

# Contabilidade Intermediária 1

*Janyluce Rezende Gama*

O ensino da contabilidade é um processo contínuo e gratificante! Depois de passar por duas disciplinas tidas como base para nosso curso: Contabilidade Introdutória I e II, e visando dar continuidade ao ensino da contabilidade, veremos ao longo dessa disciplina, Contabilidade Intermediária I, mais uma parte importante para o aprendizado de vocês. Lembrem-se que estamos dando continuidade a um processo de aprendizado que vai perdurar por mais alguns períodos até o final desse curso. É fato que a contabilidade vem passando por mudanças importantes devido ao processo de convergência com as normas internacionais. Desde a criação lei n.º 11.638/2007 (chamada por muitos de nova lei das sociedades por ações), assumimos o desafio de nos manter atualizados, acompanhando as várias Resoluções emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, bem como as demais normas de outros órgãos reguladores. O "novo" muitas vezes desperta a insegurança e o medo. Mas, nesse momento de mudanças constantes, precisamos ver o novo por um lado positivo. Devemos pensar que essa passagem da contabilidade "velha" para uma "nova contabilidade", traz consigo a chance de um maior reconhecimento profissional no mercado de trabalho.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO  
Núcleo de Educação Aberta e a Distância

# Contabilidade Intermediária 1

Janyluce Rezende Gama

Vitória  
2010

**Presidente da República**

Luiz Inácio Lula da Silva

**Ministro da Educação**

Fernando Haddad

**Secretário de Educação a Distância**

Carlos Eduardo Bielschowsky

**DED – Diretoria de Educação a Distância Sistema Universidade Aberta do Brasil**

Celso José da Costa

**Laboratório de Design Intrucional****LDI coordenação**Heliana Pacheco  
José Octavio Lobo Name e  
Hugo Cristo**Gerência**

Isabela Avancini

**Editoração**

Aline Manente

**Capa**

Aline Manente

**Impressão**

Gráfica JEP

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO****Reitor**

Prof. Rubens Sergio Rasseli

**Vice-Reitor**

Prof. Reinaldo Centoducatte

**Pró-Reitor de Ensino de Graduação**

Prof. Sebastião Pimentel

**Diretor-Presidente do Núcleo de Educação Aberta e a Distância – ne@ad**

Prof. Reinaldo Centoducatte

**Direção Administrativa do Núcleo de Educação Aberta e a Distância – ne@ad**

Maria José Campos Rodrigues

**Coordenadora do Sistema Universidade Aberta do Brasil na Ufes**

Maria José Campos Rodrigues

**Diretor Pedagógico do ne@ad**

Julio Francelino Ferreira Filho

**Coordenadora do Curso de Graduação em Ciências Contábeis – Bacharelado, modalidade a distância**

Marília Nascimento

**Revisor de Conteúdo**

Fernando José Arrigoni

**Revisora de Linguagem**

Cleonara Maria Schwartz

**Design Gráfico**

LDI – Laboratório de Design Instrucional

**ne@ad**Av. Fernando Ferrari, n.514 –  
CEP 29075-910, Goiabeiras – Vitória – ES  
(27)4009-2208

---

Dados Internacionais de Catalogação-na-publicação (CIP)  
(Biblioteca Central da Universidade Federal do Espírito Santo, ES, Brasil)

---

Gama, Janyluce Rezende.  
G184c Contabilidade Intermediária I / Janyluce Rezende Gama. – Vitória :  
Universidade Federal do Espírito Santo, Núcleo de Educação Aberta e a  
Distância, 2010.  
153 f.

Inclui bibliografia.  
ISBN: 978-85-64509-00-9

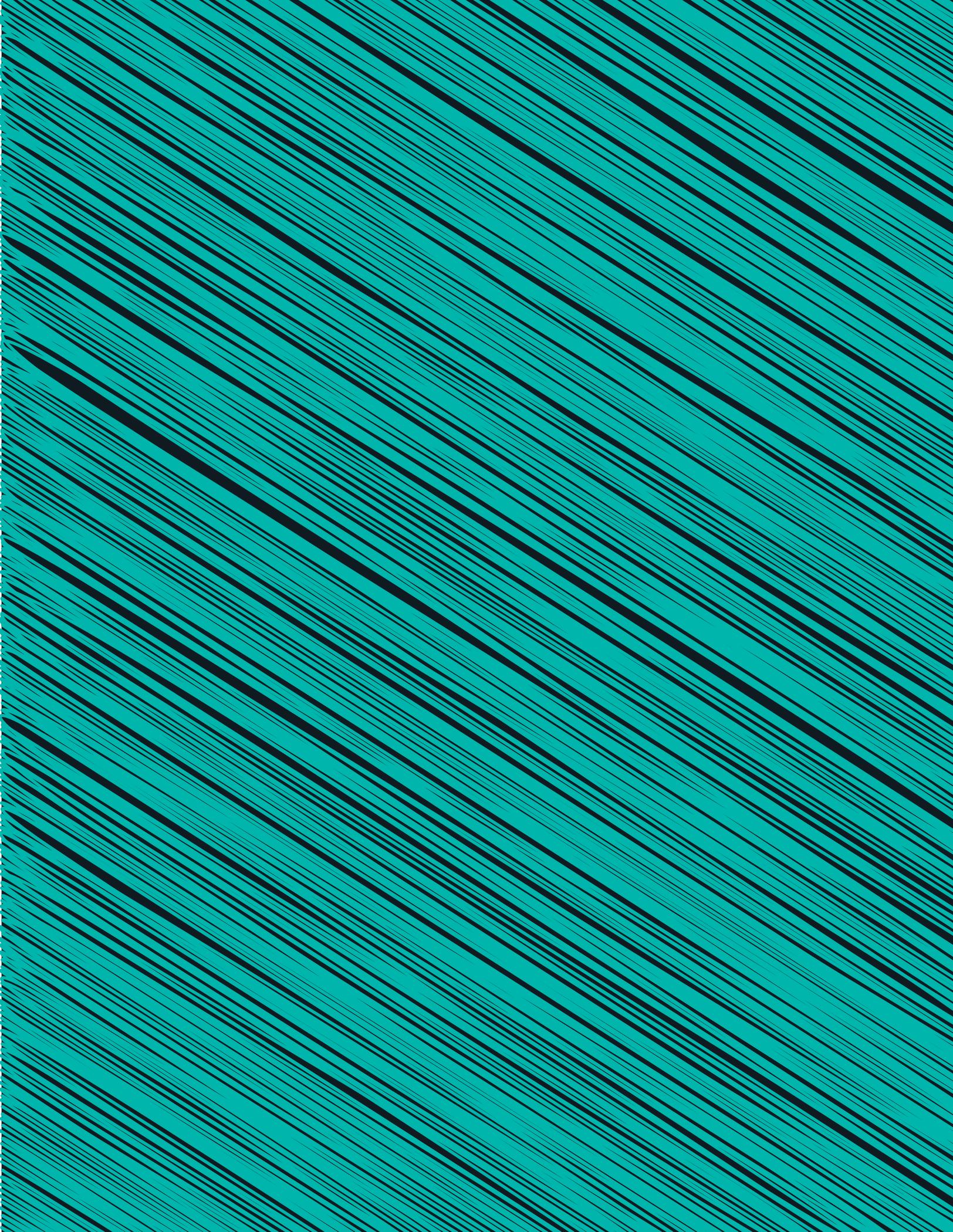
1. Contabilidade. I. Título.

CDU: 657



Esta licença permite que outros remixem, adaptem e criem a partir deste trabalho, mesmo para fins comerciais, desde que atribuam ao autor o devido crédito e que licenciem as novas criações sob termos idênticos.

A reprodução de imagens nesta obra tem caráter pedagógico e científico, amparada pelos limites do direito de autor, de acordo com a lei nº 9.610/1998, art. 46, III (citação em livros, jornais, revistas ou qualquer outro meio de comunicação, de passagens de qualquer obra, para fins de estudo, crítica ou polêmica, na medida justificada para o fim a atingir, indicando-se o nome do autor e a origem da obra). Toda reprodução foi realizada com amparo legal do regime geral de direito de autor no Brasil.



# Sumário

## APRESENTAÇÃO

6

## CAPÍTULO 1

PRINCÍPIOS DE CONTABILIDADE  
E A ESTRUTURA CONCEITUAL

11

## CAPÍTULO 2

DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS:  
Balanço Patrimonial e Demonstração  
do Resultado do Exercício

37

## CAPÍTULO 3

ATIVO, PASSIVO E  
PATRIMÔNIO LÍQUIDO

63

91

## CAPÍTULO 4

PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS

100

## CAPÍTULO 5

DEPRECIACÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO

131

## CAPÍTULO 6

PATRIMÔNIO LÍQUIDO

150

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

# Prezados alunos,

O ensino da contabilidade é um processo contínuo e gratificante! Quando estudamos algo que gostamos nos sentimos realizados. É assim que me senti ao preparar esse material para vocês. É com grande satisfação que agora apresento nossa disciplina.

Depois de passar por duas disciplinas tidas como base para nosso curso: Contabilidade Introdutória I e II, e visando dar continuidade ao ensino da contabilidade, veremos ao longo desse módulo denominado “Contabilidade Intermediária I” mais uma parte importante para o aprendizado de vocês. Gostaria de lembrá-los da importância dos conceitos estudados nas disciplinas anteriormente citadas. Se possível, neste momento, gostaríamos de fazer uma breve revisão dos pontos mais relevantes vistos até aqui, antes de começarmos mais um módulo. Lembrem-se que estamos dando continuidade a um processo de aprendizado que vai perdurar por mais alguns períodos até o final desse curso.

É fato que a contabilidade vem passando por mudanças importantes devido ao processo de convergência com as normas internacionais. Desde a criação lei n.º 11.638/2007 (chamada por muitos de nova lei das sociedades por ações), assumimos o desafio de nos manter atualizados, acompanhando as várias Resoluções emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, bem como as demais normas de outros órgãos reguladores.

O “novo” muitas vezes desperta a insegurança e o medo. Mas, nesse momento de mudanças constantes, precisamos ver o novo por um lado positivo. Devemos pensar que essa passagem da contabilidade “velha” para uma “nova contabilidade”, traz consigo a chance de um maior reconhecimento profissional no mercado de trabalho. Nós contadores teremos a chance de exercer nosso julgamento para evidenciar aos usuários um patrimônio a valor justo.

Neste módulo conheceremos várias nomenclaturas referentes a esse processo de padronização internacional das normas contábeis. Veremos repetidas vezes a sigla CPC, que significa Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Trata-se de um órgão criado em 2005 com o objetivo de nos auxiliar nesse processo de convergência. Podemos ver o CPC como um verdadeiro suporte para nosso estudo.

Por fim, faremos muitas pesquisas, estudos, e, com a dedicação de todos vocês, chegaremos ao final deste módulo com a certeza de dever cumprido e com muita alegria por termos feito um bom trabalho.

**Desejo a todos vocês muito sucesso nesta disciplina!**



# CAPÍTULO 1

PRINCÍPIOS DE CONTABILIDADE  
E A ESTRUTURA CONCEITUAL





# Princípios de Contabilidade e a Estrutura Conceitual Básica do CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis)

## Objetivo

Este capítulo tem como objetivo contextualizar a antiga e a nova estrutura conceitual da contabilidade. Em 11 de janeiro de 2008, com a aprovação do Pronunciamento Conceitual Básico do CPC, a antiga estrutura até então separada pela hierarquia: postulados, princípios e convenções ganhou nova roupagem, passando a ser dividida apenas em pressupostos básicos e características qualitativas.

## Introdução

Este capítulo será baseado nas Resoluções emitidas pelo CFC – Conselho Federal de Contabilidade (750/93, 1111/07, 1.282/10), bem como na “Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações contábeis” emitida pelo CPC, com o objetivo de servir como fonte dos conceitos básicos e fundamentais a serem utilizados pelos profissionais de contabilidade no exercício de suas atividades.

# 1. Princípios de Contabilidade

Os Princípios de Contabilidade foram criados em resposta à necessidade de controle sobre o registro e a evidenciação dos fatos que afetavam o patrimônio das entidades. Essas regras são o ponto de partida da Ciência Contábil e formam o arcabouço teórico que é a base da Contabilidade.

A edição das normas de postura profissional é realizada por entidades e órgãos ligados à classe contábil. No Brasil, em 23 de outubro de 1981, o Conselho Federal de Contabilidade emitiu a Resolução CFC nº 530/81 (Norma NBC T 1), a qual tinha como tema os princípios contábeis. Essa Resolução trazia dezesseis princípios, dos quais alguns ainda vigoram. Em 1986, a CVM (Comissão de Valores Mobiliários) emitiu uma deliberação (Deliberação n.º 029/86), classificando-os em postulados, princípios propriamente ditos e convenções. (revogada pela então Deliberação n.º 539/08).

A Resolução do CFC só foi revogada em 29 de dezembro de 1993 pela então Resolução CFC nº 750, que trouxe em seu texto apenas sete princípios e passou a vigorar em 01 de janeiro de 1994. A mesma possui até o momento dois apêndices.

Em 16 de dezembro de 1994, foi expedida a Resolução nº 774/94 que trata do Apêndice I, emitido a título de esclarecimento sobre a abrangência e conteúdo da Resolução CFC nº 750/93. Em 05 de dezembro de 2007, foi expedida a Resolução nº 1111/07 que trata do Apêndice II da Resolução CFC nº. 750/93, emitido a título de esclarecimento sobre os Princípios de Contabilidade sob a perspectiva do Setor Público.

Em junho de 2010 foi publicada a Resolução CFC n.º 1.282 que revogou as Resoluções n.º 900/2001 e 774/1994. A referida Resolução alterou a Resolução n.º 750/93. A partir dela, os Princípios antes chamados de fundamentais, são agora chamados apenas de “Princípios de Contabilidade”.

O profissional de contabilidade que, ao exercer suas atividades, deixar de observar os Princípios de Contabilidade estará sujeito a pena-

lidades que variam de multas pecuniárias a suspensão do exercício da profissão, de acordo com o art. 11 da Resolução CFC nº 750/93. “A inobservância dos Princípios de Contabilidade constitui infração nas alíneas “c”, “d” e “e” do art. 27 do Decreto-Lei n.º 9.295, de 27 de maio de 1946 e, quando aplicável, ao Código de Ética Profissional do Contabilista.”

Não existe hierarquia formal entre os princípios. Todos têm o mesmo valor dentro da Ciência Contábil, dado que é a união entre eles que forma a base ou as vigas-mestras do sistema.

A Resolução CFC nº. 750/93, no art. 2º, conceitua os Princípios de Contabilidade como sendo

Art. 2º Os Princípios de Contabilidade representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso País. Concernem, pois, à Contabilidade no seu sentido mais amplo de ciência social, cujo objeto é o patrimônio das entidades. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10)

Ao gerar informações para os usuários, o profissional de contabilidade deve estar respaldado na observância dos princípios, considerando o contexto econômico, tecnológico, institucional e social em que os procedimentos serão aplicados.

Os Princípios de Contabilidade, conforme o art. 3º da Resolução CFC nº. 750/93, são:

1. da ENTIDADE;
2. da CONTINUIDADE;
3. da OPORTUNIDADE;
4. do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL;
5. da COMPETÊNCIA; e
6. da PRUDÊNCIA.

Assim, a Resolução CFC nº. 750/93 define em seus artigos os princípios contábeis:

## 1.1 O Princípio da Entidade

Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Parágrafo único – O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil. (Res. CFC n.º 750/93)

Em decorrência da observância desse princípio, a Contabilidade deve fazer a segregação entre a pessoa física e a pessoa jurídica. Assim, o patrimônio da empresa jamais se confunde com os dos seus proprietários ou sócios. A contabilidade da empresa registra apenas fatos relacionados ao patrimônio da pessoa jurídica, e não os relacionados com o patrimônio particular de seus sócios.

Para se aplicar corretamente o Princípio da Entidade, é necessária a compreensão de alguns requisitos fundamentais como patrimônio e autonomia patrimonial.

Para entender melhor o patrimônio, deve-se compreender seus atributos qualitativos e quantitativos. Os atributos qualitativos dizem respeito à natureza dos elementos. A contabilidade, dependendo das necessidades de controle, deverá especificar a informação qualitativa aos seus pormenores de forma que sua caracterização evite a confusão com quaisquer outros elementos do mesmo tipo. Já os atributos quantitativos dizem respeito à atribuição de valores aos componentes patrimoniais.

## Aplicação prática

1 - O Sr. Denis Brawn adquiriu um carro de passeio para a sua esposa no valor de \$ 20.000,00. O pagamento foi efetuado à vista com cheque da sua empresa. Questionado pelo seu Contador, ele argumentou que a empresa era sua e, portanto, poderia perfeitamente pagar as suas contas pessoais com o dinheiro da empresa. Porém, quando o Sr. Denis usou recursos da empresa para pagar contas particulares, ele feriu o princípio da entidade.

2 - O Sr. Marcos Campos, sócio do Sr. Emanuel Pimentel em uma padaria, decidiu pagar a escola da sua filha mais nova com o cheque da empresa. Quando seu sócio questionou o fato, o mesmo disse achar não haver problema algum, já que também era dono da empresa. Porém, quando o Sr. Marcos usou recursos da empresa para pagar contas particulares, ele feriu o princípio da entidade.

## 1.2 O Princípio da Continuidade

A normatização em vigor afirma que:

Art. 5º O Princípio da Continuidade pressupõe que a Entidade continuará em operação no futuro e, portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10)

O referido princípio diz que a empresa deve ter sua contabilidade realizada na suposição de que a entidade nunca será extinta. O Princípio da Continuidade também é conhecido como “entidade em marcha”, ou “going concern”. Este princípio afirma que o patrimônio da Entidade, na sua composição qualitativa e quantitativa, depende das condições em que provavelmente se desenvolverão as operações da

Entidade. A suspensão das suas atividades pode provocar efeitos na utilidade de determinados ativos com a perda até mesmo integral de seu valor. A queda no nível de ocupação pode também provocar efeitos semelhantes.

### Aplicação prática

1 - Uma empresa abre para funcionar apenas nos três meses do verão. Ela está definindo sua continuidade (3 meses), logo só haverá contabilidade nesse período. Nesse caso, ela não poderá assumir dívidas de longo prazo, já que tem um período limitado de vida.

2 - Uma entidade foi criada em 2009 para funcionar por tempo indeterminado. Se ela conseguir manter-se nessa forma, teremos o princípio da continuidade aplicado, pois haverá contabilidade enquanto existir empresa.

## 1.3 O Princípio da Oportunidade

Sobre o Princípio da Oportunidade, a legislação vigente determina:

Art. 6º O Princípio da Oportunidade refere-se ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para produzir informações íntegras e tempestivas.

Parágrafo único. A falta de integridade e tempestividade na produção e na divulgação da informação contábil pode ocasionar a perda de sua relevância, por isso é necessário ponderar a relação entre a oportunidade e a confiabilidade da informação. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10)

O Princípio da Oportunidade, também chamado de Princípio da Universalidade, abarca dois aspectos importantes na contabilidade: a integridade e a tempestividade da informação.

A integridade diz respeito à completude do registro da informação contábil, incluindo elementos quantitativos e qualitativos, ou seja, as variações devem ser reconhecidas na sua totalidade, sem qualquer falta ou excesso. Já a tempestividade obriga a que as variações sejam registradas no momento em que ocorrerem, mesmo na hipótese de alguma incerteza, mas há alto grau de possibilidade na sua ocorrência.

### Aplicação prática

1 – O contador, Sr. Cassius Resende, deve registrar os fatos contábeis da empresa Cia JRG de maneira íntegra e tempestiva, ou seja de imediato e com extensão correta para que seus usuários possam usar essas informações para tomada de decisões. Se o registro contábil for realizado com atraso, essa informação pode perder sua relevância.

2 – Uma entidade realiza o registro das depreciações de seus veículos. A vida útil de um bem será sempre uma hipótese, mais ou menos fundada tecnicamente, porquanto dependente de diversos fatores de ocorrência aleatória.

3 – O registro da provisão para crédito de liquidação duvidosa. Nesse caso, é necessário recorrer a estimativas. Naturalmente, no uso de estimativas, essas devem ter fundamentação estatística e econômica suficientes.

4 – O mesmo acontece com o registro de férias, 13º salário, contingências, etc.

## 1.4 O Princípio do Registro pelo Valor Original

No que diz respeito ao Princípio do Registro pelo Valor Original, a normatização define o seguinte:

Art. 7º O Princípio do Registro pelo Valor Original determina que os componentes do patrimônio devem ser inicialmente registrados pelos valores originais das transações, expressos em moeda nacional.

§ 1º As seguintes bases de mensuração devem ser utilizadas em graus distintos e combinadas, ao longo do tempo, de diferentes formas:

I – Custo histórico. Os ativos são registrados pelos valores pagos ou a serem pagos em caixa ou equivalentes de caixa ou pelo valor justo dos recursos que são entregues para adquiri-los na data da aquisição. Os passivos são registrados pelos valores dos recursos que foram recebidos em troca da obrigação ou, em algumas circunstâncias, pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, os quais serão necessários para liquidar o passivo no curso normal das operações; e

II – Variação do custo histórico. Uma vez integrado ao patrimônio, os componentes patrimoniais, ativos e passivos, podem sofrer variações decorrentes dos seguintes fatores:

a) Custo corrente. Os ativos são reconhecidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, os quais teriam de ser pagos se esses ativos ou ativos equivalentes fossem adquiridos na data ou no período das demonstrações contábeis. Os passivos são reconhecidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, não descontados, que seriam necessários para liquidar a obrigação na data ou no período das demonstrações contábeis;

b) Valor realizável. Os ativos são mantidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, os quais poderiam ser obtidos pela venda em uma forma ordenada. Os passivos são mantidos pelos valores em caixa e equivalentes de caixa, não descontados, que se espera seriam pagos para liquidar as correspondentes obrigações no curso normal das operações da Entidade;

c) Valor presente. Os ativos são mantidos pelo valor presente, descontado do fluxo futuro de entrada líquida de caixa que se espera seja gerado pelo item no curso normal das operações da Entidade. Os passivos são mantidos pelo valor presente, descontado do fluxo futuro de saída líquida de caixa que se espera seja necessário para liquidar o passivo no curso normal das operações da Entidade;

d) Valor justo. É o valor pelo qual um ativo pode ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras, dispostas a isso, em uma transação sem favorecimentos; e

e) Atualização monetária. Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis mediante o ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais.

Nos registros dos atos e fatos contábeis será considerado o valor original dos componentes patrimoniais. Esse princípio afirma que os componentes do patrimônio devem ter seu registro inicial efetuado pelos valores ocorridos na data das transações havidas com o mundo exterior à Entidade. Valor Original, que ao longo do tempo não se confunde com o custo histórico, corresponde ao valor resultante de consensos de mensuração com agentes internos ou externos, com base em valores de entrada ou valores de saída. (Resolução CFC nº 1111/07)

### Aplicação prática

Avaliação de estoques, imóveis, unidades produtivas, etc. pelo seu valor justo, independente se diferente do custo contábil de aquisição.

## 1.5 O Princípio da Competência

No que diz respeito ao Princípio da Competência, a legislação diz:

Art. 9º O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.

Parágrafo único. O Princípio da Competência pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10)

Observa-se que o Princípio da Competência não está relacionado com recebimentos ou pagamentos, mas com o reconhecimento das receitas geradas e das despesas incorridas no período.

## Aplicação prática

1 – Registro de uma venda a prazo realizada em janeiro para ser recebida em março. De acordo com princípio da competência, o registro deve ser realizado pela contabilidade no momento da ocorrência do fato gerador, independentemente do recebimento do dinheiro.

2 – O mesmo ocorre com as despesas de água, energia elétrica, telefone, etc., que também devem ser registradas após o uso dos serviços, mesmo que o pagamento seja efetuado em momento posterior.

## 1.6 O Princípio da Prudência

Quanto ao Princípio da Prudência, a Resolução estabelece o seguinte:

Art. 10. O Princípio da PRUDÊNCIA determina a adoção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior para os do PASSIVO, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.

