniais

As contas que formam o Patrimônio Líquido podem sofrer variações por inúmeros motivos, tais como:

Itens que afetam o patrimônio total:

- acréscimo pelo lucro ou redução pelo prejuízo líquido do exercício;
- redução por dividendos;
- acréscimo por reavaliação de ativos;
- acréscimo por doações e subvenções para investimentos recebidos;
- acréscimo por subscrição e integralização de capital;
- acréscimo pelo recebimento de valor que exceda o valor nominal das ações integralizadas ou o preço de emissão das ações sem valor nominal;
- acréscimo pelo valor da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;
- acréscimo por prêmio recebido na emissão de debêntures;
- redução por ações próprias adquiridas ou acréscimo por sua venda;
- acréscimo ou redução por ajuste de exercícios anteriores.

Itens que não afetam o total do patrimônio:

- aumento de capital com utilização de lucros e reservas;
- apropriações do lucro líquido do exercício reduzindo a conta Lucros Acumulados para formação de reservas, como Reserva Legal, Reserva de Lucros a Realizar, Reserva para Contingência e outras;
- reversões de reservas patrimoniais para a conta de Lucros ou Prejuízos acumulados;
- compensação de Prejuízos com Reservas.

Procedimentos a serem seguidos

A elaboração da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido é relativamente simples, pois basta representar, de forma sumária e coordenada, a movimentação ocorrida durante o exercício nas diversas contas do Patrimônio Líquido, isto é, Capital, Reservas de Capital, Reservas de Lucros, Reservas de Reavaliação, Ações em Tesouraria e Lucros ou Prejuízos Acumulados.

Deve-se utilizar um papel de trabalho, utilizando uma coluna para cada uma das contas do patrimônio da empresa e abrindo uma conta total, que representa a soma dos saldos ou transações de todas as contas individuais. Essa movimentação deve ser extraída das fichas de razão dessas contas.

As transações e seus valores são transcritos nas colunas respectivas, mas de forma coordenada. Por exemplo, se temos um aumento de capital com lucros e reservas, na linha correspondente a essa transação, transcreve-se o acréscimo na coluna de capital pelo valor do aumento e, na mesma linha, as reduções nas contas de reservas e lucros utilizadas no aumento de capital pelos valores correspondentes.

MODELO

Tecnicamente, a elaboração da DMPL é bastante simples e seus componentes em linha vertical são os mesmos da DLPA. Na linha horizontal do quadro serão consignados os elementos componentes do patrimônio líquido.

CIA. NACIONAL - DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO FINDO EM 31.12.X2 EM MILHARES DE R\$								
Histórico	Capital Realizado	RESERVAS DE CAPITAL		RESERVAS DE LUCROS			Lucros Acumulados	Total
		Ágio na Emissão de Ações	Sub- venções para Inves- timentos	Reserva Para Contingência	Reserva Estatutária	Reserva Legal		
Saldo em 31.12.x1								
Ajustes de Exercícios Anteriores:								
efeitos de mudança de critérios contábeis								
retificação de erros de exercícios anteriores								
Aumento de Capital:								
com lucros e reservas								
por subscrição realizada								
Reversões de Reservas:								
de contingências								
de lucros a realizar								
Lucro Líquido do Exercício:								
Proposta da Administração de Destinação do Lucro:								
Transferências para reservas								
Reserva legal								
Reserva estatutária								
Reserva de lucros para expansão								
Reserva de lucros a realizar								
Dividendos a distribuir (R\$... por ação)								
Saldo em 31.12.X2								