Parágrafo único. O Princípio da Prudência pressupõe o emprego de certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incerteza, no sentido de que ativos e receitas não sejam superestimados e que passivos e despesas não sejam subestimados, atribuindo maior confiabilidade ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10)

A aplicação do Princípio da Prudência, de forma a obter-se o menor Patrimônio líquido dentre aqueles possíveis diante de procedimentos alternativos de avaliação, está restrita às variações patrimoniais posteriores às transações originais com o mundo exterior, uma vez que essas deverão decorrer de consenso com os agentes econômicos externos ou da imposição desses. Assim, baseia-se na premissa de nunca antecipar lucros e prever possíveis prejuízos.

## Aplicação prática

- 1 – Registro de provisões para perdas em investimentos.
- 2 – Registro de provisões para crédito de liquidação duvidosa.
- 3 – Registro de provisões para perdas de estoque.

## 1.7 O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (Cpc) e a Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade

Antes de entender a importância da criação do CPC para a contabilidade brasileira, é necessário fazer a contextualização da estrutura básica da contabilidade, já que o Pronunciamento Conceitual Básico do CPC traz uma nova hierarquia.

A Deliberação da CVM n.º 29/86 classificava a estrutura conceitual da contabilidade em postulados (entidade e continuidade), princípios propriamente ditos e convenções contábeis (objetividade, materialidade, conservadorismo e consistência). Agora, com o Pronunciamento novo do CPC, aprovado pela Deliberação CVM n.º 539/08, e pela Resolução do CFC n.º 1.121/08, essa hierarquia passa apenas a abordar os pressupostos básicos e as características qualitativas, que também abordam os conceitos já existentes e serão vistos mais adiante. Em 07 de Outubro de 2005, devido à crescente importância da internacionalização das normas contábeis que vem levando inúmeros países a caminhar para um processo de convergência, o Conselho Federal de Contabilidade criou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) por força da Resolução n.º 1.055/05.

O CPC é formado pela união de vários órgãos regulamentadores atuantes na área contábil (efetivos e convidados) e representantes das companhias abertas, dos profissionais de investimentos do mercado de capitais, da bolsa de valores de São Paulo, dos profissionais de contabilidade, da área acadêmica, e outros órgãos convidados. De acordo com o artigo 2º da Resolução n.º 1.055/05,

Art. 2º - O Comitê de Pronunciamentos Contábeis - (CPC) será composto pelas seguintes entidades:

- a - ABRASCA - Associação Brasileira das Companhias Abertas;
- b - APIMEC NACIONAL - Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais;
- c - BOVESPA - Bolsa de Valores de São Paulo;
- d - CFC - Conselho Federal de Contabilidade;
- e - IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil;
- f - FIPECAFI - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras.

A criação do CPC representou um passo importante para adequação às Normas Internacionais de Contabilidade – IFRS (International Financial Reporting Standards) emitidas pelo IASB (International Accounting Standards Board) – pois, neste momento, com a globalização dos mercados, se faz necessária a elaboração de demonstrações contábeis baseada em normas padronizadas e homogêneas, visando maior facilidade de comunicação internacional no mundo dos negócios com o uso de uma linguagem contábil mais homogênea.

---

O IASB é uma entidade sem fins lucrativos, criada em abril de 2001 e sediada em Londres, responsável pela padronização das normas contábeis cujos procedimentos são denominados de IFRS (Standard International Financial Reporting). O IASB foi criado para promover ajustes nas normas contábeis internacionais elaboradas pelo seu precedente, o International Accounting Standards Committee (IASC), denominadas de IAS (International Accounting Standard).

Sobre o CPC, a Resolução CFC nº 1.055/05 estipula:

Art. 3º O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC) tem por objetivo o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais.

Em virtude da nova Lei 11.638/07, que alterou a lei n.º 6.404/76 (Lei das SAs), as normas IFRS estão sendo atualmente adaptadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e incluídas nas práticas contábeis brasileiras pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), pela Superintendência de Seguros Privados (SUSEP) e pelas Agências Reguladoras (ANEEL).

A primeira dessas normas emitidas pelo CPC foi o Pronunciamento Conceitual Básico – “Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações contábeis” com o objetivo de servir como fonte dos conceitos básicos e fundamentais a serem utilizados na elaboração e na interpretação dos Pronunciamentos Técnicos, bem como na preparação e utilização das Demonstrações contábeis das entidades comerciais, industriais e outras de negócios.

As demonstrações contábeis preparadas sob a égide dessa Estrutura Conceitual objetivam fornecer informações que sejam úteis na tomada de decisões e avaliações por parte dos usuários em geral, não tendo o propósito de atender finalidade ou necessidade específica de determinados grupos de usuários (CPC Conceitual).

A seguir será apresentado um resumo dos conceitos retirados do Pronunciamento Conceitual Básico referente aos Pressupostos Básicos e as Características Qualitativas das Demonstrações contábeis, porém recomenda-se a leitura do documento na íntegra.

O Pronunciamento Conceitual Básico pode ser encontrado no site: [www.cpc.org.br](http://www.cpc.org.br)

## Pressupostos Básicos

O Pronunciamento Conceitual Básico abordou de maneira inovadora a questão dos Princípios Contábeis tratada pelas Resoluções CFC n.º 750/93 e n.º 774/94. A Estrutura Conceitual da Contabilidade anterior a essa era composta por Postulados (Continuidade e Entidade), Princípios Contábeis (Oportunidade, Registro pelo Valor Original, Competência e Prudência) e Convenções (Objetividade, Conservadorismo, Materialidade e Evidenciação). Porém o CPC, baseado em normas internacionais de contabilidade, na abordagem trazida pelo Pronuncia-

mento Conceitual Básico, deixa de lado essa estrutura e trata o assunto separando apenas Pressupostos Básicos e Características Qualitativas.

### 🔍 Regime de Competência

A fim de atingir seus objetivos, demonstrações contábeis são preparadas conforme o regime contábil de competência. Segundo esse regime, os efeitos das transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem (e não quando caixa ou outros recursos financeiros são recebidos ou pagos) e são lançados nos registros contábeis e reportados nas demonstrações contábeis dos períodos a que se referem. As demonstrações contábeis preparadas pelo regime de competência informam aos usuários não somente sobre transações passadas envolvendo o pagamento e recebimento de caixa ou outros recursos financeiros, mas também sobre obrigações de pagamento no futuro e sobre recursos que serão recebidos no futuro. Dessa forma, apresentam informações sobre transações passadas e outros eventos que sejam mais úteis aos usuários na tomada de decisões econômicas. O regime de competência pressupõe a confrontação entre receitas e despesas.

### 🔍 Continuidade

As demonstrações contábeis são normalmente preparadas no pressuposto de que a entidade continuará em operação no futuro previsível. Dessa forma, presume-se que a entidade não tem a intenção nem a necessidade de entrar em liquidação, nem reduzir materialmente a escala das suas operações; se tal intenção ou necessidade existir, as demonstrações contábeis terão que ser preparadas numa base diferente e, nesse caso, tal base deverá ser divulgada.

## Características Qualitativas das Demonstrações contábeis

As características qualitativas são os atributos que tornam as demonstrações contábeis úteis para os usuários. As quatro principais características qualitativas são: compreensibilidade, relevância, confiabilidade e comparabilidade.

### 🔍 Compreensibilidade

Uma qualidade essencial das informações apresentadas nas demonstrações contábeis é que elas sejam prontamente entendidas pelos usu-

ários. Para esse fim, presume-se que os usuários tenham um conhecimento razoável dos negócios, atividades econômicas e contabilidade e a disposição de estudar as informações com razoável diligência. Todavia, informações sobre assuntos complexos que devam ser incluídas nas demonstrações contábeis por causa da sua relevância para as necessidades de tomada de decisão pelos usuários não devem ser excluídas em nenhuma hipótese, inclusive sob o pretexto de que seria difícil para certos usuários as entenderem.

### Relevância

Para serem úteis, as informações devem ser relevantes às necessidades dos usuários na tomada de decisões. As informações são relevantes quando podem influenciar as decisões econômicas dos usuários, ajudando-os a avaliar o impacto de eventos passados, presentes ou futuros ou confirmando ou corrigindo as suas avaliações anteriores.

As funções de previsão e confirmação das informações são inter-relacionadas. Por exemplo, informações sobre o nível atual e a estrutura dos ativos têm valor para os usuários na tentativa de prever a capacidade que a entidade tenha de aproveitar oportunidades e a sua capacidade de reagir a situações adversas. As mesmas informações têm o papel de confirmar as previsões passadas sobre, por exemplo, a forma na qual a entidade seria estruturada ou o resultado de operações planejadas.

Informações sobre a posição patrimonial e financeira e o desempenho passado são frequentemente utilizadas como base para projetar a posição e o desempenho futuros. Para terem valor como previsão, as informações não precisam estar em forma de projeção explícita. A capacidade de fazer previsões com base nas demonstrações contábeis pode ser ampliada pela forma como as informações sobre transações e eventos anteriores são apresentadas. Por exemplo, o valor da demonstração do resultado como elemento de previsão é ampliado quando itens incomuns, anormais e esporádicos de receita ou despesa são divulgados separadamente.

**Materialidade:** A relevância das informações é afetada pela sua natureza e materialidade. Em alguns casos, a natureza das informações, por si só, é suficiente para determinar a sua relevância. Por exem-

plo, reportar um novo segmento em que a entidade tenha passado a operar poderá afetar a avaliação dos riscos e oportunidades com que a entidade se depara, independentemente da materialidade dos resultados atingidos pelo novo segmento no período abrangido pelas demonstrações contábeis. Em outros casos, tanto a natureza quanto a materialidade são importantes; por exemplo: os valores dos estoques existentes em cada uma das suas principais classes, conforme a classificação apropriada ao negócio.

Uma informação é material se a sua omissão ou distorção puder influenciar as decisões econômicas dos usuários, tomadas com base nas demonstrações contábeis. A materialidade depende do tamanho do item ou do erro, julgado nas circunstâncias específicas de sua omissão ou distorção. Assim, materialidade proporciona um patamar ou ponto de corte ao invés de ser uma característica qualitativa primária que a informação necessita ter para ser útil.

### **Confiabilidade**

Para ser útil, a informação deve ser confiável, ou seja, deve estar livre de erros ou vieses relevantes e representar adequadamente aquilo que se propõe a representar. Uma informação pode ser relevante, mas a tal ponto não confiável em sua natureza ou divulgação que o seu reconhecimento pode potencialmente distorcer as demonstrações contábeis. Por exemplo, se a validade legal e o valor de uma reclamação por danos em uma ação judicial movida contra a entidade são questionados, pode ser inadequado reconhecer o valor total da reclamação no balanço patrimonial, embora possa ser apropriado divulgar o valor e as circunstâncias da reclamação.

**Representação Adequada:** Para ser confiável, a informação deve representar adequadamente as transações e outros eventos que ela diz representar. Assim, por exemplo, o balanço patrimonial numa determinada data deve representar adequadamente as transações e outros eventos que resultam em ativos, passivos e patrimônio líquido da entidade e que atendam aos critérios de reconhecimento.

A maioria das informações contábeis está sujeita a algum risco de ser menos do que uma representação fiel daquilo que se propõe a retratar. Isso pode decorrer de dificuldades inerentes à identificação das transações ou outros eventos a serem avaliados ou à identificação

e aplicação de técnicas de mensuração e apresentação que possam transmitir, adequadamente, informações que correspondam a tais transações e eventos. Em certos casos, a mensuração dos efeitos financeiros dos itens pode ser tão incerta que não é apropriado o seu reconhecimento nas demonstrações contábeis; por exemplo, embora muitas entidades gerem, internamente, ágio decorrente de expectativa de rentabilidade futura ao longo do tempo (goodwill), é usualmente difícil identificar ou mensurar esse ágio com confiabilidade. Em outros casos, entretanto, pode ser relevante reconhecer itens e divulgar o risco de erro envolvendo o seu reconhecimento e mensuração.

**Primazia da Essência sobre a Forma:** Para que a informação represente adequadamente as transações e outros eventos que ela se propõe a representar, é necessário que essas transações e eventos sejam contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade econômica, e não meramente sua forma legal. A essência das transações ou outros eventos nem sempre é consistente com o que aparenta ser com base na sua forma legal ou artificialmente produzida. Por exemplo, uma entidade pode vender um ativo a um terceiro de tal maneira que a documentação indique a transferência legal da propriedade a esse terceiro; entretanto, poderão existir acordos que assegurem que a entidade continuará a usufruir dos futuros benefícios econômicos gerados pelo ativo e o recomprará depois de um certo tempo por um montante que se aproxima do valor original de venda acrescido de juros de mercado durante esse período. Em tais circunstâncias, reportar a venda não representaria adequadamente a transação formalizada.

**Neutralidade:** Para ser confiável, a informação contida nas demonstrações contábeis deve ser neutra, isto é, imparcial. As demonstrações contábeis não são neutras se, pela escolha ou apresentação da informação, elas induzirem a tomada de decisão ou um julgamento, visando atingir um resultado ou desfecho predeterminado.

**Prudência:** Os preparadores de demonstrações contábeis se deparam com incertezas que inevitavelmente envolvem certos eventos e circunstâncias, tais como a possibilidade de recebimento de contas a receber de liquidação duvidosa, a vida útil provável das máquinas e equipamentos e o número de reclamações cobertas por garantias que possam ocorrer. Tais incertezas são reconhecidas pela divul-

gação da sua natureza e extensão e pelo exercício de prudência na preparação das demonstrações contábeis. Prudência consiste no emprego de um certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incerteza, no sentido de que ativos ou receitas não sejam superestimados e que passivos ou despesas não sejam subestimados. Entretanto, o exercício da prudência não permite, por exemplo, a criação de reservas ocultas ou provisões excessivas, a subavaliação deliberada de ativos ou receitas, a superavaliação deliberada de passivos ou despesas, pois as demonstrações contábeis deixariam de ser neutras e, portanto, não seriam confiáveis.

**Integridade:** Para ser confiável, a informação constante das demonstrações contábeis deve ser completa, dentro dos limites de materialidade e custo. Uma omissão pode tornar a informação falsa ou distorcida e, portanto, não-confiável e deficiente em termos de sua relevância.

### Comparabilidade

Os usuários devem poder comparar as demonstrações contábeis de uma entidade ao longo do tempo, a fim de identificar tendências na sua posição patrimonial e financeira e no seu desempenho. Os usuários devem também ser capazes de comparar as demonstrações contábeis de diferentes entidades a fim de avaliar, em termos relativos, a sua posição patrimonial e financeira, o desempenho e as mudanças na posição financeira. Consequentemente, a mensuração e a apresentação dos efeitos financeiros de transações semelhantes e outros eventos devem ser feitos de modo consistente pela entidade, ao longo dos diversos períodos, e também por entidades diferentes.

Uma importante implicação da característica qualitativa da comparabilidade é que os usuários devem ser informados das práticas contábeis seguidas na elaboração das demonstrações contábeis, de quaisquer mudanças nessas práticas e, também, do efeito de tais mudanças. Os usuários precisam ter informações suficientes que lhes permitam identificar diferenças entre as práticas contábeis aplicadas a transações e eventos semelhantes, usadas pela mesma entidade de um período a outro -ou por diferentes entidades. A observância dos Pronunciamentos Técnicos, inclusive a

divulgação das práticas contábeis utilizadas pela entidade, ajuda a atingir a comparabilidade.

A necessidade de comparabilidade não deve ser confundida com mera uniformidade e não se deve permitir que se torne um impedimento à introdução de normas contábeis aperfeiçoadas. Não é apropriado que uma entidade continue contabilizando da mesma maneira uma transação ou evento se a prática contábil adotada não está em conformidade com as características qualitativas de relevância e confiabilidade. Também é inapropriado manter práticas contábeis quando existem alternativas mais relevantes e confiáveis.

Tendo em vista que os usuários desejam comparar a posição patrimonial e financeira, o desempenho e as mutações na posição financeira ao longo do tempo, é importante que as demonstrações contábeis apresentem as correspondentes informações de períodos anteriores.

### Limitações na Relevância e na Confiabilidade das Informações

**Tempestividade:** Quando há demora indevida na divulgação de uma informação, é possível que ela perca a relevância. A Administração da entidade necessita ponderar os méritos relativos entre a tempestividade da divulgação e a confiabilidade da informação fornecida. Para fornecer uma informação na época oportuna, pode ser necessário divulgá-la antes que todos os aspectos de uma transação ou evento sejam conhecidos, prejudicando assim a sua confiabilidade. Se, por outro lado, para divulgar a informação, a entidade aguardar até que todos os aspectos se tornem conhecidos, a informação pode ser altamente confiável, por outro lado poderá ser de pouca utilidade para os usuários que tenham tido necessidade de tomar decisões nesse ínterim. Para atingir o adequado equilíbrio entre a relevância e a confiabilidade, o princípio básico consiste em identificar qual a melhor forma para satisfazer as necessidades do processo de decisão econômica dos usuários.

**Equilíbrio entre Custo e Benefício:** O equilíbrio entre o custo e o benefício é uma limitação de ordem prática, ao invés de uma caracte-

rística qualitativa. Os benefícios decorrentes da informação devem exceder o custo de produzi-la. A avaliação dos custos e benefícios é, entretanto, em essência, um exercício de julgamento. Além disso, os custos não recaem, necessariamente, sobre aqueles usuários que usufruem os benefícios. Os benefícios podem também ser aproveitados por outros usuários, além daqueles para os quais as informações foram preparadas; por exemplo, o fornecimento de melhores informações aos credores por empréstimos pode reduzir os custos financeiros da entidade. Por essas razões, é difícil aplicar o teste de custo-benefício em qualquer caso específico. Não obstante, os órgãos normativos em especial, assim como os elaboradores e usuários das demonstrações contábeis, devem estar conscientes dessa limitação.

**Equilíbrio entre Características Qualitativas:** Na prática, é frequentemente necessário um balanceamento entre as características qualitativas. Geralmente, o objetivo é atingir um equilíbrio apropriado entre as características, a fim de satisfazer aos objetivos das demonstrações contábeis. A importância relativa das características em diferentes casos é uma questão de julgamento profissional.

## Lembrete Final: Convenções Contábeis

A Resolução CFC n.º 750/93 não faz referência às Convenções Contábeis. Entretanto, é necessário conhecê-las, dada sua colaboração na construção da nova Estrutura Conceitual da Contabilidade. Por esse motivo, alguns desses termos foram incluídos no CPC Conceitual. Esses conceitos são encontrados na Deliberação CVM n.º 29/86, já revogada pela então deliberação CVM n.º 539/2008.

Segundo a Deliberação CVM n.º 29/86, as convenções

[...] representam o complemento dos Postulados e Princípios, no sentido de delimitar-lhes conceitos, atribuições e direções a seguir e de sedimentar toda a experiência e bom senso da profissão no trato de problemas contábeis. Se os princípios norteiam a direção a seguir e, às vezes, os vários caminhos paralelos que podem ser empreendidos, as restrições, à luz de cada situação, nos darão as instruções finais para a escolha do percurso defini-

tivo. As convenções também serão enunciadas. Entretanto, tais enunciações serão apenas indicativas e terão menor peso do que no caso dos princípios.

## Convenção da Objetividade

A Convenção da Objetividade é referida nos seguintes termos:

Enunciado: “Para procedimentos igualmente relevantes, resultantes da aplicação dos Princípios, preferir-se-ão, em ordem decrescente: a) os que puderem ser comprovados por documentos e critérios objetivos; b) os que puderem ser corroborados por consenso de pessoas qualificadas da profissão, reunidas em comitês de pesquisa ou em entidades que têm autoridade sobre princípios contábeis...” (Deliberação CVM n.º 29/86).

Refere-se ao sentido de neutralidade que se deve atribuir aos registros dos fatos contábeis que envolvem o patrimônio da entidade. Assim, a Contabilidade, em igualdade de procedimentos quanto à sua relevância, preferirá os que puderem ser suportados por algum tipo de evidência considerada objetiva (documentos, normas, escritas, consenso profissional etc.).

## Convenção da Materialidade

Sobre esse tipo de convenção, a Deliberação diz:

Enunciado: “O contador deverá, sempre, avaliar a influência e materialidade da informação evidenciada ou negada para o usuário à luz da relação custo-benefício, levando em conta aspectos internos do sistema contábil...” (Deliberação CVM n.º 29/86).

Tal convenção objetiva não perder tempo com registros irrelevantes do ponto de vista contábil, ou seja, aqueles cujos controles pode se tornar mais onerosos que os próprios valores a serem registrados. Mas, não existe um sentido absoluto de materialidade, é preciso analisar cada caso isoladamente, nem é possível fixar critérios numéricos precisos para estabelecer a materialidade ou não de uma cifra.

A Deliberação CVM n.º 29/86 apresenta o seguinte exemplo: numa análise das contas a receber, verifica-se que, em cerca de 15% dos casos, apresentam-se pequenos erros. Embora o valor dos erros possa ser de pequena monta, o fato de se evidenciarem em 15% dos registros pode encobrir falhas graves da sistemática e, portanto, relevantes do ponto de vista de auditoria e de controle interno.

### Convenção da Consistência

No que diz respeito à Convenção da Consistência, a referida Deliberação menciona:

Enunciado: “A Contabilidade de uma entidade deverá ser mantida de forma tal que os usuários das demonstrações contábeis tenham possibilidade de delinear a tendência da mesma com o menor grau de dificuldade possível...” (Deliberação CVM n.º 29/86).

De acordo com essa Convenção Contábil, os critérios adotados no registro dos atos e fatos administrativos não devem mudar frequentemente. Qualquer mudança em tais critérios, deve ser informada em notas explicativas. Porém, por mais que se procure preservar a clareza e a consistência de procedimentos de um exercício para outro, para maior facilidade de acompanhamento por parte do usuário, não deve isso servir de pretexto para a estagnação na melhoria dos procedimentos, à luz das circunstâncias. A falta de consistência nos demonstrativos contábeis prejudica a comparação com os demonstrativos de exercícios anteriores.

### Convenção do Conservadorismo

A Convenção do Conservadorismo é mencionada deste modo:

Enunciado: “Entre conjuntos alternativos de avaliação para o patrimônio, igualmente válidos, segundo os Princípios, a Contabilidade escolherá o que apresentar o menor valor atual para o ativo e o maior para as obrigações...” (Deliberação CVM n.º 29/86).

Essa convenção atende ao conceito de prudência. A Contabilidade tende, dentro dos amplos graus de julgamento que a utilização dos Princípios nos permite empregar, a escolher a menor das avaliações igualmente relevantes para o ativo e a maior para as obrigações.

Assim, a Deliberação CVM n.º 29/86 traz, a título de exemplo, o seguinte: suponha que a entidade tenha duas previsões, igualmente confiáveis (de igual probabilidade) para a ocorrência de devedores insolváveis. Por tudo que tenha sido possível avaliar e calcular, inclusive com o uso de probabilidade, poderão ocorrer: uma insolvência de \$ 1.000.000, ou de \$ 1.300.000 - praticamente com o mesmo grau de probabilidade. Pela restrição, escolheríamos a previsão de \$ 1.300.000, por apresentar um menor valor final para o ativo líquido.



# CAPÍTULO 2

DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS:

Balanço patrimonial e Demonstração  
do resultado do exercício





## DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS:

### Balanço patrimonial e Demonstração do resultado do exercício

As demonstrações contábeis são relatórios preparados para os usuários externos em geral, com o objetivo de fornecer informações que sejam úteis na tomada de decisões e avaliações por parte dos usuários em geral, tendo em vista as necessidades de cada um. Governos, órgãos reguladores ou autoridades fiscais, podem determinar algumas exigências para atender a seus próprios fins. Essas exigências, porém, não devem afetar as demonstrações contábeis, que devem ser preparadas segundo determina o Pronunciamento Conceitual Básico do CPC.

Segundo o CPC 26, as demonstrações contábeis também objetivam apresentar os resultados da atuação da administração na gestão da entidade e sua capacitação na prestação de contas quanto aos recursos que lhe foram confiados. Para satisfazer a esse objetivo, as demonstrações contábeis proporcionam informação da entidade acerca do seguinte:

- a. ativos;
- b. passivos;
- c. patrimônio líquido;
- d. receitas e despesas, incluindo ganhos e perdas;
- e. alterações no capital próprio mediante integralizações dos proprietários e distribuições a eles; e
- f. fluxos de caixa.

As demonstrações contábeis são parte integrante das informações financeiras divulgadas por uma entidade. O conjunto completo de demonstrações contábeis inclui, normalmente, o balanço patrimonial, a demonstração do resultado, a demonstração das mutações na

posição financeira (demonstração dos fluxos de caixa, de origens e aplicações de recursos ou alternativa reconhecida e aceitável), a demonstração das mutações do patrimônio líquido, notas explicativas e outras demonstrações e material explicativo que são parte integrante dessas demonstrações contábeis. Podem também incluir quadros e informações suplementares baseados ou originados de demonstrações contábeis que se espera sejam lidos em conjunto com tais demonstrações (CPC 00 – item 7).

As demonstrações contábeis podem ajudar a seus usuários, na tomada de decisões econômicas, com informações, tais como:

- a. decidir quando comprar, manter ou vender um investimento em ações;
- b. avaliar a Administração quanto à responsabilidade que lhe tenha sido conferida, qualidade de seu desempenho e prestação de contas;
- c. avaliar a capacidade da entidade de pagar seus empregados e proporcionar lhes outros benefícios;
- d. avaliar a segurança quanto à recuperação dos recursos financeiros emprestados à entidade;
- e. determinar políticas tributárias;
- f. determinar a distribuição de lucros e dividendos;
- g. preparar e usar estatísticas da renda nacional; ou
- h. regulamentar as atividades das entidades. (CPC CONCEITUAL)

Quanto a frequência de apresentação das demonstrações contábeis, o item 36 do pronunciamento do CPC 26 (Apresentação das Demonstrações contábeis) afirma que o conjunto completo das demonstrações contábeis deve ser apresentado pelo menos anualmente (inclusive informação comparativa). Nos casos em que se altera a data de encerramento das demonstrações contábeis da entidade e as demonstrações contábeis são apresentadas para um período mais longo ou mais curto do que um ano, a entidade deve divulgar, além do período abrangido pelas demonstrações contábeis, a razão para usar um período mais longo ou mais curto; e o fato de que não são inteiramente comparáveis os montantes comparativos apresentados nessas demonstrações.

A informação comparativa, citada no parágrafo anterior, deve ser divulgada com respeito ao período anterior para todos os valores

apresentados nas demonstrações contábeis do período corrente. Assim, a entidade deve, ao divulgar a informação comparativa, apresentar no mínimo dois balanços patrimoniais e duas de cada uma das demais demonstrações contábeis, bem como as respectivas notas explicativas. Por esse motivo, sempre são publicadas dois exercícios consecutivos de demonstrações. Exemplo: as demonstrações do exercício de 2009 são acompanhadas de 2008; as demonstrações de 2008 foram acompanhadas de 2007, e assim sucessivamente.

Ainda no CPC 26, o item 51 afirma que cada demonstração contábil e respectivas notas explicativas devem ser identificadas claramente. Além disso, as seguintes informações devem ser divulgadas de forma destacada e repetida quando necessário para a devida compreensão da informação apresentada:

- a. o nome da entidade às quais as demonstrações contábeis dizem respeito ou outro meio que permita sua identificação, bem como qualquer alteração que possa ter ocorrido nessa identificação desde o término do período anterior;
- b. se as demonstrações contábeis se referem a uma entidade individual ou a um grupo de entidades;
- c. a data-base das demonstrações contábeis e notas explicativas e o respectivo período abrangido;
- d. a moeda de apresentação, tal como definido no Pronunciamento Técnico CPC 02 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações contábeis; e
- e. o nível de arredondamento usado na apresentação dos valores nas demonstrações contábeis.

## 2.1 Balanço Patrimonial

Segundo a NBC T 3 que trata do Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações contábeis, o Balanço patrimonial pode ser definido como “[...] a demonstração contábil destinada a evidenciar, qualitativa e quantitativamente, numa determinada data, a posição patrimonial e financeira da Entidade.”

Segundo a Lei n.º 6.404/76,

Art. 176. Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

I - balanço patrimonial;

O Pronunciamento Conceitual Básico afirma que as Demonstrações contábeis retratam os efeitos patrimoniais e financeiros das transações e outros eventos, agrupando-os em classes de acordo com as suas características econômicas. Essas classes são chamadas de elementos das demonstrações contábeis. Os elementos diretamente relacionados à mensuração da posição patrimonial e financeira no balanço são os ativos, os passivos e o patrimônio líquido.

O balanço patrimonial é constituído pelo **Ativo, Passivo e Patrimônio líquido**. O Pronunciamento Conceitual Básico define esses elementos como:

- a. Ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem futuros benefícios econômicos para a entidade;
- b. Passivo é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos já ocorridos, cuja liquidação se espera que resulte em saída de recursos capazes de gerar benefícios econômicos;
- c. Patrimônio líquido é o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos.

Segundo o Pronunciamento 26 do CPC, a entidade deve julgar a adequação da apresentação de contas adicionais separadamente com base na avaliação:

- a. da natureza e liquidez dos ativos;
- b. da função dos ativos na entidade;
- c. dos montantes, natureza e prazo dos passivos.

No Balanço patrimonial, os grupos do ativo e passivo são divididos em circulantes e não circulantes, de acordo com o ciclo operacional de cada entidade, sendo que, quando a entidade fornece bens ou

serviços dentro de um ciclo operacional claramente identificável, a classificação separada de ativos e passivos circulantes e não circulantes, no balanço patrimonial, proporciona informação útil ao distinguir os ativos líquidos que estejam continuamente em circulação como capital circulante dos que são utilizados nas operações de longo prazo da entidade. Essa classificação também deve destacar os ativos que se espera sejam realizados dentro do ciclo operacional corrente, bem como os passivos que devam ser liquidados dentro do mesmo período. O CPC 26, no item 68, assim define:

---

O ciclo operacional da entidade é o tempo entre a aquisição de ativos para processamento e sua realização em caixa ou seus equivalentes. Quando o ciclo operacional normal da entidade não for claramente identificável, pressupõe-se que sua duração seja de doze meses.

A Lei n.º 6.404/76 definiu da seguinte forma como deve ser a disposição das contas do ativo no Balanço patrimonial:

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

§ 1º No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos:

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

II – ativo não circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Segundo o CPC Conceitual, um ativo é reconhecido no balanço patrimonial quando for provável que benefícios econômicos futuros dele provenientes fluam para a entidade e seu custo ou valor puder ser determinado em bases confiáveis. Um ativo não é reconhecido no balanço patrimonial quando desembolsos tiverem sido incorridos ou comprometidos, dos quais seja improvável a geração de benefícios econômicos para a entidade após o período contábil corrente. Ao invés, tal transação é reconhecida como despesa na demonstração do resultado. O conceito de ativo será melhor estudado no próximo capítulo. Já as contas do passivo, a mesma lei define:

Art. 178 [...]

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

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

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

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

O critério de reconhecimento de um passivo no balanço patrimonial é definido pelo CPC Conceitual quando for provável que uma saída de recursos envolvendo benefícios econômicos seja exigida em liquidação de uma obrigação presente e o valor pelo qual essa liquidação se dará possa ser determinado em bases confiáveis.

Segundo a NBCT-3, os saldos devedores ou credores de todas as contas retificadoras deverão ser apresentados como valores redutores das contas ou grupo de contas que lhes deram origem.

Os saldos devedores e credores deverão ser demonstrados separadamente, exceto nos casos em que a Entidade tiver direito ou obrigação de compensá-los.

Os elementos da mesma natureza e os pequenos saldos serão agrupados, desde que seja indicada a sua natureza e nunca ultrapassem, no total, um décimo do valor do respectivo grupo de contas, sendo vedada a utilização de títulos genéricos como “diversas contas” ou “contas-correntes”.

No próximo capítulo será apresentada a estrutura dos grupos do ativo e passivo de forma detalhada. Porém, neste momento, é importante saber apenas a composição desses grupos, que devem ter suas contas agrupadas, segundo sua expressão qualitativa, em:

Ativo	Passivo
<p><b>I – Ativo Circulante</b></p> <p>a) Disponível b) Créditos c) Estoques d) Despesas Antecipadas e) Outros Valores e Bens Circulantes</p> <p><b>II – Ativo Não-Circulante</b></p> <p>a) Realizável a Longo Prazo b) Investimentos c) Imobilizado d) Intangível</p>	<p><b>I – Passivo Circulante</b> <b>II – Passivo Não – Circulante</b> <b>III – Patrimônio líquido</b></p> <p>a) Capital Social b) Reservas de Capital c) Ajustes de Avaliação Patrimonial d) Reservas de Lucros e) Ações em Tesouraria f) Prejuízos Acumulados</p>

Segundo o Pronunciamento 26 do CPC, a informação a ser apresentada no balanço patrimonial deve conter respeitada a legislação, no mínimo, as seguintes contas:

- a. caixa e equivalentes de caixa;
- b. clientes e outros recebíveis;
- c. estoques;
- d. ativos financeiros (exceto os mencionados nas alíneas “a”, “b” e “g”);
- e. total de ativos classificados como disponíveis para e ativos à disposição para venda;
- f. ativos biológicos;
- g. investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial;
- h. propriedades para investimento;
- i. imobilizado;
- j. intangível;
- k. contas a pagar comerciais e outras;
- l. provisões;
- m. obrigações financeiras (exceto as referidas nas alíneas “k” e “l”);
- n. obrigações e ativos relativos à tributação corrente;
- o. impostos diferidos ativos e passivos;

- p. obrigações associadas a ativos à disposição para venda;
- q. participação de não controladores apresentada de forma destacada dentro do patrimônio líquido; e
- r. capital integralizado e reservas e outras contas atribuíveis aos proprietários da entidade.

Como já foi estudado no módulo de Contabilidade Introdutória, a representação gráfica do patrimônio é em forma de “T”. No qual, do lado esquerdo (lado do ativo), aparecem os elementos positivos (bens e direitos) e, do lado direito (lado do passivo), aparecem os elementos negativos (as obrigações), e o patrimônio líquido (PL) da empresa. A seguir é apresentado um modelo do Balanço patrimonial.

## Modelo de Balanço Patrimonial

Ativo	Passivo
<p>CIRCULANTE</p> <p>DISPONÍVEL</p> <p>Caixa</p> <p>Bancos conta movimento</p> <p>Aplicação de Liquidez Imediata</p> <p>CLIENTES/CRÉDITOS</p> <p>Duplicatas a receber</p> <p>(-) Duplicatas descontadas</p> <p>Adiantamentos a fornecedores</p> <p>Adiantamentos a empregados</p> <p>Adiantamentos a sócios</p> <p>Impostos a recuperar</p> <p>ESTOQUES</p> <p>Mercadorias para revenda</p> <p>Matérias primas</p> <p>Produtos acabados</p> <p>DESPESAS DO EXERCÍCIO SEGUINTE</p> <p>Prêmios de Seguros a apropriar</p> <p>Aluguéis pagos antecipadamente</p> <p>NÃO -CIRCULANTE</p> <p>REALIZÁVEL A LONGO PRAZO</p> <p>Empréstimos a sócios</p> <p>Investimentos temporários a longo prazo</p> <p>(-) Provisão para Crédito Liquidação Duvidosa</p> <p>Outras contas a receber</p> <p>INVESTIMENTOS</p> <p>Participações permanentes em outras empresas</p> <p>(-) Provisão para Redução ao Valor de Mercado</p> <p>Outros investimentos</p> <p>IMOBILIZADO</p> <p>Imóveis</p> <p>Móveis e Utensílios</p> <p>Máquinas e Equipamentos</p> <p>Veículos</p> <p>Ferramentas</p> <p>Instalações</p> <p>(-) Depreciação acumulada</p> <p>INTANGÍVEL</p> <p>Marcas, direitos e patentes Industriais</p> <p>(-) Amortização Acumulada</p>	<p>CIRCULANTE</p> <p>Fornecedores</p> <p>Obrigações Fiscais</p> <p>Obrigações Sociais e Trabalhistas</p> <p>Outras Contas a pagar</p> <p>NÃO -CIRCULANTE</p> <p>Fornecedores a pagar</p> <p>Empréstimos bancários</p> <p>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</p> <p>Capital Social</p> <p>Reserva de Capital</p> <p>Ajuste de Avaliação Patrimonial</p> <p>Reservas de Lucros</p> <p>(-) Ações em tesouraria</p> <p>(-) Prejuízos acumulados</p>
<b>TOTAL DO ATIVO</b>	<b>TOTAL DO PASSIVO</b>

## 2.2 Demonstração do Resultado do Exercício

### Conceitos Básicos

A Demonstração do Resultado Exercício, que é amplamente conhecida como DRE, é a demonstração contábil que tem por objetivo evidenciar o desempenho da entidade, ou seja, a sua situação econômica apurando para isso o lucro ou prejuízo do exercício.

A NBC T 3.3 define essa demonstração como sendo

[...] a demonstração contábil destinada a evidenciar a composição do resultado formado num determinado período de operações da Entidade [...] observado o princípio de competência, evidenciará a formação dos vários níveis de resultados mediante confronto entre as receitas, e os correspondentes custos e despesas.

Os elementos diretamente relacionados com a mensuração do desempenho na demonstração do resultado são as receitas e as despesas, que são chamadas Contas de Resultado.

Segundo o Pronunciamento Conceitual Básico do CPC, as Receitas podem ser definidas como aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte dos proprietários da entidade.

Como exemplos de Receitas, podem ser citadas as Receitas com Vendas de Mercadorias, Receitas com Prestação de Serviços, Receitas Financeiras, Receitas com Aluguel, etc. O CPC Conceitual define Receita deste modo:

A definição de receita abrange tanto receitas propriamente ditas como ganhos. A receita surge no curso das atividades ordinárias de uma entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos, royalties e aluguéis.

As receitas podem causar aumentos de ativos, como por exemplo, incluindo caixa, contas a receber, mercadorias e serviços recebidos

em troca de mercadorias e serviços fornecidos. Pode resultar também da liquidação de passivos como, por exemplo, a entidade pode fornecer mercadorias e serviços a um credor em liquidação da obrigação de pagar um empréstimo.

As Despesas, por sua vez, são definidas, segundo o CPC Conceitual, como decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de saída de recursos ou redução de ativos ou incrementos em passivos, que resultam em decréscimo do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de distribuição aos proprietários da entidade.

São exemplos de despesas: Despesas com Salários, Despesas com Energia Elétrica, Despesas com Depreciação, Despesas com Manutenção, etc.

Como ocorre nas receitas, a definição de despesas também abrange as perdas assim como as despesas que surgem no curso das atividades ordinárias da entidade. As despesas que surgem no curso das atividades ordinárias da entidade incluem, por exemplo, o custo das vendas, salários e depreciação. Geralmente, tomam a forma de um desembolso ou de uma redução de ativos como caixa e equivalentes de caixa, estoques e ativo imobilizado.

O art. 187, da Lei n.º 6.404/76, afirma:

§ 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.

A combinação de diferentes maneiras de receitas e de despesas permite demonstrar várias formas de medir o desempenho da entidade, com maior ou menor abrangência de itens. Por exemplo, a DRE pode apresentar a margem bruta, o lucro ou prejuízo das atividades ordinárias antes ou depois dos tributos sobre o resultado, o lucro ou o prejuízo líquido.

Os critérios de reconhecimento das receitas e despesas na demonstração do resultado são definidos pelo CPC Conceitual. No caso das

receitas, são reconhecidas na Demonstração do Resultado quando resultam em um aumento, que possa ser determinado em bases confiáveis, nos benefícios econômicos futuros provenientes do aumento de um ativo ou da diminuição de um passivo. Isso significa, de fato, que o reconhecimento da receita ocorre simultaneamente com o reconhecimento de aumento de ativo ou de diminuição de passivo. Mas isso não significa que todo aumento de ativo ou redução de passivo corresponda a uma receita.

Já as despesas são reconhecidas na Demonstração do Resultado quando surge um decréscimo, que possa ser determinado em bases confiáveis, nos futuros benefícios econômicos provenientes da diminuição de um ativo ou do aumento de um passivo. Isso significa, de fato, que o reconhecimento de despesa ocorre simultaneamente com o reconhecimento do aumento do passivo ou da diminuição do ativo (por exemplo, a provisão para obrigações trabalhistas ou a depreciação de um equipamento).

Segundo o Artigo 187, da Lei n.º 6.404/76, a demonstração do resultado do exercício deve discriminar:

- 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 outras receitas e as outras despesas; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)
- 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, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)
- VII. o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

O CPC 30 (Receitas) afirma que as receitas e as despesas relacionadas à mesma transação são reconhecidas simultaneamente. Isso ocorre para atender ao princípio da confrontação das despesas com as receitas (regime de competência). As despesas, incluindo garantias e outros custos a serem incorridos após a entrega dos bens podem ser confiavelmente mensuradas quando as outras condições para o reconhecimento da receita tenham sido satisfeitas. Porém, quando as despesas não puderem ser mensuradas confiavelmente, a receita não pode ser reconhecida. Em tais circunstâncias, quaisquer valores já recebidos pela venda dos bens serão reconhecidos como um passivo.

Segundo o item 82 do Pronunciamento 26 do CPC, a demonstração do resultado do período deve, no mínimo, incluir as seguintes rubricas, obedecidas também as determinações legais:

- a. receitas;
- b. custo dos produtos, das mercadorias ou dos serviços vendidos;
- c. lucro bruto;
- d. despesas com vendas, gerais, administrativas e outras despesas e receitas operacionais;
- e. parcela dos resultados de empresas investidas reconhecida por meio do método de equivalência patrimonial;
- f. resultado antes das receitas e despesas financeiras
- g. despesas e receitas financeiras;
- h. resultado antes dos tributos sobre o lucro;
- i. despesa com tributos sobre o lucro;
- j. resultado líquido das operações continuadas;
- k. valor líquido dos seguintes itens:
  - l. resultado líquido após tributos das operações descontinuadas;
  - m. resultado após os tributos decorrente da mensuração ao valor justo menos despesas de venda ou na baixa dos ativos ou do grupo de ativos à disposição para venda que constituem a unidade operacional descontinuada;
  - n. resultado líquido do período;

## 2.3 Descrição das Contas

### Receita Bruta

A Receita Bruta representa o total bruto vendido (ou o total bruto dos serviços prestados) no período antes de qualquer dedução. Nela estão incluídos os impostos sobre vendas e sobre a prestação de serviços e dela serão subtraídas as devoluções, as vendas canceladas, os abatimentos, e os descontos incondicionais concedidos (que são as parcelas redutoras dos preços de venda constantes da nota fiscal ou da fatura de serviço e não dependentes de qualquer evento posterior à emissão desses documentos) no ato da venda ou da prestação do serviço, ocorridos no período.

Os Impostos e taxas sobre vendas que fazem parte da dedução das receitas são aqueles gerados no momento da venda; variam proporcionalmente à venda, ou seja, quanto maior for o total de vendas, maior será o imposto. Exemplos: ICMS, PIS, COFINS, etc.

Para fins de divulgação na demonstração do resultado, a receita inclui somente os ingressos brutos de benefícios econômicos recebidos e a receber pela entidade quando originários de suas próprias atividades. As quantias cobradas por conta de terceiros – tais como tributos sobre vendas, tributos sobre bens e serviços e tributos sobre valor adicionado não são benefícios econômicos que fluam para a entidade e não resultam em aumento do patrimônio líquido. Portanto, são excluídos da receita CPC 30 (ITEM 8).

Quando a Receita Bruta é reduzida pelo total das deduções, o resultado é chamado de Receita Líquida de Vendas ou de Serviços.

O item 14 do CPC 30 afirma que

A receita proveniente da venda de bens deve ser reconhecida quando forem satisfeitas todas as seguintes condições:

- (a) a entidade tenha transferido para o comprador os riscos e benefícios mais significativos inerentes à propriedade dos bens;
- (b) a entidade não mantenha envolvimento continuado na gestão dos bens vendidos em grau normalmente associado à propriedade nem efetivo controle de tais bens;

- (c) o valor da receita possa ser confiavelmente mensurado;
- (d) for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade; e
- (e) as despesas incorridas ou a serem incorridas, referentes à transação, possam ser confiavelmente mensuradas.

No caso da Prestação de Serviços, o item 20 do mesmo pronunciamento afirma que, quando o desfecho de transação que envolva a prestação de serviços puder ser confiavelmente estimado, a receita associada à transação deve ser reconhecida tomando por base a proporção dos serviços prestados até a data do balanço. O desfecho de uma transação pode ser confiavelmente estimado quando todas as seguintes condições forem satisfeitas:

- (a) o valor da receita puder ser confiavelmente mensurado;
- (b) for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade;
- (c) a proporção dos serviços executados até a data do balanço puder ser confiavelmente mensurada; e
- (d) as despesas incorridas com a transação assim como as despesas para concluí-la possam ser confiavelmente mensuradas.

## Custo das Mercadorias Vendidas

Segundo o CPC 16, os estoques devem ser mensurados pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor. Neles se incluem todos os custos de aquisição, de transformação (que são os custos diretamente relacionados com as unidades produzidas ou com as linhas de produção, e os custos indiretos alocados) e outros incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais. Por isso, devem compreender o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (que não sejam aqueles posteriormente recuperáveis pela empresa), custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos do preço na determinação do custo de aquisição. O Custo da Mercadoria Vendida (CMV) pode ser avaliado de duas maneiras: pelo Inventário Periódico ou Permanente.

Atenção! Antes de ler este item recomenda-se a leitura do pronunciamento 16 (Estoques) do CPC.

**Inventário Periódico:** muito usado por empresas de pequeno porte que não controlam o custo de cada venda com Fichas de Estoque. Neste caso, os estoques existentes são avaliados na data de encerramento do balanço, através da contagem física. Optando pelo inventário periódico, a contabilização das operações que envolvem mercadorias pode ser efetuada utilizando a Conta Mista de Mercadorias ou a Conta Mercadoria Desdobrada.

O **Custo de Mercadorias Vendidas (CMV)**, no Inventário Periódico, é apurado através da seguinte fórmula:

$$\text{CMV} = \text{EI} + \text{C} - \text{EF}$$

Onde:

**EI** = Estoque Inicial de mercadorias

**C** = Compras de mercadorias

**EF** = Estoque Final de mercadorias

**Inventário Permanente:** é aquele em que há um controle de forma contínua do estoque, dando baixa no custo das mercadorias vendidas a cada operação de venda. A conta Mercadorias, a qualquer momento, reflete o valor das mercadorias que se encontram em estoque. No Inventário Permanente, é indispensável a utilização de um instrumento extra contábil, a Ficha de Controle e a Avaliação de Estoque, também chamada de Ficha de Estoque. Por meio da Ficha de Estoque, acompanha-se a movimentação física e contábil das mercadorias. Nesse caso, pode-se usar um dos três métodos (já estudados na disciplina Contabilidade Introdutória II): PEPS (Primeiro que Entra, Primeiro que Sai), UEPS (Último que Entra, Primeiro que Sai), ou Custo Médio Ponderado.

O lançamento contábil do registro do Custo da Mercadoria Vendida e da baixa da mercadoria no estoque é:

$$\begin{array}{l} \text{D} - \text{CMV} \\ \text{C} - \text{Estoque de Mercadorias} \end{array}$$

Segundo o item 34 do CPC 16,

[...] quando os estoques são vendidos, o custo escriturado desses itens deve ser reconhecido como despesa do período em que a respectiva receita é reconhecida. A quantia de qualquer redução dos estoques para o valor realizável líquido e todas as perdas de estoques devem ser reconhecidas como despesa do período em que a redução ou a perda ocorrerem. A quantia de toda reversão de redução de estoques, proveniente de aumento no valor realizável líquido, deve ser registrada como redução do item em que for reconhecida a despesa ou a perda, no período em que a reversão ocorrer.

É importante lembrar que, na indústria, o termo é Custo do Produto Vendido ou CPV.

## Lucro Bruto

Lucro Bruto é a diferença entre a receita líquida de vendas de bens ou serviços e o custo de mercadorias vendidas ou dos serviços prestados. Nesse caso, considera-se o resultado da venda realizada apenas subtraindo-se o custo da mercadoria ou do serviço desprezando-se as despesas administrativas, financeiras e de vendas, que serão deduzidas em outro momento.

O Lucro Bruto, após cobrir o custo da venda da mercadoria, é destinado a cobrir as despesas de vendas, administrativas e financeiras, bem como à remuneração do governo (IR e CSLL) e dos proprietários da empresa (Lucro Líquido).

O Lucro Bruto pode também ser conhecido com a denominação **Resultado com Mercadorias**.

## Lucro Operacional

O Lucro Operacional é o resultado obtido através da diferença entre o Lucro Bruto e as despesas operacionais.

## Despesas Operacionais

As despesas operacionais constituem-se das despesas pagas ou incorridas para vender produtos ou administrar a empresa, e dentro do conceito da Lei n.º 6.404/76, abrangem também as despesas líquidas para financiar suas operações; os resultados líquidos das atividades acessórias da empresa são também considerados operacionais. (FIPECAFI, 2007, p. 348).

Essas despesas operacionais são aquelas decorrentes do desenvolvimento das atividades normais da empresa. Segundo o Artigo 187, inciso III, da Lei 6. 404/76, os principais grupos de despesas Operacionais são:

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;

### a) Despesas com Vendas

São valores pagos ou incorridos para a promoção, colocação e distribuição das mercadorias ou produtos, e os riscos assumidos com vendas. (NEVES e VICECONTI; 2004: 289). Assim, abrangem desde a promoção do produto até sua colocação junto ao consumidor

*Exemplos:*

Despesas com água, luz e telefone do escritório de vendas; pessoal da área de vendas e encargos sociais respectivos; comissões sobre vendas; propaganda e publicidade; seguros; constituição da provisão para crédito de liquidação duvidosa; fretes e carretos; material de embalagens; etc.

### b) Despesas Gerais e Administrativas

São valores pagos ou incorridos para a direção ou gestão da empresa. (NEVES e VICECONTI; 2004: 289). Ou seja, aquelas necessárias para administrar a empresas.

*Exemplos:*

Despesas com água, luz e telefone da administração (diretoria, etc); honorários administrativos; salários e encargos sociais do pessoal administrativo; aluguéis de escritórios; materiais de escritório; seguro de escritório; depreciação de móveis e utensílios; assinaturas de jornais etc.

### c) Despesas Financeiras

São as remunerações aos capitais de terceiros, ou seja, são os gastos pagos ou incorridos pela pessoa jurídica pelo uso de capitais de terceiros. (NEVES e VICECONTI; 2004: 290).

*Exemplos:*

Despesas com juros pagos ou incorridos; variação monetária passiva; comissões bancárias; descontos concedidos; juros de mora pagos etc.

### d) Outras Despesas Operacionais

Esse grupo é representado pelas antigas Despesas Não-operacionais. Trata-se de valores necessários ao objetivo social, mas que não estão incluídos nas classificações anteriores, ou seja, transações não incluídas nas atividades principais da entidade. Algumas dessas despesas acontecem eventualmente como, por exemplo, o custo (valor contábil) de bem do Ativo Imobilizado que deve ser apurado quando este for baixado; resultados negativos de participações societárias; ágio de investimentos quando amortizado; etc.

## Receitas Operacionais

Receitas Operacionais são também aquelas decorrentes do desenvolvimento das atividades normais (principal ou acessória) da empresa. São exemplos:

### Receita Bruta

- receita com vendas de mercadorias (comércio) ou produtos (indústria)
- receitas com prestação de serviços

### Receitas Financeiras

- descontos financeiros obtidos

- juros ativos
- variações monetárias ativas;
- rendimentos sobre aplicações financeiras

#### Outras Receitas Operacionais

- aluguéis ativos
- perdas recuperadas

## Apuração da Contribuição Social (CSLL) e do Imposto de Renda (Ir)

O resultado apurado até este momento, muitas vezes é denominado LAIR (Lucro antes do Imposto de renda). A apuração da CSLL e do IR é ajustado num livro à parte chamado LALUR (livro de apuração do lucro real), nele são feitas exclusões, adições e compensações ao lucro apurado. Ao novo saldo, já ajustado, denominado de lucro real, são aplicadas as alíquotas previstas pela Legislação do Imposto de Renda. Após a subtração da CSLL e do IR, tem-se o lucro após o IR.

## Participações

Segundo o artigo 187, III, da Lei n.º 6.404/76,

VI. as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Ainda de acordo com a lei, as participações estatutárias de empregados, administradores e partes beneficiárias devem ser determinadas, sucessivamente e nessa ordem, com base nos lucros que remanescerem depois de deduzida a participação anteriormente calculada. Assim, após apurado o Resultado do Exercício e calculadas as provisões para Contribuição Social e Imposto de Renda, deverão ser calculadas e contabilizadas as participações.

## Conceitos Importantes

- Debêntures são títulos de crédito emitidos pela companhia que conferirão aos seus titulares direito de crédito contra ela, nas condições constantes da escritura de emissão, e, se houver, do certificado. Geralmente, esses títulos rendem juros, correção monetária e participação nos lucros. São garantidas pelo Ativo da empresa emissora e asseguram preferência no resgate sobre os demais títulos da empresa.
- Partes Beneficiárias são títulos negociáveis que não possuem valor nominal e dão direito a participação nos lucros de até 10% ao ano. Esses títulos podem ser negociados pela empresa ou cedidos gratuitamente de acordo com a vontade da empresa. O único Direito que o detentor desses títulos possui é a participação nos lucros.

## Cálculos

### Participações Estatutárias

(=) Lucro antes da CSLL e IR

(-) CSLL e IR

(-) Prejuízos Acumulados

(=) Base de cálculo (BC) das participações estatutárias

Sucessivamente e nessa ordem:

1o. Debenturistas

2o. Empregados

3o. Administradores

4o. Partes Beneficiárias

1o. Debenturistas

$BC \text{ Debenturistas} \times \% \text{ Debenturistas} = \text{Participação dos Debenturistas}$

2o. Empregados

$BC \text{ Debenturistas} - \text{Participação dos Debenturistas} = BC \text{ Empregados}$

$BC \text{ Empregados} \times \% \text{ Empregados} = \text{Participação dos Empregados}$

### 3o. Administradores

BC Empregados – Participação dos Empregados = BC Administradores  
BC Administradores X % Administradores = Participação dos Administradores

### 4o. Partes Beneficiárias

BC Administradores – Participação dos Administradores = BC Partes Beneficiárias  
BC Partes Beneficiárias X % Partes Beneficiárias = Participação das Partes Beneficiárias

## Lucro Líquido do Exercício

O resultado líquido obtido pela empresa no exercício social pode ser usado como medida de desempenho pela entidade. Segundo o CPC Conceitual Básico,

O resultado é freqüentemente usado como medida de desempenho ou como base para outras avaliações, tais como o retorno do investimento ou resultado por ação. Os elementos diretamente relacionados com a mensuração do resultado são as receitas e as despesas. O reconhecimento e mensuração das receitas e despesas e, conseqüentemente, do resultado, dependem em parte dos conceitos de capital e de manutenção do capital usados pela entidade na preparação de suas demonstrações contábeis. (Item 69)

Depois de subtraídas as participações, têm-se o último lucro da DRE: o Lucro Líquido do Exercício. Ele deverá ser transferido para a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados para serem efetuadas as respectivas destinações: reservas e dividendos.

## 2.4 – Modelo de Dre (Demonstração do Resultado do Exercício)

A seguir tem-se um exemplo de uma DRE simplificada de uma empresa.

## CIA JRG

DRE

RECEITA BRUTA

(-) DEDUÇÕES E ABATIMENTOS

Impostos Sem Vendas (Icms Ou Iss, Cofins, Pis), Vendas Anuladas E Descontos Incondicionais Concedidos.

RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA

(-) CUSTOS OPERACIONAIS

CMV E CSP

LUCRO BRUTO

(-) DESPESAS OPERACIONAIS

de vendas

Administrativas

Financeiras

(+) Receitas Financeiras

Outras Despesas Operacionais

Multas Fiscais

(+) Outras Receitas Operacionais

Aluguéis Ativos

LUCRO (PREJUÍZO) OPERACIONAL

RESULTADO ANTES DA PROVISÃO DO IMPOSTO DE RENDA

(-) PROV. P/ CONTRIBUIÇÃO SOCIAL

(-) PROVISÃO PARA IMPOSTO DE RENDA

RESULTADO DO EXERCÍCIO APÓS O IMPOSTO DE RENDA CSLL

(-) PARTICIPAÇÕES



# CAPÍTULO 3

ATIVO, PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO





## Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido

---

LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO

---

### Objetivo

Este capítulo tem como objetivo apresentar os elementos do balanço patrimonial (Ativo, Passivo e Patrimônio líquido) de forma mais detalhada, com seus respectivos grupos e subgrupos. Até este momento, apenas tinham sido apresentados os grandes grupos dessa demonstração. Essa revisão será baseada na Lei n.º 6.404/76 e suas alterações, nas NBC Ts, bem como nos Pronunciamentos Técnicos do CPC.

### Introdução

Conforme Lei n.º 6.404/76 (artigos 176 a 182 e artigo 187) e NBC T 3, o Balanço patrimonial é constituído pelo Ativo, Passivo e Patrimônio líquido. O Sumário do Pronunciamento Técnico Conceitual do CPC define esses elementos da seguinte forma:

Ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem futuros benefícios econômicos para a entidade. Repare-se que a figura do controle (e não da propriedade formal) e a dos futuros benefícios econômicos esperados são essenciais para o reconhecimento de um ativo. Se não houver a expectativa de contribuição futura, direta ou indireta, ao caixa da empresa, não existe o ativo.

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

Patrimônio líquido é o valor residual dos ativos da entidade depois

de deduzidos todos os seus passivos.

Ao avaliar se um item se enquadra na definição de Ativo, Passivo ou Patrimônio líquido, deve-se atentar para a sua essência e realidade econômica e não apenas sua forma legal.

## 3.1 Ativo

Um ativo pode ser mensurado pelo benefício econômico futuro que vai produzir para a entidade. Segundo o item 53 do Pronunciamento Técnico Conceitual do CPC, esse benefício econômico futuro embutido em um ativo é o seu potencial em contribuir, direta ou indiretamente, para o fluxo de caixa ou equivalentes de caixa para a entidade. Tal potencial poderá ser produtivo, quando o recurso for parte integrante das atividades operacionais da entidade. Poderá também ter a forma de conversibilidade em caixa ou equivalentes de caixa ou poderá ainda ser capaz de reduzir as saídas de caixa, como no caso de um processo industrial alternativo que reduza os custos de produção.

Ainda segundo Pronunciamento Técnico Conceitual do CPC, os benefícios econômicos futuros de um ativo podem fluir para a entidade de diversas maneiras. Por exemplo, um ativo pode ser:

- a. usado isoladamente ou em conjunto com outros ativos na produção de mercadorias e serviços a serem vendidos pela entidade;
- b. trocado por outros ativos;
- c. usado para liquidar um passivo; ou
- d. distribuído aos proprietários da entidade. (ITEM 55)

Os ativos de uma entidade resultam de transações passadas ou outros eventos passados. As entidades normalmente obtêm ativos comprando-os ou produzindo-os, mas outras transações ou eventos podem gerar ativos. Transações ou eventos previstos para ocorrer no futuro não podem resultar por si mesmos no reconhecimento de ativos; por isso, a simples intenção de adquirir em bem não atende, por si só, à definição de um ativo. (CPC CONCEITUAL item 58).

Como já foi visto no capítulo anterior, a Lei n.º 6.404/76 divide o grupo do ativo na estrutura do Balanço patrimonial da seguinte forma:

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

§ 1º No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos:

- I – ativo circulante; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
- II – ativo não circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

A mesma lei, no art. 179, após definir a divisão do ativo em grupo, define ainda como deve ser a disposição das contas desses grupos,

- I. no ativo circulante: as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte;
- II. no ativo realizável a longo prazo: os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte, assim como os derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas (artigo 243), diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da companhia;
- III. em investimentos: as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa;
- IV. no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens; (Redação dada pela Lei nº 11.638 de 2007)
- V. (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)
- VI. no intangível: os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido.

(Incluído pela Lei nº 11.638 de 2007).

Parágrafo único. 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

O ativo circulante abrange valores realizáveis no curso do exercício social subsequente. Na empresa cujo ciclo operacional tiver duração maior que o exercício social, a classificação no circulante ou longo prazo terá por base o prazo desse ciclo. Porém, muitas vezes, é utilizada, para fins didáticos, a classificação das contas como circulante se forem realizáveis ou exigíveis no prazo de 1 (um) ano.

De acordo com a NBC T 3, esse grupo é dividido segundo sua expressão qualitativa da seguinte forma:

**a. Disponível:** São os recursos financeiros que se encontram à disposição imediata da Entidade, compreendendo os meios de pagamento em moeda e em outras espécies, os depósitos bancários à vista e os títulos de liquidez imediata.

O item 07 do Pronunciamento técnico CPC 03, que trata sobre Demonstração de Fluxo de Caixa, define os itens de Caixa e Equivalentes de Caixa pertencentes a este subgrupo da seguinte forma:

Caixa compreende numerário em espécie e depósitos bancários disponíveis. Equivalentes de caixa são aplicações financeiras de curto prazo, de alta liquidez, que são prontamente conversíveis em um montante conhecido de caixa e que estão sujeitas a um insignificante risco de mudança de valor.

### 1. Ativo

#### 1.1 Circulante

##### 1.1.01 Disponível

##### 1.1.01.001 Caixa

##### 1.1.01.002 Bancos conta Movimento

1.1.01.003 Bancos conta Aplicações Financeiras

b. **Créditos / Valores a Receber a Curto Prazo:** são os títulos de crédito, quaisquer valores mobiliários e os outros direitos.

1. Ativo

1.1 Circulante

1.1.01 Disponível

1.1.02 Créditos / Valores a Receber a Curto Prazo

1.1.02.001 Clientes

1.1.02.002 ( - ) Duplicatas descontadas

1.1.02.003 ( - ) Provisão para crédito de liquidação duvidosa

1.1.02.004 Duplicatas a Receber

1.1.02.005 Notas Promissórias a Receber

1.1.02.006 Impostos e Contribuições a Recuperar

c. **Estoques:** são os valores referentes às existências de produtos acabados, produtos em elaboração, matérias-primas, mercadorias, materiais de consumo, serviços em andamento e outros valores relacionados às atividades-fins da Entidade.

O item 06, do Pronunciamento técnico do CPC 16 que trata sobre os Estoques, define esses como sendo,

Estoques são ativos:

1. mantidos para venda no curso normal dos negócios;
2. em processo de produção para venda; ou
3. na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos ou transformados no processo de produção ou na prestação de serviços.

Ainda segundo este CPC, os estoques compreendem bens adquiridos e destinados à venda, incluindo, por exemplo, mercadorias compradas por um varejista para revenda ou terrenos e outros imóveis para revenda. Os estoques também compreendem produtos acabados e produtos em processo de produção pela entidade e incluem matérias-primas e materiais aguardando utilização no processo de produção, tais como: componentes, embalagens e material de consumo.

Os estoques devem ser mensurados pelo valor de custo ou pelo valor

realizável líquido, dos dois o menor. O valor realizável líquido é o preço de venda estimado no curso normal dos negócios deduzido dos custos estimados para sua conclusão e dos gastos estimados necessários para se concretizar a venda. E o valor de custo do estoque deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais.

1. Ativo

1.1 Circulante

1.1.01 Disponível

1.1.02 Créditos / Valores a Receber a Curto Prazo

1.1.03 Estoques

1.1.03.001 Mercadorias

1.1.03.002 Matéria Prima

1.1.03.003 Produtos em Elaboração

1.1.03.004 Produtos Acabados

**d. Despesas Antecipadas:** são as aplicações em gastos que tenham realização no curso do período subsequente à data do balanço patrimonial. Elas são classificadas no ativo, pois seguem o princípio da competência (visto no capítulo 1 desse módulo). Esse princípio estabelece que as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado no período que ocorrem, independentemente do seu pagamento. Em decorrência, não devem compor o resultado do exercício as despesas que não ocorrem nesse período, mesmo que já tenham sido pagas, como neste caso.

1. Ativo

1.1 Circulante

1.1.01 Disponível

1.1.02 Créditos / Valores a Receber a Curto Prazo

1.1.03 Estoques

1.1.04 Despesas Antecipadas

1.1.04.001 Vale Transporte a Recuperar

1.1.04.002 Vale Refeição a Recuperar

1.1.04.003 Seguros a apropriar

1.1.04.004 Alugueis a apropriar

1.1.04.005 Juros a apropriar

Caracterizam-se por benefícios ou serviços já pagos, mas a incorrer a longo prazo, como é o caso de prêmios de seguro a apropriar a longo prazo e Imposto de Renda e Contribuição Social Diferidos (FIPECAFI, 2007, p. 145).

**e. Outros Valores e Bens:** são os não relacionados às atividades-fins da Entidade. Trata-se do último subgrupo do ativo circulante, em obediência a ordem decrescente do grau de liquidez.

## Ativo Não Circulante

São incluídos neste grupo todos os bens ou direitos cuja realização certa ou provável ocorra após o término do exercício seguinte, bem como os bens de permanência duradoura, destinados a ajudar na manutenção das atividades da empresa.

Após as alterações ocorridas com a Lei 11.638/07 e a Lei n.º 11.941/09, o grupo Ativo Não Circulante agora é composto pelos antigos grupos Ativo Realizável a Longo Prazo e Ativo Permanente. O Realizável a Longo Prazo passou a ser um subgrupo do Ativo Não Circulante, enquanto o grupo do Ativo Permanente foi extinto, e seus subgrupos, incorporados ao Ativo Não Circulante, com exceção do Ativo Diferido, que também foi extinto.

O subgrupo Ativo Diferido foi extinto pela antiga MP n.º 449/08, agora a Lei n.º 11.941/09, a qual, todavia, admitiu que o saldo existente nesta conta em 31 de dezembro de 2008, que por sua natureza, não puder ser alocado a outro grupo de contas, permane no ativo sob essa classificação até sua completa amortização, sujeito à análise sobre a recuperação.

O Ativo Não Circulante é composto dos seguintes subgrupos:

- Ativo Realizável a Longo Prazo
- Investimentos
- Imobilizado
- Intangível

## Ativo Realizável a Longo Prazo

Segundo a NBC T 3, classificam-se nesse grupo os ativos cujos prazos esperados de realização situem-se após o término do exercício subsequente à data do balanço patrimonial.

De forma geral, classificam-se aqui as contas da mesma natureza das do Ativo Circulante, que, todavia, tenham sua realização certa ou provável após o término do exercício seguinte. Por exemplo: os adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas, diretores e acionistas.

As despesas apropriáveis após o exercício seguinte também são classificadas no Ativo Realizável a Longo Prazo.

- 1. Ativo
  - 1.1 Circulante
  - 1.2 Não-Circulante
    - 1.2.01 Realizável a longo prazo
      - 1.2.01.001 Duplicatas a Receber em Longo Prazo
      - 1.2.01.002 Títulos a Receber em Longo Prazo
      - 1.2.01.003 Notas Promissórias a Receber em Longo Prazo

## Investimentos

Segundo a NBC T 3, classificam-se, nesse grupo, as participações em sociedades, além dos bens e direitos que não se destinem à manutenção das atividades-fins da Entidade. Assim, as importâncias aplicadas na aquisição de ações e de outros títulos de participação societária, com a intenção de mantê-las em caráter permanente, serão aqui classificadas e avaliadas por dois métodos: equivalência patrimonial ou método de custo, que serão estudados posteriormente ainda neste módulo.

O método da Equivalência Patrimonial, também conhecido como MEP, é abordado de maneira detalhada pelo Pronunciamento Técnico 18 do CPC. Esse método é definido como o método de contabilização por meio do qual o investimento é inicialmente reconhecido

pelo custo e posteriormente ajustado pelo reconhecimento da participação atribuída ao investidor nas alterações dos ativos líquidos da investida. O resultado do período do investidor deve incluir a parte que lhe cabe nos resultados gerados pela investida.

Já, pelo método de custo, os investimentos são avaliados pelo custo de aquisição, que é o valor efetivamente despendido na transação por subscrição relativa a aumento de capital, ou ainda pela compra de ações de terceiros, quando a base do custo é o preço total pago (FIPECAFI, 2007, p. 153). Nesse caso, não existe ajuste pelo reconhecimento da participação atribuída ao investidor nas alterações dos ativos líquidos da investida.

Segundo o Pronunciamento Técnico CPC 28, as propriedades para investimento também devem ser classificadas no Ativo Não Circulante, subgrupo Investimentos. As propriedades para investimentos são os imóveis (terrenos ou edifícios – ou parte de um edifício – ou ambos) mantidos pelo proprietário (ou arrendatário) para obter rendas ou para valorização do capital ou para ambas, e não para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para finalidades administrativas ou para venda no curso ordinário do negócio.

## 1. Ativo

### 1.1 Circulante

### 1.2 Não-Circulante

#### 1.2.01 Realizável a longo prazo

#### 1.2.02 Investimentos

##### 1.2.02.001 Participações em controladas

##### 1.2.02.002 Participações em coligadas

##### 1.2.02.003 Imóveis de Renda

##### 1.2.02.004 Obras de Artes

##### 1.2.02.005 Ações de outras companhias

## Imobilizado

O ativo imobilizado é formado pelo conjunto de bens e direitos tangíveis utilizados na consecução das atividades-fins da Entidade. O imobilizado abrange, também, os custos das benfeitorias realizadas em bens locados ou arrendados.

O Pronunciamento Técnico 27 do CPC trata exclusivamente do grupo do Ativo Imobilizado. Segundo a definição do CPC, ativos imobilizados são itens tangíveis utilizáveis por mais do que um ano e que sejam detidos para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel ou para fins administrativos.

A nova redação trazida no texto da Lei n.º 11.638/07 excluiu desse grupo os bens e direitos intangíveis, que até então faziam parte do imobilizado. Assim, agora, apenas bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia fazem parte deste grupo.

São exemplos de bens tangíveis: terrenos, máquinas, veículos, benfeitorias em propriedades arrendadas, direitos sobre recursos naturais, entre outros. Porém, sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno são classificados como ativo imobilizado quando a entidade espera usá-los por mais de um período. Da mesma forma, se puderem ser utilizados somente em conexão com itens do ativo imobilizado, também são contabilizados como ativo imobilizado (CPC 27, item 8).

O ativo imobilizado pode ainda ter suas contas separadas por classes. O item 37 do CPC 27 define Classe de ativo imobilizado como um agrupamento de ativos de natureza e uso semelhantes nas operações da entidade. São exemplos de classes individuais:

- a. terrenos;
- b. terrenos e edifícios;
- c. máquinas;
- d. navios;
- e. aviões;
- f. veículos a motor;
- g. móveis e utensílios; e
- h. equipamentos de escritório.

Segundo o item 16 do CPC 27, o custo de um bem do ativo imobilizado compreende:

- a. seu preço de aquisição, acrescido de impostos de importação e impostos não recuperáveis sobre a compra, depois de deduzidos os

descontos comerciais e abatimentos.

b. Quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e na condição necessários para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração.

c. A estimativa inicial dos custos de desmontagem e remoção do item e de restauração do local (sítio) no qual este está localizado. Tais custos representam a obrigação em que a entidade incorre quando o item é adquirido ou como consequência de usá-lo durante determinado período para finalidades diferentes da produção de estoque durante esse período.

Já as Operações de Arrendamento Mercantil da entidade devem ser avaliadas e reconhecidas nos itens do ativo imobilizado arrendado, com base na transferência dos riscos e benefícios. Assim, em alguns casos de operações de arrendamento mercantil, a entidade deve reconhecer, com base na essência sobre a forma, um registro no ativo imobilizado, em conta específica, do bem arrendado pelo valor justo ou, se inferior, pelo valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil, na data inicial do contrato, ajustado pela depreciação acumulada calculada desde a data do contrato até a data da transição (CPC 06).



### Baixa de um Ativo Imobilizado

Segundo o CPC 27, item 67, o valor contábil de um item do ativo imobilizado deve ser baixado: (a) por ocasião de sua alienação; (b) quando não há expectativa de benefícios econômicos futuros com a sua utilização ou alienação.

Os ganhos ou perdas decorrentes dessa baixa do ativo imobilizado devem ser reconhecidos no resultado quando o item é baixado. Os ganhos não devem ser classificados como receita de venda.

Na baixa por alienação de Bens do Ativo imobilizado, temos a seguinte:

#### Lançamento contábil de venda imobilizado

1. Apurar o valor contábil do bem (baixa da depreciação acu-

- mulada):
- D – Depreciação acumulada (ativo imobilizado)
  - C – Bem do ativo imobilizado
2. Registro da venda:
- D – Bancos/Clientes (ativo circulante)
  - C – Receita venda imobilizado (conta de resultado)
3. Lançamento do custo do imobilizado vendido - CIV:
- D – CIV (vr. líq. contábil do bem)
  - C – Bem do ativo imobilizado
4. Apuração do lucro na venda:
- D – Receita venda imobilizado (conta de resultado)
  - C – Outras Receitas/despesas operacionais
- D – Outras Receitas/despesas operacionais
- C - CIV (conta de resultado)
5. Encerramento do exercício (com lucro):
- D – Outras Receitas/Despesas (conta de resultado)
  - C – ARE – apuração do resultado do exercício (conta de resultado)
6. Encerramento do exercício (com Prejuízo):
- D – ARE (conta de resultado)
  - C – Outras Receitas/Despesas (conta de resultado)

## 1. Ativo

### 1.1 Circulante

### 1.2 Não-Circulante

#### 1.2.01 Realizável a longo prazo

#### 1.2.02 Investimentos

#### 1.2.03 Imobilizado

##### 1.2.03.001 Terrenos

##### 1.2.03.002 Edifício

##### 1.2.03.003 ( - ) Depreciação Acumulada de Edifícios

##### 1.2.03.004 Máquinas e equipamentos

##### 1.2.03.005 ( - ) Depreciação Ac. de Máquinas e Equipamentos

##### 1.2.03.006 Veículo

##### 1.2.03.007 ( - ) Depreciação Acumulada de Veículos

- 1.2.03.008 Móveis e utensílios
- 1.2.03.009 ( - ) Depreciação Acumulada de Móveis e Utensílios
- 1.2.03.010 Computadores e Periféricos
- 1.2.03.011 ( - ) Depreciação Ac. de Computadores e Periféricos

## Intangível

Ativo intangível é um ativo não monetário identificável sem substância física (CPC 04).

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

Os ativos intangíveis são abordados pelo Pronunciamento Técnico 4 do CPC, que afirma que um ativo é identificável na definição de intangível quando

- for separável, isto é, capaz de ser separado ou dividido da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, seja individualmente ou em conjunto com um contrato, ativo ou passivo relacionado;
- resultar de direitos contratuais ou de outros direitos legais, quer esses direitos sejam transferíveis, quer sejam separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

Um ativo intangível deve ser reconhecido somente quando

- for provável que os benefícios econômicos futuros esperados atribuíveis ao ativo serão gerados em favor da entidade; e
- o custo do ativo possa ser mensurado com segurança.

Exemplos de itens que se enquadram nessa categoria são: softwares, patentes, direitos autorais, direitos sobre filmes cinematográficos, listas de clientes, direitos sobre hipotecas, licenças de pesca, quotas de importação, franquias, relacionamentos com clientes ou fornecedores, fidelidade de clientes, participação no mercado e direitos de

comercialização.

Porém, segundo o CPC 04, para que os itens descritos acima se enquadrem na definição de ativo intangível, é necessário que sejam identificáveis, controlados e geradores de benefícios econômicos futuros. Caso um dos itens abrangido não atenda à definição de ativo intangível, o gasto incorrido na sua aquisição ou geração interna deve ser reconhecido como despesa quando incorrido.

O CPC Conceitual Básico afirma que os critérios de amortização que a entidade vinha adotando para seus ativos intangíveis devem ser mantidos. Ainda neste módulo será trabalhado um capítulo específico sobre Depreciação, Amortização e Exaustão.

- 1. Ativo
  - 1.1 Circulante
  - 1.2 Não-Circulante
    - 1.2.01 Realizável a longo prazo
    - 1.2.02 Investimentos
    - 1.2.03 Imobilizado
    - 1.2.04 Intangível
      - 1.2.04.001 Marcas e Patentes
      - 1.2.04.002 Direitos Autorais



### Contas Retificadoras do Ativo

As contas do Ativo são de natureza devedora, mas este grupo também pode ter contas de natureza credora. São as chamadas contas retificadoras, que são aquelas que têm natureza contrária à natureza do grupo a que pertencem. Abaixo seguem algumas dessas contas.

**1 - Provisão para Crédito de Liquidação Duvidosa (PCLD):** provisão para cobrir as perdas estimadas no recebimento das vendas realizadas a prazo. Essa provisão era dedutível para fatos geradores ocorridos até 31/12/96.

**Lançamentos contábeis:**

- 1. Constituição da provisão:
  - D – Despesa com Crédito de Liquidação Duvidosa (ARE)
  - C – Provisão de Crédito de Liquidação Duvidosa (reduzora do

ativo circulante ou do ARLP)

2. Registro contábil da perda / baixa do crédito:

D – Provisão de Crédito de Liquidação Duvidosa (reduzora do ativo circulante ou do ARLP)

C – Duplicatas a Receber (ativo circulante)

3. Reversão da provisão:

D – Provisão de Crédito de Liquidação Duvidosa (reduzora do ativo circulante ou do ARLP)

C – Outras Receitas Operacionais (ARE)

4. Recebimento da duplicata:

D – Caixa ou Bancos (ativo circulante)

C – Duplicatas a receber (ativo circulante ou ARLP)

5. Recebimento do crédito baixado:

D – Caixa ou Bancos (ativo circulante)

C – Outras receitas operacionais (conta de resultado)

2 - **Duplicatas Descontadas:** esta conta representa um recebimento antecipado de um título de crédito da empresa mediante a transferência de sua propriedade para uma instituição financeira, que ficará encarregada de recebê-lo no seu vencimento. O valor das duplicatas descontadas não deve constar no passivo, porque a dívida por parte da empresa só existirá e à medida que ocorrer o vencimento dos títulos, e o devedor não cumprir o seu compromisso. É uma conta retificadora do subgrupo duplicatas a receber.

**Lançamentos Contábeis:**

1. Desconto das duplicatas

D – Banco conta movimento (AC)

D – Despesas Financeiras Antecipadas (AC)

D – Despesas Bancárias (ARE)

C – Duplicatas Descontadas (AC)

2. Apropriação proporcional dos encargos

D – Despesa Financeira (ARE)

C – Despesa Financeira Antecipada (AC)

3. Pagamento da duplicata pelo Cliente

D – Duplicata Descontada (AC)

C – Duplicata a Receber (AC)

4. Transferência para o Resultado do Exercício

D – ARE

C – Despesas Financeiras (ARE)

**3 - Provisão para Ajuste ao Valor do Mercado:** destina-se a registrar o valor dos itens de estoques que estiverem a um custo superior ao valor de mercado. Assim, se o custo de aquisição for menor que o valor de mercado, não há provisão. Se o custo de aquisição for maior que o valor de mercado, há provisão (Provisão para Ajuste ao Valor de Mercado).

**Lançamento Contábil:**

D – Despesa com Provisão para Ajuste ao Valor de Mercado (ARE)

C – Provisão para Ajuste ao Valor de Mercado (ativo não circulante)

**4 - Provisão para perdas em estoques:** destina-se a registrar as perdas conhecidas em estoques e calculadas por estimativa, relacionadas a estoques obsoletos (de mercadorias, de produtos; de matérias primas; de material de almoxarifado, etc.) e, também, para dar cobertura a diferenças físicas. É uma conta retificadora de Estoques.

**Lançamento Contábil:**

D – Despesa com Provisão para perdas em estoque (ARE)

C – Provisão para perdas em estoque (reduzidora de estoques)

**5 – Depreciação, Amortização e Exaustão Acumulada:** A depreciação, entendida como a alocação sistemática do valor depreciável de um ativo ao longo da sua vida útil econômica para a entidade, corresponde à parcela pertencente ao período do total da diferença entre o valor do custo do ativo (ou outro valor que substitua o custo) menos o valor residual esperado ao final de sua utilização. (CPC 27). Para os itens do ativo intangível, usa-se a conta amortização acumulada e, para a perda de valor dos recursos minerais ou florestais, usa-se a conta exaustão acumulada.

**Lançamento Contábil:**

D – Despesa com depreciação/amortização ou exaustão (conta de resultado)



C – Depreciação Acumulada (reduzora do ativo imobilizado)

## 3.2 Passivo

O Passivo compreende as origens de recursos que representam as obrigações para com terceiros, resultantes de eventos ocorridos que exigirão ativos para a sua liquidação.

O item 60 do Pronunciamento Técnico Conceitual do CPC afirma que uma característica essencial para a existência de um passivo é que a entidade tenha uma obrigação presente. Sendo que uma obrigação é definida como um dever ou responsabilidade de agir ou fazer de uma certa maneira. As obrigações podem ser legalmente exigíveis em consequência de um contrato ou de requisitos estatutários. Obrigações surgem também de práticas usuais de negócios, usos e costumes e o desejo de manter boas relações comerciais ou agir de maneira eqüitativa.

A liquidação de uma obrigação presente, ainda segundo o CPC Conceitual, geralmente implica na utilização, pela entidade, de recursos capazes de gerar benefícios econômicos a fim de satisfazer o direito da outra parte. A extinção de uma obrigação presente pode ocorrer de diversas maneiras, por exemplo, por meio de:

- a. pagamento em dinheiro;
- b. transferência de outros ativos;
- c. prestação de serviços;
- d. substituição da obrigação por outra; ou
- e. conversão da obrigação em capital.

Uma obrigação pode também ser extinta por outros meios, tais como pela renúncia do credor ou pela perda dos seus direitos creditícios.

O passivo também é formado por provisões. Segundo o Pronunciamento Técnico CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, a provisão é um passivo de prazo ou de valor incerto.

Uma provisão deve ser reconhecida apenas quando: (a) uma entidade tem uma obrigação presente (legal ou não-formalizada) como resultado de um evento passado; (b) é provável (ou seja, mais provável que sim do que não) que uma saída de recursos que incorporam

benefícios econômicos será necessária para liquidar a obrigação; e (c) possa ser feita uma estimativa confiável do valor da obrigação (SUMÁRIO CPC 25).

As provisões derivam de fatos geradores contábeis já ocorridos. Por isso é importante observar o momento da ocorrência dos fatos e sua competência.

O regime de competência e a necessidade de confrontação entre as receitas e despesas necessárias à obtenção dessas mesmas representam a maior origem da necessidade de se criarem provisões. Portanto, a quase totalidade das provisões origina-se de uma despesa, pode ocorrer ainda o caso dos dividendos, que também representam uma provisão, enquanto na forma de proposição à assembléia. Nota-se que obrigações líquidas e certas, que tenham seus valores já definidos, não são provisões, como é o caso dos salários a pagar e ICMS a recolher (FIPECAFI, 2007, p. 290).

O valor reconhecido como uma provisão deve ser a melhor estimativa do desembolso exigido para liquidar a obrigação presente na data do balanço. A melhor estimativa do desembolso exigido para liquidar a obrigação presente é o valor que uma entidade racionalmente pagaria para liquidar a obrigação na data do balanço ou para transferi-la para terceiros nesse momento (SUMÁRIO CPC 25).

Já o passivo contingente é definido pelo Pronunciamento Técnico CPC 25, no item 10, como: (a) uma obrigação possível que resulta de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência, ou não, de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob o controle da entidade; ou (b) uma obrigação presente que resulta de eventos passados, mas que não é reconhecida porque: (i) não é provável que uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos seja exigida para liquidar a obrigação, ou (ii) o valor da obrigação não pode ser mensurado com suficiente confiabilidade.

Uma entidade não deve reconhecer um passivo contingente. Uma entidade deve divulgar um passivo contingente, a menos que seja remota a possibilidade de uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos.

O grupo do Passivo, assim como o Ativo, passou por diversas alterações. O antigo grupo Passivo Exigível a Longo Prazo foi extinto, e seus valores passaram a integrar o Passivo Não Circulante.

Outra alteração importante foi no grupo Resultados de Exercícios Futuros, que foi extinto. A lei n.º 11.941/09 traz que o saldo nele existente em 31 de dezembro de 2008 deveria ser reclassificado para o Passivo Não Circulante em conta representativa de receita diferida. O registro desse saldo deve evidenciar a receita diferida e o respectivo custo diferido.

## Passivo Circulante

Neste grupo são escrituradas as obrigações da entidade, inclusive financiamentos para aquisição de direitos do ativo não-circulante, quando estes vencerem no exercício seguinte. No caso de o ciclo operacional da empresa ter duração maior que a do exercício social, a concepção terá por base o prazo desse ciclo.

### 2. Passivo

#### 2.1 Circulante

##### 2.1.01 Obrigações Diversas

###### 2.1.01.001 Fornecedores

###### 2.1.01.002 Títulos a pagar

###### 2.1.01.003 Empréstimos bancários

###### 2.1.01.004 Alugueis a pagar

###### 2.1.01.005 Empréstimos Bancários a pagar

###### 2.1.01.006 ( - ) Juros a transcorrer sobre Empréstimos Bancários

###### 2.1.01.007 Financiamentos a pagar

###### 2.1.01.008 ( - ) Juros a transcorrer sobre Financiamentos

##### 2.1.02 Obrigações Trabalhistas

###### 2.1.02.001 Salários a pagar

###### 2.1.02.002 Comissões a pagar

###### 2.1.02.003 INSS a pagar

###### 2.1.02.004 FGTS a pagar

###### 2.1.02.005 Provisão de 13º Salário a pagar

###### 2.1.02.006 Provisão de Férias a Pagar

###### 2.1.02.007 Contribuição Sindical a Recolher

- 2.1.03 Obrigações Tributárias
  - 2.1.03.001 ICMS a recolher
  - 2.1.03.002 COFINS a recolher
  - 2.1.03.003 PIS sobre Faturamento a recolher
  - 2.1.03.004 Provisão de Imposto de Renda pessoa Jurídica a pagar
  - 2.1.03.005 Provisão de Contribuição Social sobre o Lucro a pagar

## Passivo Não-Circulante

Neste grupo são escrituradas as obrigações da entidade, inclusive financiamentos para aquisição de direitos do ativo não-circulante, quando vencerem após o exercício seguinte. No caso de o ciclo operacional da empresa ter duração maior que a do exercício social, a concepção terá por base o prazo desse ciclo.

- 2. Passivo
  - 2.1 Circulante
  - 2.2 Não-Circulante
    - 2.2.01 Obrigações Diversas
      - 2.2.01.001 Empréstimos bancários a pagar em longo prazo
      - 2.2.01.002 ( - ) Juros a transcorrer sobre empréstimos bancários em longo prazo
      - 2.2.01.003 Financiamentos a pagar em longo prazo
      - 2.2.01.004 ( - ) Juros a transcorrer sobre financiamentos em longo prazo

## Patrimônio líquido

Este grupo ainda será estudado um pouco mais a frente em um capítulo especial.

O patrimônio líquido é o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos. Ou seja, é a diferença entre o valor dos ativos e dos passivos. Significa o capital próprio da empresa. O valor do patrimônio líquido pode ser positivo, negativo ou nulo.

O patrimônio líquido está dividido em:

- a. Capital Social.

- b. Reservas de Capital.
- c. Ajustes de Avaliação Patrimonial.
- d. Reservas de Lucros.
- e. Ações em Tesouraria.
- f. Prejuízos Acumulados.

O item 67 do Pronunciamento Técnico Conceitual do CPC afirma que o valor pelo qual o patrimônio líquido é apresentado no balanço patrimonial depende da mensuração dos ativos e passivos. Normalmente, o valor do patrimônio líquido somente por coincidência é igual ao valor de mercado das ações da entidade ou da soma que poderia ser obtida pela venda dos seus ativos e liquidação de seus passivos numa base de item por item, ou da entidade como um todo, numa base de continuidade operacional.

Quando o valor do passivo for maior que o valor do ativo, o resultado é denominado passivo a descoberto. Portanto, a expressão patrimônio líquido deve ser substituída por passivo a Descoberto.

Segundo a NBC T 3, os subgrupos do patrimônio líquido podem ser assim explicados:

a) **Capital Social** - São os valores aportados pelos proprietários e os decorrentes de incorporação de outras circunstâncias. Segundo o art. 182 da Lei n.º 6.404/76, a conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada. A conta Capital a integralizar ou a realizar tem saldo de natureza devedora e indica a responsabilidade que os sócios assumiram para com a empresa.

### 3. Patrimônio líquido

#### 3.1.01 Capital Social

##### 3.1.01.001 Capital Subscrito

##### 3.1.01.002 ( - ) Capital a integralizar

b) **Reservas de capital** - são contribuições dos proprietários, sócios, acionista ou de terceiros investem no patrimônio da empresa. Não representam receitas ou ganhos e sim origem de capital por isto não devem transitar por contas de resultado.

A reserva de capital abrange as seguintes subcontas:

- Reserva de Ágio na Emissão de Ações;
- Reserva de Alienação de Partes Beneficiárias;
- Reserva de Alienação de Bônus de Subscrição;

#### Observações:

- 1) Reserva de Prêmio na Emissão de Debêntures; (excluída desde 01.01.2008, por força da Lei n.º 11.638/2007)
- 2) Reserva de Doações e Subvenções para Investimento; (excluída desde 01.01.2008, por força da Lei n.º 11.638/2007)
- 3) Reserva de Incentivo Fiscal. A partir de 01.01.2008, respectiva reserva passa a fazer parte do grupo de Reservas de Lucros.

### 3. Patrimônio líquido

#### 3.1.01 Capital Social

#### 3.1.02 Reservas de Capital

##### 3.1.02.01 Ágio na emissão de ações

##### 3.1.02.02 Alienação de partes beneficiárias

**c) Ajustes de Avaliação Patrimonial** - Este subgrupo foi incluso no Patrimônio líquido pela lei 11.638/07. A referida lei destaca que serão classificados como ajustes de avaliação patrimonial os elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a valor justo. Porém é importante lembrar que este procedimento nada tem haver com reavaliação de ativos, pois não esta relacionado com o mercado, mas sim com um valor justo.

O CPC 12, Ajuste a Valor Presente, define valor justo (fair value) como sendo o valor pelo qual um ativo pode ser negociado, ou um passivo liquidado, entre partes interessadas, conhecedoras do negócio e independentes entre si, com a ausência de fatores que pressionem para a liquidação da transação ou que caracterizem uma transação compulsória.

Segundo o art. 182 da Lei n.º 6.404/76,

§ 3º Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou

diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a valor justo, nos casos previstos nesta Lei ou, em normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

### 3. Patrimônio líquido

#### 3.1.01 Capital Social

#### 3.1.02 Reservas de Capital

#### 3.1.03 Ajuste de Avaliação Patrimonial

d) **Reservas de lucro** - São contas 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”. Representam Lucros Reservados.

Segundo o art. 182 da Lei n.º 6.404/76, § 4º, “[...] Serão classificados como reservas de lucros as contas constituídas pela apropriação de lucros da companhia”.

Ainda pela mesma Lei das S/A, classificam-se como reservas de lucros:

1. Reserva Legal;
2. Reserva Estatutária;
3. Reserva para Contingências;
4. Reserva de Lucros a Realizar;
5. Reserva de Lucros para Expansão;
6. Reserva de Incentivos Fiscais.

### 3. Patrimônio líquido

#### 3.1.01 Capital Social

#### 3.1.02 Reservas de Capital

#### 3.1.03 Ajuste de Avaliação Patrimonial

#### 3.1.04 Reservas de Lucro

##### 3.1.04.01 Reserva Legal

##### 3.1.04.02 Reserva Estatutária

##### 3.1.04.02 Reserva para Contingências

##### 3.1.04.03 Reserva de Lucros a Realizar

##### 3.1.04.04 Reserva de Lucros para Expansão

#### 3.1.04.05 Reserva de Incentivos Fiscais

e) **Ações em Tesouraria** – Segundo o § 5º, do art. 182, da Lei n.º 6.404/76,

“[...]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”.

Representam o produto da operação de compra pela companhia, de suas próprias ações, para revendê-las futuramente, e pode ser feita com o objetivo de participar do mercado de suas próprias ações, visando influir de maneira limitada, na liquidez e na quotação de tais ações.

### 3. Patrimônio líquido

#### 3.1.01 Capital Social

#### 3.1.02 Reservas de Capital

#### 3.1.03 Ajuste de Avaliação Patrimonial

#### 3.1.04 Reservas de Lucro

#### 3.1.05 (-) Ações em Tesouraria

f) **Prejuízos Acumulados** – São os prejuízos retidos ainda não compensados, estes apresentados como parcela redutora do patrimônio líquido.

Segundo a Lei das S.A., conforme modificação introduzida pela Lei n.º 11.638/07, o lucro líquido do exercício deve ser integralmente destinado de acordo com os fundamentos contidos nos arts. 193 a 197 da Lei das S.A., que trata sobre retenção e reservas de lucros.

Segundo os itens 42 e 43 do CPC Conceitual, a referida Lei não eliminou a conta de lucros acumulados nem a demonstração de sua movimentação, que devem ser apresentadas como parte da demonstração das mutações do patrimônio líquido. Essa conta, entretanto, tem natureza absolutamente transitória e deve ser utilizada para a transferência do lucro apurado no período, contrapartida das reversões das reservas de lucros e para as destinações do lucro. Assim, a administração da entidade deve propor a destinação de eventuais saldos de lucros acumulados existentes.

No caso de haver Passivo a Descoberto, devido à sua excepcionalidade, a entidade deverá modificar a forma habitual da equação patrimonial, apresentando, de forma vertical, o ativo diminuído do

passivo, tendo como resultado o Passivo a Descoberto.

Ainda neste módulo será estudado este grupo do Balanço patrimonial em um capítulo separado, com mais detalhes.

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.

Assim, para as sociedades por ações, depois do advento da Lei n.º 11.638/2007, o saldo final de “Lucros ou Prejuízos Acumulados” não poderá mais ser credor. Isto não significa, entretanto, que a conta “Lucros Acumulados” deixou de existir. Porém, essa conta possui caráter transitório e será utilizada para servir de contrapartida às reversões das reservas de lucros e às destinações do lucro.

### 3. Patrimônio líquido

#### 3.1.01 Capital Social

#### 3.1.02 Reservas de Capital

#### 3.1.03 Ajuste de Avaliação Patrimonial

#### 3.1.04 Reservas de Lucro

#### 3.1.05 (-) Ações em Tesouraria

#### 3.1.06 Prejuízos Acumulados



# CAPÍTULO 4

PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS



# 4

## Participações Societárias

### Objetivo

Este capítulo aborda o assunto de Investimentos em participações societárias e traz as inovações abordadas pelo Pronunciamento Técnico CPC 18 - Investimento em Coligada e em Controlada, bem como as alterações trazidas pelas Leis 11.638/07 e 11.941/09 no que tange a avaliação de investimentos.

É importante lembrar que todos os materiais anteriores as alterações ocorridas nos anos de 2007 e 2009 na Lei n.º 6.404/76 estão invalidados de serem estudados. Isto porque foram muitas as alterações ocorridas na parte de Investimentos em Participações Societárias.



### 4.1 Participações Societárias

- **Participações societárias:** “São aplicações de recursos efetuadas por uma sociedade (denominada investidora) na aquisição de ações ou quotas do capital de outra pessoa jurídica (denominada investida)”(NEVES e VICECONTI; 2004: 117). Esses investimentos em participações societárias, representados por quotas de capital ou ações , conforme já observado, podem ser de caráter temporário ou permanente, como segue:
  - **Investimentos temporários:** são os adquiridos com a intenção de revenda e tendo, geralmente, caráter especulativo. Podem ser classificados do Ativo Circulante - AC ou no Ativo Não Circulante - ANC (RLP).

Serão classificados no AC as aplicações nos títulos temporários com

prazo de resgate de até 360 dias da data do Balanço, ou seja, dentro do exercício social seguinte, ou dentro do ciclo operacional seguinte, se este for superior a um ano (FIPECAFI, 2007, p. 91).

Serão classificados no ANC – RLP, as aplicações temporárias classificáveis a Longo Prazo, com prazo de resgate superior a 360 dias da data do Balanço, ou seja, além do ciclo operacional seguinte, se este for superior a um ano. (FIPECAFI, 2007, p. 91).

- **Investimentos permanentes:** são os adquiridos com a intenção de continuidade, representando, portanto, uma extensão da atividade econômica da investidora. Devem ser classificados no ANC – Investimentos.

## Espécies de ação

De acordo com a Lei n.º 6.404/76 , art. 15, as ações podem ser de três espécies: ordinárias, preferenciais e de fruição, e devem obedecer algumas regras.

Art. 15. As ações, conforme a natureza dos direitos ou vantagens que confirmam a seus titulares, são ordinárias, preferenciais, ou de fruição.

§ 1º As ações ordinárias da companhia fechada e as ações preferenciais da companhia aberta e fechada poderão ser de uma ou mais classes.

§ 2º O número de ações preferenciais sem direito a voto, ou sujeitas a restrição no exercício desse direito, não pode ultrapassar 50% (cinquenta por cento) do total das ações emitidas. (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001)

**Ordinárias** - Ação que proporciona a seu titular o direito de voto em assembléia. Não dão direito preferencial a dividendos.

**Preferenciais** - Ação que oferece a seu possuidor prioridades no recebimento de dividendos e/ou, no caso de dissolução da empresa, no reembolso de capital. Em geral não concede direito a voto em assembléia. As ações preferenciais podem ser divididas em classes, tais como, classe “A”, “B” etc. Os direitos de cada classe constam do

Estatuto Social. (BOVESPA, glossário, acesso em 03/02/10).

**De Fruição** - A lei 6.404 (Lei das SA) não define ou prevê normas para ações de fruição. São ações de posse e propriedade dos fundadores da companhia, já amortizadas, onde o titular recebeu, antecipadamente, o valor contábil que elas representam. Não são objetivo de negociação (BOVESPA, glossário, acesso em 03/02/10).



## 4.2 Classificação Contábil de Investimentos em Participações Societárias

De acordo com a Lei n.º 6.404/76, art. 179, o subgrupo Investimentos classifica apenas as participações permanentes:

Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

III - em investimentos: as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa;

Assim, os investimentos em participações societárias são classificados no Balanço patrimonial, com base na sua natureza e na intenção que levou a administração a adquiri-los. Dessa forma, podem ser classificados conforme abaixo:

- **Ativo Circulante** - investimentos sem intenção de permanência e, realizáveis (convertíveis em dinheiro ou caixa) até o final do exercício subsequente.
- **Ativo Não Circulante** - Realizável a Longo Prazo - investimentos sem caráter de permanência, realizáveis após o final do exercício subsequente.
- **Ativo Não Circulante** - Investimentos - investimentos com caráter de permanência.

### Investimentos Temporários

As participações societárias consideradas temporárias, que por qualquer motivo levem a empresa investidora a não ter interesse na sua

manutenção, devem ficar no ativo circulante (eventualmente no ativo não circulante - realizável à longo prazo), registradas pelo custo de aquisição e sujeitas à avaliação pelo valor de mercado, se este for inferior àquele.

## Investimentos Permanentes

As participações permanentes em outras empresas são assim chamadas porque representam a intenção de permanência com caráter de extensão ou diversificação de suas atividades. Elas devem ser classificadas no Ativo Não Circulante – Investimentos.

Estas participações societárias podem ser avaliadas tanto pelo valor do custo de aquisição (chamado método de custo) quanto pelo valor de patrimônio líquido (chamado método da equivalência patrimonial –MEP).

No método de custo, os investimentos são mantidos pelo seu valor histórico, ou seja, por quanto a empresa pagou no momento da aquisição. Nesse método, a investidora apenas contabiliza os dividendos decorrentes dos lucros obtidos, quando são distribuídos.

No método da equivalência patrimonial - MEP, o custo histórico das participações societárias sofre um ajuste no momento em que a investida apura o resultado (regime de competência) e no momento da distribuição dos lucros, representando assim, um investimento proporcional ao patrimônio da sociedade investida.

### 4.3 Método de Custo

De acordo com a Lei n.º 6.404/76, Art. 183, os investimentos que não forem permanentes, realizados em controladas e coligadas, serão avaliados pelo método do custo:

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

IV - os demais investimentos, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para atender às perdas prováveis na realização do seu valor, ou para redução do custo de aquisição ao valor de

mercado, quando este for inferior;

**Custo de Aquisição** – é o valor efetivamente despendido na transação por subscrição relativa a aumento de capital.

**Provisão para Perdas** – constituída para cobrir perdas prováveis na realização do valor do investimento quando comprovadas como permanentes. Deve-se verificar se a empresa onde foi feito o investimento está operando em prejuízo, ou falindo, ou em má situação. A constituição de uma provisão para perdas é em muitos casos subjetiva ou até complexa. Além disso, a provisão deve ser feita na proporção das perdas esperadas. Em certas circunstâncias, será necessária uma provisão integral (100% do valor do investimento) e, em outros casos, 30%, 40%, ou 50% do valor do investimento (NEVES e VICE-CONTI, 2004, p. 116). Essa provisão não é considerada dedutível para fins da legislação do IR.



## 4.4 Mep – Método da Equivalência Patrimonial

Conceitos relativos ao MEP:

- a. Método da Equivalência Patrimonial – MEP.
- b. Coligada.
- c. Equiparada à coligada (conceito extinto pela lei 11.941/2009).
- d. Controle, Controlada e Controle Conjunto.
- e. Relevância (conceito extinto pela lei 11.941/2009).
- f. Influência significativa.
- g. Demonstrações Consolidadas e Demonstrações Separadas.

É importante conhecer alguns termos que serão a partir de agora usados para explicar o MEP. Os termos a seguir são utilizados no Pronunciamento Técnico CPC 18, com os seguintes significados:

- Método de equivalência patrimonial (MEP) é o método de contabilização por meio do qual o investimento é inicialmente reconhecido pelo custo e posteriormente ajustado pelo reconhecimento da participação atribuída ao investidor nas alterações dos ativos líquidos da investida. O resultado do período do investidor deve incluir a parte que

lhe cabe nos resultados gerados pela investida.

- Coligada é uma entidade, incluindo aquela não constituída sob a forma de sociedade tal como uma parceria, sobre a qual o investidor tem influência significativa e que não se configura como controlada ou participação em empreendimento sob controle conjunto (joint venture).
- Controle é o poder de governar as políticas financeiras e operacionais da entidade de forma a obter benefícios de suas atividades.
- Controlada é a entidade, incluindo aquela não constituída sob a forma de sociedade tal como uma parceria, na qual a controladora, diretamente ou por meio de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.
- Controle conjunto é o compartilhamento do controle, contratualmente estabelecido, sobre uma atividade econômica que existe somente quando as decisões estratégicas, financeiras e operacionais relativas à atividade exigirem o consentimento unânime das partes que compartilham o controle (os empreendedores).
- Influência significativa é o poder de participar nas decisões financeiras e operacionais da investida, sem controlar de forma individual ou conjunta essas políticas.
- Demonstrações consolidadas são demonstrações contábeis de um conjunto de entidades (grupo econômico) apresentadas como se fossem as de uma única entidade econômica.
- Demonstrações separadas são aquelas apresentadas por uma controladora, um investidor em coligada ou um empreendedor em uma entidade controlada em conjunto, nas quais os investimentos são contabilizados com base no valor do interesse direto no patrimônio (direct equity interest) das investidas, em vez de nos resultados divulgados e nos valores contábeis dos ativos líquidos das investidas. Não se

confundem com as demonstrações contábeis individuais.  
MEP: “É a alteração do valor contábil dos investimentos registrados no Ativo não Circulante (ANC - Investimentos), pela investidora, conforme o aumento ou diminuição do Patrimônio líquido (PL) da investida.” (NEVES e VICECONTI,2004, p. 117).

A Lei n.º 6.404/76 (Lei das S/A), no art. 249, no que diz respeito ao tema demonstrações consolidadas, postula:

A companhia aberta que tiver mais de 30% (trinta por cento) do valor do seu patrimônio líquido representado por investimentos em sociedades controladas deverá elaborar e divulgar, juntamente com suas demonstrações financeiras, demonstrações consolidadas nos termos do artigo 250.

Parágrafo único. A Comissão de Valores Mobiliários poderá expedir normas sobre as sociedades cujas demonstrações devam ser abrangidas na consolidação, e:

- a) determinar a inclusão de sociedades que, embora não controladas, sejam financeira ou administrativamente dependentes da companhia;
- b) autorizar, em casos especiais, a exclusão de uma ou mais sociedades controladas.

A seguir é apresentado um esquema para facilitar o entendimento de que, no MEP, o investimento é inicialmente reconhecido pelo custo e posteriormente ajustado (com aumento ou redução do mesmo) pelo reconhecimento da participação atribuída ao investidor nas alterações ocorridas no PL da investida.

### Esquema

Investida (Capital)	Investidora (Partic. Societária)
PI	Anc - Investimentos
Aumento (+)	Aumento (+)
Redução (-)	Redução (-)

Adaptado de NEVES e VICECONTI (2004, p. 118).

O esquema mostra que, se o valor do PL aumentar ou reduzir, haverá um aumento ou redução proporcional correspondente na conta

de investimento da investidora. Porém, isso não ocorre quando o PL da investida torna-se negativo. Nesse caso, o valor do investimento na investida limita-se a zero, salvo quando a investida é uma controlada da investidora, e esta quer assegurar a continuidade das operações daquela. Nesse caso, é recomendável a constituição de uma provisão para perdas de valor equivalente à sua participação no PL negativo da investida, classificada em conta de Passivo Exigível (NEVES e VICECONTI, 2004, p. 134).

Por esse método, as empresas reconhecem e contabilizam os resultados de seus investimentos relevantes em coligadas e controladas, no momento em que ocorrem as variações patrimoniais na investida, decorrentes dos resultados que são gerados naquelas empresas (regime de competência), e não somente no momento em que são distribuídos na forma de dividendos, como ocorre no método de custo. Nesse método, é importante que a entidade esteja atenta ao momento da ocorrência do fato gerador para que possa ser realizado o registro contábil.

Assim, o MEP acompanha a geração dos resultados e não a formalidade da distribuição do resultado como ocorre no método de custo.

[De acordo com a Lei das S/A, Art. 248](#), alterado pela lei n.º 11.941/09,

No balanço patrimonial da companhia, os investimentos em coligadas ou em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial, de acordo com as seguintes normas:

I - o valor do patrimônio líquido da coligada ou da controlada será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação levantado, com observância das normas desta Lei, na mesma data, ou até 60 (sessenta) dias, no máximo, antes da data do balanço da companhia; no valor de patrimônio líquido não serão computados os resultados não realizados decorrentes de negócios com a companhia, ou com outras sociedades coligadas à companhia, ou por ela controladas;

II - o valor do investimento será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido referido no número anterior, da porcentagem de participação no capital da

coligada ou controlada;

III - a diferença entre o valor do investimento, de acordo com o número II, e o custo de aquisição corrigido monetariamente; somente será registrada como resultado do exercício:

a) se decorrer de lucro ou prejuízo apurado na coligada ou controlada;

b) se corresponder, comprovadamente, a ganhos ou perdas efetivos;

c) no caso de companhia aberta, com observância das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

A avaliação do investimento é realizada com base na aplicação do percentual de participação no capital da coligada ou controlada aplicado ao valor do patrimônio líquido da investida. O ajuste (acréscimo ou redução) da conta investimentos da investidora em função da equivalência patrimonial tem como contrapartida uma conta de resultado normalmente denominada “Resultados com Equivalência Patrimonial”. Assim, pelo MEP, a conta de investimentos será sempre proporcional ao valor do Patrimônio líquido (PL) da entidade coligada ou controlada, na proporção da participação da investidora na investida.



**Controlada** – A sociedade na qual a investidora, direta ou indiretamente, através de outras sociedades controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e poder de eleger a maioria dos Administradores.

$$\frac{\text{Total Capital Votante em poder Investidora}}{\text{Total Capital Votante da Investida}} \times 100 = + \text{ de } 50\%$$

**Controle Direto** – quando a investidora possui em seu próprio nome mais de 50% do capital votante da investida.

**Controle Indireto** – quando a investidora exerce o controle de uma sociedade através de outra, que também é controlada por ela.



**Coligada** – A empresa na qual uma participação societária direta

represente 20% ou mais de seu capital votante (antes da alteração era capital total, votante ou não) até o ponto de não exercer o controle. Não existe coligação indireta.

$$\frac{\text{Total Capital Votante em poder Investidora}}{\text{Total Capital Votante da Investida}} \times 100 = 20\% \text{ (ou mais)}$$



\* **Relevância** - um investimento tem relevância em cada sociedade coligada ou controlada, se o valor contábil de cada investimento é igual ou superior a 10% do PL da investidora ou se no conjunto de investimentos em coligadas e controladas é igual ou superior a 15% do PL da investidora. (\* *Conceito extinto pela lei n.º 11.941/2009*)



**Influência Significativa** - A lei n.º 11.941/2009 modificou o conceito de coligação, determinando que são coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa. Considera-se que há influência significativa quando a investidora detém ou exerce o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la. Exemplo disso é quando a investidora tem o direito à nomeação de pelo menos um administrador da investida, sem que exerça o seu controle.

Presume-se a influência significativa quando a investidora é titular de 20% ou mais do capital votante da investida, sem controlá-la. A legislação anterior dizia serem coligadas as sociedades quando uma participava com 10% ou mais do capital da outra, sem controlá-la.

O item 07 do CPC 18, explica que a existência de influência significativa por investidor geralmente é evidenciada por um ou mais das seguintes formas:

- a. representação no conselho de administração ou na diretoria da investida;
- b. participação nos processos de elaboração de políticas, inclusive em decisões sobre dividendos e outras distribuições;
- c. operações materiais entre o investidor e a investida;
- d. intercâmbio de diretores ou gerentes; ou
- e. fornecimento de informação técnica essencial.

Com a edição da lei n.º 11.941/2009, serão avaliados pela equivalência patrimonial os investimentos:

1. em coligadas, independentemente do percentual de participação da investidora;
2. em controladas;
3. em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum.

**Obs.:** Tendo em vista que a ideia de “influência significativa” foi inserida no conceito de coligada pela lei n.º 11.941/2009, o MEP passa a ser aplicável pela simples verificação de coligação.

Porém, a entidade pode perder a influência significativa sobre a investida quando ela perde o poder de participar nas decisões sobre as políticas financeiras e operacionais daquela investida. A perda da influência significativa pode ocorrer com ou sem uma mudança no nível de participação acionária absoluta ou relativa. Isso pode ocorrer, por exemplo, quando uma coligada torna-se sujeita ao controle de governo, tribunal, órgão administrador ou entidade reguladora. Isso pode ocorrer também como resultado de acordo contratual (CPC 18, item 10).



## 4.5 Contabilização de Investimentos Avaliados Pelo Mep

### 1 - Na aquisição:

Investimentos avaliados pelo MEP (ativo não circulante - investimentos)

A Disponível (ativo circulante)

### 2 - No registro do lucro:

Investimentos avaliados pelo MEP (ativo não circulante - investimentos)

A Resultado Positivo MEP (ARE)

### 3 - Na distribuição do lucro:

Disponível (ativo circulante)

A Investimentos avaliados pelo MEP (ativo não circulante - inves-

timentos)

*Exemplo:*

A Cia JRG adquiriu, em janeiro de X1, 30% das ações da Cia ABC, cujo patrimônio líquido totalizava 1.000.000 nessa data, tendo pago 300.000 pelo lote inteiro.

Em dezembro de X1, a Cia ABC registrou um lucro de 200.000 e seu PL, em consequência, aumentou para 1.200.000.

Em abril de X2, a investida distribuiu todo o lucro de X1 e pagou dividendos equivalentes a 60.000 à investidora.

1 - Na aquisição:

Investimentos avaliados pelo MEP

A Disponível.....300.000

2 - No registro do lucro:

Investimentos avaliados pelo MEP

A Resultado Positivo do MEP (ARE).....60.000

3 - Na distribuição do lucro:

Disponível

A Investimentos avaliados pelo MEP.....60.000

Nota-se que a conta de Investimentos que, no primeiro momento, possuía saldo de 300.000 equivalente a 30% do PL da investida (1.000.000 x 30%), agora, continua com o saldo proporcional ao PL da investida (1.200.000 x 30%) 360.000.

## 4.6 Ágio e Deságio

A empresa obrigada a avaliar seus investimentos em coligadas e controladas, pelo método da Equivalência Patrimonial, deverá separar o custo total de aquisição em:

1. Valor do PL da coligada ou controlada, proporcional a participação societária adquirida;
2. Ágio – valor pago a maior na aquisição; preço de custo

das ações maior que seu valor patrimonial.

3. Deságio – valor pago a menor na aquisição; preço de custo das ações menor que seu valor patrimonial.

Para permitir tal segregação, o plano de contas apresenta tais itens em contas distintas:

## ANC – Investimentos / Participações Permanentes em Outras Sociedades

a) Avaliadas pelo Método da Equivalência Patrimonial

- 1 – Valor da Equivalência Patrimonial
- 2 – Ágio ou Deságio dos Investimentos

Caso a investidora seja companhia aberta, é indispensável que o ágio ou deságio tenha fundamento econômico como, por exemplo:

- Expectativa de rentabilidade futura;
- Fundo de comércio;
- Bens intangíveis;
- Outras razões, desde que devidamente especificadas.

Segundo o CPC 13, o ágio e/ou deságio deve ser contabilizado com indicação do fundamento econômico que o determinou, isto é, (i) valor de mercado de ativos e passivos da coligada diferente do valor contábil e/ou (ii) expectativa de rentabilidade futura. Os ágios que não possam ser justificados por esses fundamentos econômicos não se qualificam para ser reconhecidos como ativos e não devem ser contabilizados.

Segundo o item 11 do Pronunciamento Conceitual CPC 04, a definição de ativo intangível requer que ele seja identificável, para diferenciá-lo do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*). O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) reconhecido em uma combinação de negócios é um ativo que representa benefícios econômicos futuros gerados por outros ativos adquiridos em uma combinação de negócios, que não são identificados individualmente e reconhecidos separadamente. Tais benefícios econô-

micos futuros podem advir da sinergia entre os ativos identificáveis adquiridos ou de ativos que, individualmente, não se qualificam para reconhecimento em separado nas demonstrações contábeis.

Vale ressaltar, ainda, segundo o CPC 04, que o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo.

Porém, muitas vezes, é difícil avaliar se um ativo intangível gerado internamente se qualifica para o reconhecimento, devido às dificuldades para: (a) identificar se, e quando, existe um ativo identificável que gerará benefícios econômicos futuros esperados; e (b) determinar com segurança o custo do ativo. Em alguns casos, não é possível separar o custo incorrido com a geração interna de ativo intangível do custo da manutenção ou melhoria do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) gerado internamente ou com as operações regulares (do dia a dia) da entidade.

## Contabilização

### 1 - Pelas Ações Com Ágio

Participação Societária

Ágio de Participação

A Disponível

### 2 - Pelas Ações Com Deságio

Participação Societária

A Disponível

A Deságio de Participação

Segundo Instrução 247 da CVM, o ágio ou deságio, decorrente da diferença entre o valor pago na aquisição do investimento e o valor de mercado dos ativos e passivos da coligada ou controlada, deverá ser amortizado, no prazo máximo de 10 anos, da seguinte forma:

- a. Expectativa de resultado futuro: na proporção dos resultados projetados ou baixa por alienação do investimento;
- b. Direito de exploração, concessão ou permissão delegadas

pelo poder público: no prazo estimado ou contratado de utilização, perda de substância econômica, ou baixa por alienação do investimento.

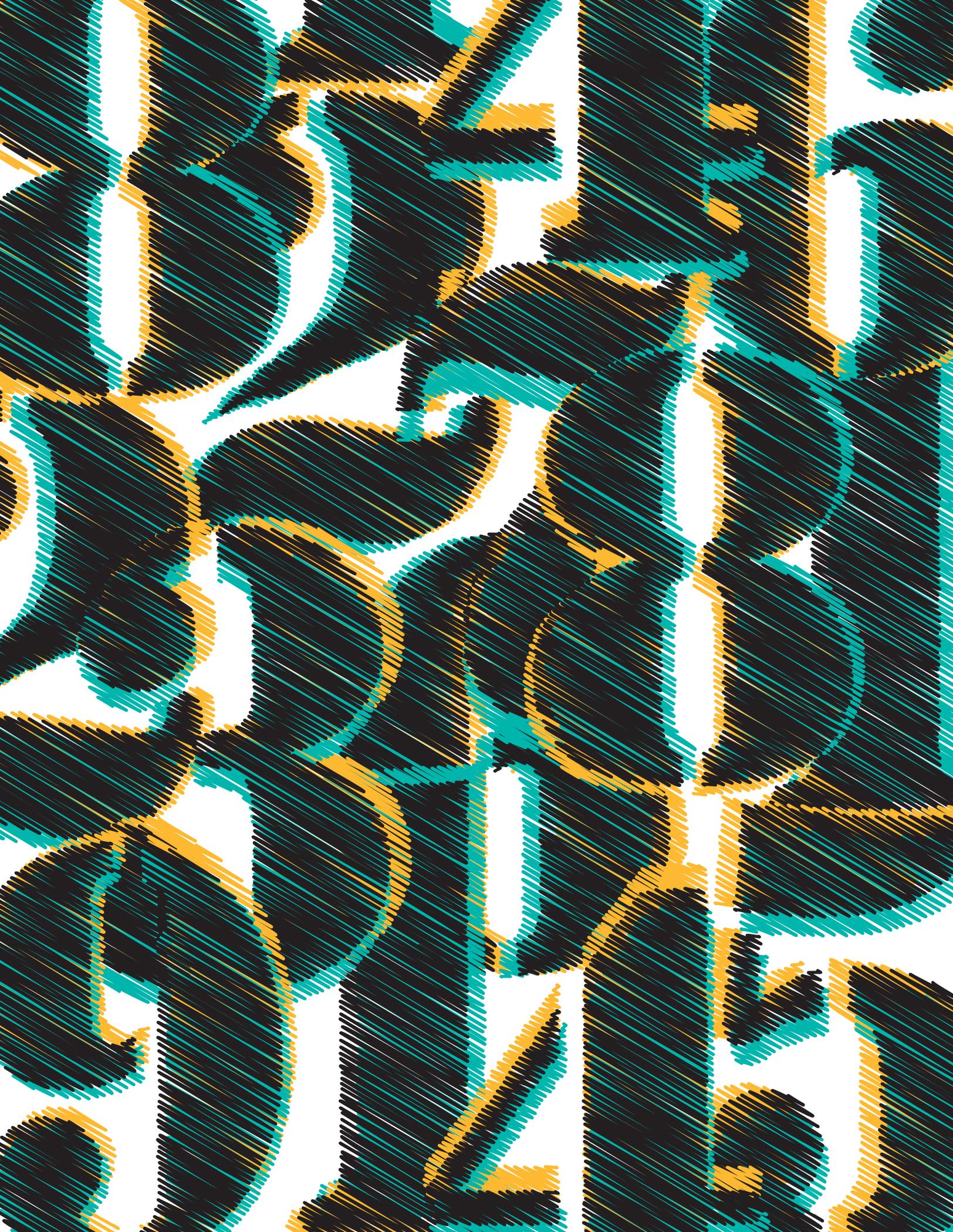
### 3 - Amortização Do Ágio

Despesa com amortização de ágio (conta de resultado)

A Ágio de Participação (ativo não circulante – investimento)

### 4 - Amortização Do Deságio

Deságio de Participação (ativo não circulante – investimento)



# CAPÍTULO 5

DEPRECIÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO





## Depreciação, Amortização e Exaustão

A Receita de Amortização de deságio (conta de resultado)

### Objetivo

Este capítulo tem como objetivo completar o estudo da avaliação e mensuração dos ativos imobilizado e intangível, apresentados no capítulo 3. Por estar diretamente relacionado ao estudo do Ativo Imobilizado e Intangível, ainda serão estudados os Pronunciamentos Técnicos do CPC 04 e 27, já que discutem as alterações trazidas pela Lei n.º 11.638/07 e pela Lei n.º 11.941/09 no que tange a depreciação, amortização e exaustão.



### 5.1 Depreciação

A depreciação é a redução do valor dos bens tangíveis do ativo não circulante - imobilizado, sujeitos ao desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.

Observa-se, então, que a perda de valor refere-se a bens físicos, tangíveis ou corpóreos em razão de:

- Desgaste ou perda de utilidade pelo uso
- Ação da natureza
- Obsolescência

Observa-se que para fins fiscais o bem somente poderá ser depreciado após instalado, posto em serviço ou em condições de produzir (RIR/99, art. 305, § 2º).

Geralmente, os benefícios econômicos futuros incorporados no ativo

são realmente consumidos pela entidade por meio do seu uso. Porém, outros fatores, tais como obsolescência técnica ou comercial e desgaste normal, enquanto o ativo permanece ocioso, muitas vezes, dão origem à diminuição dos benefícios econômicos que poderiam ter sido obtidos do ativo (CPC 27, item 56)

Segundo o art. 183 da Lei n.º 6.404/76,

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

V - os direitos classificados no imobilizado, pelo custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão;

§ 2º A diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível será registrada periodicamente nas contas de: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) depreciação, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência;

b) amortização, quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado;

c) exaustão, quando corresponder à perda do valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.

Deve-se levar em consideração, ainda, que um ativo pode sofrer redução em seu valor, sem que a mesma seja proveniente de depreciação, amortização ou exaustão. Assim, se houver uma indicação de que um ativo possa ter sofrido desvalorização, isso pode indicar que a vida útil remanescente, o método de depreciação, a amortização e a exaustão ou o valor residual para o ativo necessitem ser revistos e ajustados, mesmo que os cálculos posteriormente indiquem não ser necessário reconhecer uma desvalorização para o ativo. Esse processo é explicado pelo Pronunciamento técnico do CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos. Porém, isso só ocorre quando há perda por desvalorização, ou seja, quando o valor contábil de um ativo excede seu valor recuperável.

Para conhecer melhor o processo de depreciação dos bens do ativo imobilizado, serão apresentados abaixo alguns termos usados no Pronunciamento técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado.

## Conceitos

- Valor contábil é o valor pelo qual um ativo é reconhecido após a dedução da depreciação e da perda por redução ao valor recuperável acumuladas.
- Custo é o montante de caixa ou equivalente de caixa pago ou o valor justo de qualquer outro recurso dado para adquirir um ativo na data da sua aquisição ou construção.
- Valor depreciável é o custo de um ativo ou outro valor que substitua o custo, menos o seu valor residual.
- Depreciação é a alocação sistemática do valor depreciável de um ativo ao longo da sua vida útil.
- Valor específico para a entidade (valor em uso) é o valor presente dos fluxos de caixa que a entidade espera (i) obter com o uso contínuo de um ativo e com a alienação ao final da sua vida útil ou (ii) incorrer para a liquidação de um passivo.
- Valor justo é o valor pelo qual um ativo pode ser negociado entre partes interessadas, conhecedoras do negócio e independentes entre si, com ausência de fatores que pressionem para a liquidação da transação ou que caracterizem uma transação compulsória.
- Perda por redução ao valor recuperável é o valor pelo qual o valor contábil de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa excede seu valor recuperável.
- Ativo imobilizado é o item tangível que: (a) é mantido

para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e (b) se espera utilizar por mais de um período.

- Valor recuperável é o maior valor entre o valor justo menos os custos de venda de um ativo e seu valor em uso.
- Valor residual de um ativo é o valor estimado que a entidade obteria com a venda do ativo, após deduzir as despesas estimadas de venda, caso o ativo já tivesse a idade e a condição esperadas para o fim de sua vida útil.
- Vida útil é: (a) o período de tempo durante o qual a entidade espera utilizar o ativo; ou (b) o número de unidades de produção ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter pela utilização do ativo.

Exemplo de aplicação: No dia 01/01/X0, um automóvel foi comprado por R\$ 10.000,00 e utilizado por 1 ano. Assim, no dia 01/01/X1, foi vendido. Desconsiderando os aspectos especulativos e inflacionários, naturalmente, seu valor de venda não será mais R\$ 10.000 e sim um preço inferior. Isto porque o carro perdeu valor devido à utilização. O carro sofreu depreciação e a contabilidade registra esta perda de valor no balanço através de uma conta denominada “Depreciação Acumulada”.

Se este automóvel, por exemplo, perdeu 25% do seu valor, esta conta figuraria no Balanço patrimonial da seguinte forma:

**Ativo Não Circulante**  
**Ativo Imobilizado**  
Veículos.....R\$10.000  
Depreciação Acumulada...R\$ (2.500)

Observe que a Depreciação Acumulada é uma conta do Ativo com saldo credor, chamada de conta retificadora, já estudada no capítulo 3 deste módulo. Essa conta é apresentada entre parênteses indicando que deve ser diminuída da conta veículos.

Apesar de a conta veículos aparecer no balanço pelo valor de R\$

10.000, este não representa seu valor real. Isso porque o bem sofreu depreciação. Assim, seu valor é R\$ 7.500 ( $10.000 - 2.500$ ). O resultado desta subtração é chamado de valor contábil. E o resultado, lucro ou prejuízo, Obtido com a venda deste veículo é calculado tomando por base esse valor contábil. Assim, se o veículo for vendido por R\$ 9.500, será contabilizado um lucro de R\$ 2.000 ( $9.500 - 7.500 = 2000$ ). Porém, se o veículo for vendido um valor inferior a R\$ 7.500, será registrado um prejuízo o com a venda.

## Exemplos de bens não depreciados

De acordo com o RIR/1999, art. 307, parágrafo único e seus incisos, não será admitida quota de depreciação relativamente a:

- terrenos, salvo em relação aos melhoramentos ou construções;
- prédios ou construções não alugados nem utilizados pelo proprietário na produção dos seus rendimentos, bem como destinados à revenda;
- bens que normalmente aumentam de valor com o tempo, como obras de arte e antiguidades;
- bens para os quais seja registrada quota de exaustão.

## Início da Depreciação

Para fins contábeis, geralmente, o desgaste no ativo ocorre por meio do seu uso. Porém, deve-se levar em consideração outros fatores tais como obsolescência técnica ou comercial e desgaste normal enquanto o ativo permanece ocioso. Esses fatores muitas vezes dão origem à diminuição dos benefícios econômicos que poderiam ter sido obtidos do ativo. (CPC 27, item 56).

## Fim da Depreciação

Segundo o CPC 27, item 55, a depreciação de um ativo deve cessar na data em que o ativo é classificado como mantido para venda ou, ainda, na data em que o ativo é baixado, o que ocorrer primeiro. Portanto,

a depreciação não cessa quando o ativo se torna ocioso ou é retirado do uso normal, a não ser que o ativo esteja totalmente depreciado. No entanto, de acordo com os métodos de depreciação pelo uso, a despesa de depreciação pode ser zero enquanto não houver produção.

## Contabilização

Cada componente de um item do ativo imobilizado com custo significativo em relação ao custo total do item deve ser depreciado separadamente.

A depreciação é contabilizada debitando-se a parcela depreciada em conta de resultado (como custo ou despesa) e creditando-se em conta retificadora do ativo.

O lançamento contábil seria:

D – Encargo com Depreciação (ARE – apuração do resultado do exercício)

C – Depreciação Acumulada (conta retificadora do ativo imobilizado)

A conta debitada (que pode ser um custo ou uma despesa) é lançada no resultado do exercício (diminuindo o lucro do exercício) e a conta creditada retifica o valor do bem depreciado.

## Vida útil e Taxas de Depreciação

A vida útil do ativo deve ser estimada baseada na experiência da entidade com ativos semelhantes. A vida útil de um ativo é definida em termos da utilidade esperada do ativo para a entidade. A política de gestão de ativos da entidade pode considerar a alienação de ativos após um período determinado ou após o consumo de uma proporção específica de benefícios econômicos futuros incorporados no ativo. Assim, pode ocorrer que a vida útil de um ativo seja menor do que a sua vida econômica (CPC 27, item 61).

Segundo o CPC 27, item 56, os seguintes fatores são considerados

na determinação da vida útil de um ativo:

- a. uso esperado do ativo que é avaliado com base na capacidade ou produção física esperadas do ativo;
- b. desgaste físico normal esperado, que depende de fatores operacionais tais como o número de turnos durante os quais o ativo será usado, o programa de reparos e manutenção e o cuidado e a manutenção do ativo enquanto estiver ocioso;
- c. obsolescência técnica ou comercial proveniente de mudanças ou melhorias na produção, ou de mudança na demanda do mercado para o produto ou serviço derivado do ativo;
- d. limites legais ou semelhantes no uso do ativo, tais como as datas de término dos contratos de arrendamento mercantil relativos ao ativo.

Quanto maior a taxa de depreciação adotada para um determinado equipamento, menor o lucro líquido do exercício (já que a parcela depreciada é lançada como despesa). Para efeitos didáticos, vamos considerar que o imposto de renda é calculado aplicando-se um percentual sobre o lucro líquido. Assim, quanto maior a taxa adotada, menor o imposto de renda a pagar. Assim, a Receita Federal fixou taxas máximas de depreciação para determinados bens.

$$\text{Taxa de Depreciação} = \frac{100\%}{\text{Vida útil do bem}}$$

*Exemplo:*

- Edifícios : 4% ao ano ( 25 anos de vida útil )
- Veículos : 20% ao ano ( 5 anos de vida útil )
- Máquinas : 10% ao ano ( 10 anos de vida útil )
- Móveis e utensílios : 10% ao ano ( 10 anos de vida útil )
- Tratores : 25% ao ano ( 4 anos de vida útil )

## Valor Residual

O valor residual e a vida útil de um ativo são revisados pelo menos ao final de cada exercício. O valor depreciável de um ativo é deter-

minado após a dedução de seu valor residual.

### Fórmula de cálculo:

$$\text{Cota Anual de Depreciação} = \frac{\text{Custo} - \text{Valor Residual}}{\text{N}^\circ \text{ de Períodos de Vida útil}}$$

### Exemplo

A Cia. ABC adquiriu, em 01/01/X0, uma máquina, que foi colocada em funcionamento em 01/07/X0. O prazo de vida útil da máquina é de 5 anos e seu preço de aquisição é de R\$ 10.000. Supondo que esta máquina seja vendida em 01/04/X2 por R\$ 7.500, qual o lucro que a empresa obterá com esta operação?

### Resolução

A taxa de depreciação anual é de R\$ 2.000 ( 20% x 10.000 )

No ano X0 , a máquina depreciou R\$ 1.000 ( apenas 6 meses )

No ano X1, a depreciação foi de R\$ 2.000 e no ano X3, a depreciação foi de R\$ 500 ( 2000 / 12 x 3 )

Logo a depreciação total até a data da venda é de R\$ 3.500 . Assim o lucro seria calculado :

Valor da máquina – R\$ 10.000  
(-) Depreciação Acumulada – R\$ 3.500  
= Valor Contábil – R\$ 6.500

Lucro (R\$ 1.000)= Valor de Venda (R\$ 7.500) - Valor Contábil (R\$ 6.500)

## Métodos de Depreciação

O método de depreciação aplicado a um ativo deve ser revisado pelo menos ao final de cada exercício e, se houver alteração significativa no padrão de consumo previsto, o método de depreciação deve ser alterado para refletir essa mudança. Tal mudança deve ser registrada

como mudança na estimativa contábil.

Vários métodos de depreciação podem ser utilizados para apropriar de forma sistemática o valor depreciável de um ativo ao longo da sua vida útil. Tais métodos incluem o método da linha reta, o método dos saldos decrescentes e o método de unidades produzidas. A depreciação pelo método linear resulta em despesa constante durante a vida útil do ativo, caso o seu valor residual não se altere. O método dos saldos decrescentes resulta em despesa decrescente durante a vida útil. O método de unidades produzidas resulta em despesa baseada no uso ou produção esperados. A entidade seleciona o método que melhor reflita o padrão do consumo dos benefícios econômicos futuros esperados incorporados no ativo. Esse método é aplicado consistentemente entre períodos, a não ser que exista alteração nesse padrão (CPC 27, item 62).

Serão aqui apresentados quatro métodos de depreciação: quotas constantes, soma dos dígitos, unidades produzidas e horas de trabalho.



### Método das Quotas Constantes ou Linear

O cálculo da depreciação por este método é efetuado dividindo-se o valor a ser depreciado pelo tempo de vida útil do bem. Ele também é conhecido como Método da Linha Reta. É o único método aceito pela Legislação Fiscal Brasileira, porém é permitido realizar a depreciação acelerada dos bens.

#### *Exemplo*

Foi adquirido um veículo com vida útil estimada de 5 anos, com valor contábil de R\$ 20.000,00. Calcular o valor da conta Depreciação Acumulada ao final do terceiro ano.

$$\text{Taxa de Depreciação} = \frac{100\%}{\text{Vida útil do bem}}$$

1. Para encontrar o valor a ser depreciado anualmente, deve-se primeiro encontrar a taxa de depreciação que será utilizada. Assim,  $100\% / 5 \text{ anos} = 20\%$
2. Depois, para encontrar o valor da despesa com depreciação anual, multiplica-se a taxa encontrada pelo valor

contábil do bem. Assim,  $20.000 \times 20\% = 4.000$

3. Para encontrar o valor da conta Depreciação Acumulada ao final do terceiro ano, deve-se multiplicar o valor da depreciação anual encontrada por três. Assim,  $3 \times 4.000 = 12.000$ .

4. Neste exemplo o valor da conta veículos após os 3 anos de depreciação seria de  $20.000 - 12.000 = 8.000$ .

Pode-se ainda realizar o cálculo de maneira direta:  $20.000/5 = 4.000$ . Logo, ao final do terceiro ano, o valor da Depreciação Acumulada é de  $(3 \times 4.000) 12.000$ .



### Método da Soma dos Dígitos ou Método de Cole

Os cálculos realizados por este método apresentam uma fração cujo denominador é formado pela soma do número de anos de vida útil do bem e o numerador é composto dos anos sucessivos, sendo que no último ano o numerador será igual a 1. Por este método, a depreciação pode ser calculada de maneira crescente ou decrescente.

Exemplo: Um bem com custo contábil de R\$ 30.000,00, tem prazo de vida útil de 5 anos. Calcular o valor da depreciação anual pelo método dos dígitos decrescentes.

Inicialmente somamos os algarismos que compõem o número de anos:  $1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$ .

Assim, a depreciação é calculada como se segue:

$$\text{Ano 1: } 5/15 \times 30.000 = 10.000$$

$$\text{Ano 2: } 4/15 \times 30.000 = 8.000$$

$$\text{Ano 3: } 3/15 \times 30.000 = 6.000$$

$$\text{Ano 4: } 2/15 \times 30.000 = 4.000$$

$$\text{Ano 5: } 1/15 \times 30.000 = 2.000$$

Assim, se o problema pedisse o valor da conta Depreciação Acumulada no segundo ano, a resposta seria 18.000. Já pelo método crescente, ao contrário, se o problema pedisse o valor da Depreciação Acumulada após o segundo ano, a resposta seria 6.000.

A vantagem desse método em relação ao das quotas constantes é que proporciona maior uniformidade nos custos, visto que muitos bens (principalmente os veículos) têm sua depreciação maior nos primeiros anos.



### Método das Unidades Produzidas

A quota de depreciação é dada pela seguinte fórmula:

$$\text{Quota de Depreciação} = \frac{\text{Número de unidades produzidas no período}}{\text{Número de unidades estimadas a serem durante a vida útil do bem}}$$

#### *Exemplo:*

Uma máquina, cujo custo é de R\$ 20.000,00, produziu 3 milhões de peças no primeiro ano e 6 milhões no segundo ano. Estima-se que, durante a vida útil do bem, a máquina produzirá 30 milhões peças. Calcular o valor da depreciação acumulada após o segundo ano.

No primeiro ano, a depreciação será: 3 milhões / 30 milhões = 10%.  
 $10\% \times 20.000 = 2.000.$

No segundo ano: 6 milhões/30 milhões = 20%.

$20\% \times 20.000 = 4.000.$

Assim, o valor da depreciação acumulada, após o segundo ano, é de 6.000.



### Método das Horas de Trabalho

A quota de depreciação é dada pela fórmula:

$$\text{Quota de Depreciação} = \frac{\text{Número de horas trabalhadas no período}}{\text{Número de horas de trabalho estimadas durante a vida útil do bem}}$$

*Exemplo:*

Uma máquina, cujo custo contábil é de R\$ 10.000,00, trabalha mil horas no primeiro ano e 2 mil no segundo ano. Estima-se que durante a vida útil do bem a máquina trabalhará 10 mil horas. Calcular o valor da depreciação acumulada após o segundo ano.

No primeiro ano, a depreciação será: 1 mil horas/10 mil horas = 10%.  
 $10\% \times 10.000 = 1.000.$

No segundo ano: 2 mil horas /10 mil horas = 20%.  
 $20\% \times 10.000 = 2.000.$

Assim, o valor da depreciação acumulada, após o segundo ano, é de 3.000.

## Depreciação de Bens Adquiridos Usados

O prazo de vida útil admissível para fins de depreciação de bem adquirido usado é o maior dentre os seguintes (RIR/99, art. 311):

- 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 ou utilização desse bem.

## Depreciação Acelerada (em função dos turnos – RIR/99, art. 312)

Em relação aos bens móveis, poderão ser adotados, em função do número de horas diárias de operação, os seguintes coeficientes de depreciação acelerada.

São considerados para tanto turnos de 8 horas.

- I. um turno de oito horas.....1,0;
- II. dois turnos de oito horas.....1,5;
- III. três turnos de oito horas.....2,0.

Portanto, a utilização da aceleração da depreciação contábil, quando há mais de um turno diário de operação, poderá permitir uma contabiliza-

ção maior de encargos dedutíveis na apuração do resultado tributável.

## 5.2 Amortização

Segundo a Lei n.º 6.404/76,

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

§ 2º A diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível será registrada periodicamente nas contas de: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) depreciação, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência;

b) amortização, quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado;

c) exaustão, quando corresponder à perda do valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.

Para conhecer melhor o processo de amortização dos bens do ativo intangível, serão apresentados abaixo alguns termos usados no Pronunciamento técnico CPC 04 – Ativo Intangível.

### Conceitos

- Ativo intangível é um ativo não monetário identificável sem substância física.
- Amortização é a alocação sistemática do valor amortizável de ativo intangível ao longo da sua vida útil.
- Custo é o montante de caixa ou equivalente de caixa pago ou o valor justo de qualquer outra remuneração dada para adquirir um ativo na data da sua aquisição ou construção.
- Valor residual de um ativo intangível é o valor estimado

que uma entidade obterá com a venda do ativo, após deduzir as despesas estimadas de venda, caso o ativo já tivesse a idade e a condição esperadas para o fim de sua vida útil.

- Valor amortizável é o custo de um ativo ou outro valor que substitua o custo, menos o seu valor residual.
- Data de aquisição de uma combinação de negócios é a data em que a adquirente obtém efetivamente o controle sobre a adquirida.
- Valor contábil é o valor pelo qual um ativo é reconhecido no balanço patrimonial após a dedução da amortização acumulada e da perda por desvalorização.
- 
- Vida útil é: (a) o período de tempo no qual a entidade espera utilizar um ativo; ou (b) o número de unidades de produção ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter pela utilização do ativo.
- Desenvolvimento é a aplicação dos resultados da pesquisa ou de outros conhecimentos em um plano ou projeto visando à produção de materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou substancialmente aprimorados, antes do início da sua produção comercial ou do seu uso.
- Pesquisa é a investigação original e planejada realizada com a expectativa de adquirir novo conhecimento e entendimento científico ou técnico.
- Valor específico para a entidade é o valor presente dos fluxos de caixa que uma entidade espera (i) obter com o uso contínuo de um ativo e com a alienação ao final da sua vida útil ou (ii) incorrer para a liquidação de um passivo.

## Método e Taxa de Amortização

O método de amortização utilizado reflete o padrão de consumo pela entidade dos benefícios econômicos futuros. Se não for possível

determinar esse padrão com segurança, deve ser utilizado o método linear. Porém, se ativo intangível tiver vida útil indefinida, o mesmo não deve ser amortizado.

Podem ser utilizados vários métodos de amortização para apropriar de forma sistemática o valor amortizável de um ativo ao longo da sua vida útil. Tais métodos incluem o método linear, também conhecido como método de linha reta, o método dos saldos decrescentes e o método de unidades produzidas. A seleção do método deve obedecer ao padrão de consumo dos benefícios econômicos futuros esperados, incorporados ao ativo, e aplicado consistentemente entre períodos, a não ser que exista alteração nesse padrão.

Assim, como ocorre com as taxas de depreciação, as taxas de amortização também são obtidas pelo método linear (ou método das quotas constantes), ou seja, o custo do ativo intangível amortizável é distribuído, através do seu prazo de vida útil, de forma uniforme.

*Exemplo:*

Uma empresa adquiriu o direito de explorar, ao longo de 25 anos, uma marca. a taxa anual de amortização será:

$$\begin{aligned} \text{Taxa de Amortização} &= \frac{100\%}{\text{Vida útil do bem}} \\ &= 100\% / 25 \text{ anos} = 4\%. \end{aligned}$$

O lançamento característico da amortização é:

**D – Despesa/Custo com Amortização (conta de resultado)**

**C - Amortização Acumulada (conta redutora de ativo)**

Amortização é a perda do valor do capital aplicado em ativos, representa uma despesa e consiste na transferência gradual do ativo para o resultado de cada exercício. Assim, segundo o CPC 04, a amortização deve normalmente ser reconhecida no resultado.

Se a amortização faz parte do custo de outro ativo, deve ser incluída no seu valor contábil. Por exemplo, a amortização de ativos intangíveis utilizados em processo de produção faz parte do valor contábil dos estoques.

## Vida Útil

A contabilização de ativo intangível baseia-se na sua vida útil. Um ativo intangível com vida útil definida deve ser amortizado enquanto a de um ativo intangível com vida útil indefinida não deve ser amortizado.

Muitos fatores são considerados na determinação da vida útil de ativo intangível:

- a. a utilização prevista de um ativo pela entidade e se o ativo pode ser gerenciado eficientemente por outra equipe de administração;
- b. os ciclos de vida típicos dos produtos do ativo e as informações públicas sobre estimativas de vida útil de ativos semelhantes, utilizados de maneira semelhante;
- c. obsolescência técnica, tecnológica, comercial ou de outro tipo;
- d. a estabilidade do setor em que o ativo opera e as mudanças na demanda de mercado para produtos ou serviços gerados pelo ativo;
- e. medidas esperadas da concorrência ou de potenciais concorrentes;
- f. o nível dos gastos de manutenção requerido para obter os benefícios econômicos futuros do ativo e a capacidade e intenção da entidade para atingir tal nível;
- g. o período de controle sobre o ativo e os limites legais ou similares para a sua utilização, tais como datas de vencimento dos arrendamentos/locações relacionados; e
- h. se a vida útil do ativo depende da vida útil de outros ativos da entidade. (CPC 04, item 90)

A entidade deve avaliar se a vida útil de ativo intangível é definida ou indefinida e, no primeiro caso, a duração ou o volume de produção ou unidades semelhantes que formam essa vida útil. A entidade deve atribuir vida útil indefinida a um ativo intangível quando, com base na análise de todos os fatores relevantes, não existe um limite previsível para o período durante o qual o ativo deverá gerar fluxos de caixa líquidos positivos para a entidade.

O valor amortizável de ativo com vida útil definida é determinado após a dedução de seu valor residual. Um valor residual diferente de zero implica que a entidade espera a alienação do ativo intangível

antes do final de sua vida econômica.

A estimativa do valor residual baseia-se no valor recuperável pela alienação, utilizando os preços em vigor na data da estimativa para a venda de ativo similar que tenha atingido o final de sua vida útil e que tenha sido operado em condições semelhantes àquelas em que o ativo será utilizado.

## Ativo Diferido

O subgrupo do ativo diferido caracterizava-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, eram ativadas. Assim, somente eram reconhecidas as despesas em contas de resultado à medida que essa contribuição influenciava na geração do resultado de cada exercício.

O Pronunciamento técnico CPC 13 afirma que, após esse grupo de contas ser extinto pela Lei 11.941/2009, seus saldos precisam ser analisados: os que se referirem a itens que mudaram de classificação, devem ser reclassificados, e os que devam, pelas novas legislações e normas, não mais ser ativados, podem ser lançados contra lucros ou prejuízos acumulados (saldos em final de 2007) ou ficar ainda nesse grupo sob o mesmo título de ativo diferido até sua amortização final.

Segundo a alteração da lei n.º 6.404/76 pela lei n.º 11.941/09,

Art. 299-A. 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, sujeito à análise sobre a recuperação de que trata o § 3º do art. 183 desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

**Diferença entre Amortização e Depreciação:** A depreciação atinge a perda de valor de coisas materiais, como máquinas, móveis, etc., e a amortização, por sua vez, destina-se a significar perda de valor de coisas imateriais ou de imobilizações financeiras.



## 5.3 Exaustão

### Conceito

Exaurir significa esgotar completamente. Em termos contábeis, a exaustão se relaciona com a perda de valor dos bens ou direitos do ativo, ao longo do tempo, decorrentes de sua exploração (extração ou aproveitamento) mineral ou florestal.

Exemplos: Extração de madeira, Exploração de jazidas, de minas, etc.

### Métodos de Cálculo

Exaustão Anual em função do prazo de concessão = custo de aquisição / prazo estimado para esgotamento.

Exaustão Anual em função da relação entre produção do período e quantidade conhecida. Taxa = produção do período / quantidade conhecida ( x custo ou valor de aquisição)

### Contabilização

D -Despesas de Exaustão (conta de resultado)

C- Exaustão Acumulada (Redutora do ativo imobilizado)

Fenômeno patrimonial que caracteriza a perda de valor que sofrem as imobilizações suscetíveis de exploração e que se esgotam no correr do tempo, como, por exemplo, as reservas minerais e vegetais (bosques, florestas, jazidas etc.).

Corresponde à perda de valor decorrente da exploração de recursos minerais ou florestais ou de bens aplicados nessa exploração.





# CAPÍTULO 6

PATRIMÔNIO LÍQUIDO





# Patrimônio Líquido

## Objetivo

Este capítulo tem como objetivo apresentar os elementos do grupo Patrimônio líquido do Balanço patrimonial (Ativo, Passivo e Patrimônio líquido) de forma mais detalhada, com seus respectivos subgrupos e contas. Essa revisão será baseada na Lei n.º 6.404/76 e suas alterações, nas NBC Ts, bem como nos Pronunciamentos Técnicos do CPC.

## Introdução

Segundo a Lei n.º 6.404/76,

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

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

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

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

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

O Patrimônio líquido é formado pelo grupo de contas que registra o valor contábil pertencente aos acionistas ou quotistas. É o valor

residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos. Ou seja, é a diferença entre o valor dos ativos e dos passivos. Significa o capital próprio da empresa. O valor do patrimônio líquido pode ser positivo, negativo ou nulo.

- a. positivo (ativo maior que passivo exigível);
- b. nulo (ativo igual ao passivo exigível); e
- c. negativo (ativo menor que passivo exigível).

Segundo a NBC T 3.2, no caso onde houver Passivo a Descoberto (ativo menor que passivo exigível), devido à sua excepcionalidade, a Entidade deverá modificar a forma habitual da equação patrimonial, apresentando, de forma vertical, o ativo diminuído do passivo, tendo como resultado o Passivo a Descoberto.

A partir de 01.01.2008, por força da Lei n.º 11.638/2007, e depois pela vigência da Lei 11.941/2009, a divisão do patrimônio líquido será realizada da seguinte maneira:

- a. Capital Social
- b. Reservas de Capital
- c. Ajustes de Avaliação Patrimonial
- d. Reservas de Lucros
- e. Ações em Tesouraria
- f. Prejuízos Acumulados.

## 6.1 Capital Social

Segundo a NBC T 3, nesse grupo são apresentados os valores aportados pelos proprietários e os decorrentes de incorporações de reservas de lucros.

Assim, o capital social representa os valores recebidos pela empresa, em forma de subscrição ou por ela gerados. A integralização do capital poderá ser feita por meio de moeda corrente ou bens e direitos. Quando a integralização do capital social é feita em moeda corrente, debita-se uma conta específica do ativo circulante (Bancos c/Movi-

mento, por exemplo) e credita-se a conta “Capital Social”.

**Capital Social Subscrito** – compromisso assumido pelos sócios ou acionistas de contribuir com certa quantia para a empresa.

**Capital Social a Realizar** – parcela do capital subscrito ainda não transformado em dinheiro pelos sócios ou acionistas. É uma conta retificadora, ou seja, de natureza devedora.

**Capital Social Realizado** – parcela do capital subscrito efetivamente paga em dinheiro pelos sócios ou acionistas. (NEVES e VICECONTI; 2004: 145)

Segundo o art. 182 da Lei n.º 6.404/76, a conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

### Representação no Balanço Patrimonial

Patrimônio Líquido (PI)	
Capital Social	R\$
Subscrito	2.000.000
(-) a Realizar (a Integralizar)	(500.000)
(=) Realizado (Integralizado)	1.500.000

### Contabilização

#### 1 – Pela Subscrição:

Capital Social a Realizar

A Capital Social Subscrito.....2.000.000

#### 2 – Pela Integralização:

Caixa ou Bancos

A Capital Social a Realizar.....1.500.000

No caso de integralização de capital realizada mediante entrega de bens, debita-se uma conta específica do ativo não circulante imobi-

lizado e credita-se a conta “capital social”.

## 6.2 Reservas de Capital

Reserva de capital são contribuições dos proprietários, sócios, acionista ou de terceiros que investem no patrimônio da empresa. Essas contas não representam receitas ou ganhos e sim origem de capital e, por este motivo, não devem transitar por contas de resultado.

Segundo o art. 182 da Lei n.º 6.404/76,

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

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

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

~~c) o prêmio recebido na emissão de debêntures;~~

d) as doações e as subvenções para investimento.

c) (revogada); (Redação dada pela Lei nº 11.638 de 2007) (Revogado pela Lei nº 11.638 de 2007)

d) (revogada). (Redação dada pela Lei nº 11.638 de 2007) (Revogado pela Lei nº 11.638 de 2007)

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

Assim, a reserva de capital abrange as seguintes contas:

- a. Reserva de Ágio na Emissão de Ações;
- b. Reserva de Alienação de Partes Beneficiárias;
- c. Reserva de Alienação de Bônus de Subscrição;

**Reserva de Ágio na Emissão de Ações** – Na conta Capital Social, as ações devem figurar somente pelo seu valor nominal. O excedente, ou seja, a diferença entre o preço que os acionistas pagam pelas ações à companhia e o seu valor nominal deve ser registrada em conta de Reserva de Capital.

Segundo a Lei n.º 6.404/76,

Art. 13. É vedada a emissão de ações por preço inferior ao seu valor nominal.

§ 1º A infração do disposto neste artigo importará nulidade do ato ou operação e responsabilidade dos infratores, sem prejuízo da ação penal que no caso couber.

§ 2º A contribuição do subscritor que ultrapassar o valor nominal constituirá reserva de capital (artigo 182, § 1º).

Art. 14. O preço de emissão das ações sem valor nominal será fixado, na constituição da companhia, pelos fundadores, e no aumento de capital, pela assembléia-geral ou pelo conselho de administração (artigos 166 e 170, § 2º).

Parágrafo único. O preço de emissão pode ser fixado com parte destinada à formação de reserva de capital; na emissão de ações preferenciais com prioridade no reembolso do capital, somente a parcela que ultrapassar o valor de reembolso poderá ter essa destinação.

*Exemplo:*

Valor da Realização (pagamento)..... R\$ 40,  
(-) Valor da Ação (subscrição).....(R\$ 30,)  
(=) Ágio na Emissão..... . R\$ 10,

Contabilização:

D - Caixa ou Bancos.....40, (AC)  
C - Capital Social..... 30, (PL)  
C - Reserva de Ágio na emissão de Ações... 10, (PL)

**Reserva de Alienação de Partes Beneficiárias** – é a reserva formada pela alienação a terceiros de partes beneficiárias (títulos negociáveis, que não possuem valor nominal e dão direito a participação nos lucros de até 10% ao ano). A emissão de títulos de partes beneficiárias deverá constar em Notas Explicativas, justificando o assunto, informando o prazo de validade (se atribuídas gratuitamente, máximo 10 anos), as vantagens do beneficiado e as condições de resgate. Os títulos que forem cedidos gratuitamente devem constar em notas explicativas às demonstrações financeiras, não havendo, no caso, qualquer contabilização.

As companhias abertas não podem mais emitir partes beneficiárias após um parágrafo acrescentado pela lei 10.303/2001 no art. 47 da lei n.º 6.404/76.

Segundo a Lei n.º 6.404/76,

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

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

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

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

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

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

Contabilização da alienação do título:

D – Caixa/banco

C – Reserva de alienação de Partes Beneficiárias

**Reserva de Produto da Alienação de Bônus de Subscrição** – é formada quando a empresa aliena para terceiros os bônus de subscrição (são títulos negociáveis emitidos dentro do limite do capital autorizado, que podem ser alienados à terceiros ou dado como vantagem adicional aos subscritores de suas ações ou debêntures). Este título dá direito aos seus titulares de subscrever as ações da empresa mediante a apresentação do título. Os acionistas gozarão da preferência na aquisição dos bônus.

Segundo a Lei n.º 6.404/76,

Art. 75. A companhia poderá emitir, dentro do limite de aumento de capital autorizado no estatuto (artigo 168), títulos negociáveis denominados “Bônus de Subscrição”.

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

Art. 76. A deliberação sobre emissão de bônus de subscrição compete à assembléia-geral, se o estatuto não a atribuir ao conselho de administração.

Art. 77. Os bônus de subscrição serão alienados pela companhia ou por ela atribuídos, como vantagem adicional, aos subscritos de emissões de suas ações ou debêntures.

Parágrafo único. Os acionistas da companhia gozarão, nos termos dos artigos 171 e 172, de preferência para subscrever a emissão de bônus.

Contabilização

D – Caixa/bancos

C – Reserva de produto da alienação de Bônus de Subscrição

As reservas de capital somente poderão ser utilizadas para:

- absorção dos prejuízos que ultrapassarem os lucros acumulados e as reservas de lucros;
- resgate, reembolso ou compra de ações;
- resgate de partes beneficiárias;
- incorporação ao capital social;
- pagamento de dividendos aos portadores das ações preferenciais.



## 6.3 Ajustes de Avaliação Patrimonial

Segundo o art. 182 da Lei n.º 6.404/76,

§ 3º Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial,

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

Este subgrupo foi incluso no Patrimônio líquido pela lei 11.638/07. A referida lei destaca que serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial os elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a valor justo. Porém, é importante lembrar que este procedimento nada tem a ver com reavaliação de ativos, pois não está relacionado com o mercado, mas sim com um valor justo. Esta conta poderá assumir natureza devedora ou credora.

A Lei nº 11.638/07 eliminou a possibilidade de reavaliação espontânea de bens. Assim, os saldos existentes nas reservas de reavaliação constituídas antes da vigência dessa Lei, inclusive as reavaliações reflexas de controladas e coligadas, deveriam, segundo o CPC 13:

- a. ser mantidos até sua efetiva realização; ou
- b. ser estornados até o término do exercício social de 2008.

O CPC 12, Ajuste a Valor Presente, define valor justo (fair value) como sendo o valor pelo qual um ativo pode ser negociado, ou um passivo liquidado, entre partes interessadas, conhecedoras do negócio e independentes entre si, com a ausência de fatores que pressionem para a liquidação da transação ou que caracterizem uma transação compulsória.

A Lei n.º 6.404/76 conceitua o valor justo dos elementos do ativo no Balanço patrimonial da seguinte forma:

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

§ 1º Para efeitos do disposto neste artigo, considera-se valor justo: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

- a) das matérias-primas e dos bens em almoxarifado, o preço pelo qual possam ser repostos, mediante compra no mercado;
- b) dos bens ou direitos destinados à venda, o preço líquido

de realização mediante venda no mercado, deduzidos os impostos e demais despesas necessárias para a venda, e a margem de lucro;

c) dos investimentos, o valor líquido pelo qual possam ser alienados a terceiros.

d) dos instrumentos financeiros, o valor que pode se obter em um mercado ativo, decorrente de transação não compulsória realizada entre partes independentes; e, na ausência de um mercado ativo para um determinado instrumento financeiro: (Incluída pela Lei nº 11.638, de 2007)

1) o valor que se pode obter em um mercado ativo com a negociação de outro instrumento financeiro de natureza, prazo e risco similares; (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

2) o valor presente líquido dos fluxos de caixa futuros para instrumentos financeiros de natureza, prazo e risco similares; ou (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

3) o valor obtido por meio de modelos matemático-estatísticos de precificação de instrumentos financeiros. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

#### *Exemplo de Contabilização:*

a) Aumento de uma conta do ativo (exemplo: investimento) em relação a avaliação a valor justo, para fins de divulgação no balanço patrimonial.

D - Investimento Temporário (ativo circulante ou ARLP)

C - Ajuste da avaliação patrimonial (PL)

b) Redução de uma conta do ativo (exemplo: investimento) em relação a avaliação a valor justo, para fins de divulgação no balanço patrimonial.

D - Ajuste da avaliação patrimonial (PL)

C - Investimento Temporário (ativo circulante ou ARLP)



## 6.4 Reservas de Lucros

As reservas de lucros são contas 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”. Representam Lucros Reservados.

Contabilização:

D - Lucros ou Prejuízos Acumulados (A conta lucros acumulados é transitória)

C - Reservas de Lucros

Pela Lei das S/A, classificam-se como reservas de lucros:

**Reserva Legal:** É a única reserva obrigatória por lei. Tem a finalidade de assegurar a integridade do Capital Social. É utilizado para aumentar o Capital Social ou absorver prejuízos contábeis. É calculada tendo como base de cálculo 5% sobre o Lucro líquido do Exercício, e deve ser constituída antes da formação de qualquer outra reserva ou da distribuição de dividendos, limitado a 20% do valor do Capital Social.

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

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

§ 2º A reserva legal tem por fim assegurar a integridade do capital social e somente poderá ser utilizada para compensar prejuízos ou aumentar o capital.(LEI N.º 6.404/76).

**Reservas Estatutárias:** devem estar previstas no estatuto da companhia, o qual deverá:

- a. indicar, de modo claro, completo e preciso, a sua finalidade;
- b. fixar os critérios para sua determinação com base do lucro do período base;
- c. estabelecer seu limite máximo.

**Reservas para Contingências:** tem como objetivo compensar, em período futuro, a diminuição do lucro decorrente de perda provável, cujo

valor possa ser estimado.

**Contingências:** situação ou condição que pode surgir para a companhia, na qual há possibilidade de ocorrência de despesas ou perdas, cuja certeza de acontecimento é futura e discutível, tais como:

- a. perdas futuras pela expectativa de diminuição nos preços dos produtos da empresa, gerando prejuízos;
- b. pela previsão de lançamento de produtos concorrentes com qualidade superior a menores preços;
- c. pela previsão de perdas em função de ação da natureza como: geadas, cheias, enchentes, secas, que gerarão perdas para a empresa (NEVES e VICECONTI; 2004, p. 145).

A constituição da reserva é opcional e a proposta da administração deverá indicar a causa da perda prevista e justificar com as razões de prudência que recomendem a sua constituição.

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

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

§ 2º A reserva será revertida no exercício em que deixarem de existir as razões que justificaram a sua constituição ou em que ocorrer a perda. (LEI N.º 6.404/76).

**Reservas de Lucros para expansão, retenção de lucros ou reservas para planos de investimento:** têm a finalidade de reter parte do lucro apurado, visando manter tais recursos na companhia para aplicar em projetos de expansão previamente aprovados pela assembleia-geral através de orçamentos que justifiquem tal retenção.

O orçamento, submetido pelos órgãos da administração com a justificativa da retenção de lucros proposta, poderá ter a duração de até 5 (cinco) exercícios, conforme art. 196, da lei n.º 6.404/76, salvo no caso de execução, por prazo maior, de projeto de investimento. O orçamento ainda deverá ser revisado anualmente, quando tiver dura-

ção superior a um exercício social.

Segundo a Lei n.º 6.404/76,

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

§ 1º O orçamento, submetido pelos órgãos da administração com a justificação da retenção de lucros proposta, deverá compreender todas as fontes de recursos e aplicações de capital, fixo ou circulante, e poderá ter a duração de até 5 (cinco) exercícios, salvo no caso de execução, por prazo maior, de projeto de investimento.

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

**Reserva de Lucros a Realizar:** esta reserva tem fundamento teórico no regime de competência adotado pela contabilidade. Pode ocorrer que a empresa venha a apurar um lucro líquido, sem o correspondente recebimento do recurso. Tais lucros ficam financeiramente por realizar.

No exercício social em que o montante do dividendo obrigatório (que será explicado logo abaixo), calculado nos termos do estatuto ou do art. 202 da Lei das S/A, ultrapassar a parcela realizada do lucro líquido do exercício, a assembleia-geral poderá, por proposta dos órgãos da administração, destinar o excesso à constituição de reserva de lucros a realizar. Assim, a entidade evita distribuir dividendo obrigatório sobre a parcela de lucros ainda não realizada financeiramente.

Segundo a Lei n.º 6.404/76,

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

§ 1º Para os efeitos deste artigo, considera-se realizada a parcela do lucro líquido do exercício que exceder da soma dos

seguintes valores: (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001)

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

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

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

#### *Exemplo:*

Se o lucro líquido do exercício foi de R\$ 2.000; o resultado líquido positivo da equivalência patrimonial de 600; e os lucros, ganhos e rendimentos em operações de longo prazo, de R\$ 800, a parcela realizada do lucro líquido do exercício seria de:

- lucro líquido de exercício R\$ 2.000
- (-) resultado líquido positivo da equivalência (R\$ 600)
- (-) lucros, rendimentos ou ganhos realizáveis a longo prazo (R\$ 800)
- (=) parcela realizada do lucro líquido do exercício R\$ 600

Nesse caso, a companhia obteve um lucro líquido, no final do exercício, de R\$ 2.000, porém apenas uma parcela de 600 encontra-se realizada. Assim, a companhia não é obrigada a distribuir todo o lucro como dividendo, podendo constituir uma reserva com a diferença entre o valor do dividendo que ela deve distribuir e o valor da parcela realizada. Abaixo será explicado o cálculo do dividendo.

## Dividendo Obrigatório e Estatuto Omissis

Segundo a Lei nº 6.404/76, o estatuto poderá estabelecer o dividendo como porcentagem do lucro ou do capital social, ou fixar outros critérios para determiná-lo, desde que sejam regulados com precisão e minúcia e não sujeitem os acionistas minoritários ao arbítrio dos órgãos de administração ou da maioria. Mas, caso o estatuto seja

omisso e a assembleia-geral deliberar alterá-lo para introduzir norma sobre a matéria, o dividendo obrigatório não poderá ser inferior a 25% (vinte e cinco por cento) do lucro líquido ajustado.

Assim, para fins de cálculo do dividendo obrigatório, a lei n.º 6.404/76 definiu,

Art. 202. Os acionistas têm direito de receber como dividendo obrigatório, em cada exercício, a parcela dos lucros estabelecida no estatuto ou, se este for omissivo, a importância determinada de acordo com as seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001)

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

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

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

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

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

#### Memória de cálculo do dividendo mínimo obrigatório no caso de estatuto omissivo:

Lucro líquido do exercício

( - ) importância destinada à constituição da reserva legal

( - ) importância destinada à formação da reserva para contingências  
+ reversão da reserva para contingências formada em exercícios anteriores

(=) Lucro Líquido Ajustado

x 50%

(=) dividendo mínimo obrigatório

*Exemplo:*

Com base nas informações abaixo calcule o valor do dividendo obrigatório (estatuto omissis).

- lucro líquido de exercício R\$ 2.000
- reserva legal do exercício R\$ 100
- reversão de reserva para contingências R\$ 200
- reserva para contingências do exercício R\$ 300

### Cálculo:

lucro líquido do exercício R\$ 2.000  
( - ) reserva legal do exercício (R\$ 100)  
( - ) reserva para contingências do exercício (R\$ 300)  
+ reversão de reserva para contingências R\$ 200  
lucro líquido ajustado R\$ 1.800  
x 50%  
(=) dividendo mínimo obrigatório R\$ 900

Se, porém, o montante realizado do lucro líquido do exercício tiver sido menor que 900, a companhia poderá limitar o pagamento do dividendo a essa parcela realizada do lucro líquido do exercício, desde que a diferença entre o dividendo mínimo calculado e o montante realizado do lucro líquido do exercício seja registrada como reserva de lucros a realizar.

Assim, continuando o exemplo, se o montante realizado do lucro líquido do exercício da companhia for de 600, a mesma poderá pagar como dividendo o valor de 600 e registrar os 300 restantes em reserva de lucros a realizar. ( $900 - 600 = 300$ )

Nessa hipótese, os lucros registrados na reserva de lucros a realizar, quando realizados e se não forem absorvidos por prejuízos em exercícios subsequentes, deverão ser acrescidos ao primeiro dividendo declarado após a realização dos lucros. (Lei n° 6.404/76, art. 202, III, com a redação dada pela Lei n° 10.303/2001).

**Reserva Especial para Dividendos Obrigatórios Não-distribuídos:** essa

reserva será constituída no caso da entidade apresentar lucro no período, mas devido à situação financeira precária da empresa, a mesma pode decidir não fazer a distribuição de dividendos. Observe o que diz a Lei n 6.404/76:

Art. 202 - § 4º O dividendo previsto neste artigo não será obrigatório no exercício social em que os órgãos da administração informarem à assembléia-geral ordinária ser ele incompatível com a situação financeira da companhia. O conselho fiscal, se em funcionamento, deverá dar parecer sobre essa informação e, na companhia aberta, seus administradores encaminharão à Comissão de Valores Mobiliários, dentro de 5 (cinco) dias da realização da assembléia-geral, exposição justificativa da informação transmitida à assembléia.

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

**Reservas de Incentivos Fiscais:** Segundo o texto incluído pela Lei n.º 11.638/2007, 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.

As subvenções são auxílios dados pelo poder público como contribuição para algum empreendimento, geralmente de utilidade pública.

### Limite do Saldo das Reservas de Lucro

Segundo o art. 199, da Lei n.º 6.404/76, o saldo das reservas de lucros, exceto para as contingências de incentivos fiscais e de lucros a realizar, não poderá ultrapassar o capital social. Atingindo esse limite, a assembleia deliberará sobre aplicação do excesso na integralização ou no aumento do capital social ou na distribuição de

dividendos.

## 6.6 Lucros ou Prejuízos Acumulados

Os lucros ou prejuízos representam resultados acumulados obtidos, que foram retidos sem finalidade específica (quando lucros) ou estão à espera de absorção futura (quando prejuízos).

Em 2001, a Lei 10.303/01 acrescentou o parágrafo sexto ao artigo 202 da lei n.º 6.404/76, determinando que os lucros não destinados nos termos dos arts. 193 a 197 da mesma lei (reservas de lucros) deveriam ser distribuídos como dividendos pelas sociedades por ações.

Com o advento da Lei n.º 11.638/2007, para os balanços do exercício social terminado a partir de 31 de dezembro de 2008, o saldo final dessa conta não poderá mais ser credor. Tornando-se, assim, uma conta com saldo transitório.

Respectivos saldos de lucros acumulados precisam ser totalmente destinados por proposta da administração da companhia no pressuposto de sua aprovação pela assembleia geral ordinária. Observe-se que a obrigação dessa conta não conter saldo positivo aplica-se unicamente às sociedades por ações.

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

Desta forma, para as sociedades por ações, o saldo respectivo deverá ser composto apenas pelos eventuais prejuízos acumulados (saldo devedor), não absorvidos pelas demais reservas.

### Patrimônio Líquido Negativo

No caso em que o valor do Patrimônio líquido é negativo é também denominado de “Passivo a Descoberto”. Isso ocorre quando o valor das obrigações para com terceiros é superior ao dos ativos.

*Exemplo:*

Total do Ativo: R\$ 2.500.000,00  
Total das Obrigações: R\$ 3.000.000,00  
Passivo a Descoberto: (R\$ 2.500.000,00 - R\$ 3.000.000,00) =  
R\$ 500.000,00

Esta nomenclatura deve ser utilizada, quando da constatação ao final do exercício que o Patrimônio líquido é negativo, sendo demonstrado, conforme Resolução CFC n.º 1.049/2005, substituindo-se a expressão Patrimônio líquido por Passivo a Descoberto.

## 6.7 Ações em Tesouraria

Segundo o art. 182 da Lei n.º 6.404/76,

§ 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.

Representam o produto da operação de compra pela companhia, de suas próprias ações, para revendê-las futuramente, e pode ser feita com o objetivo de participar do mercado de suas próprias ações, visando influir de maneira limitada, na liquidez e na quotação de tais ações.

Limite: Até o saldo de lucros ou reservas (exceto reserva legal), além de atender ao que dispuser a CVM.

Segundo a Instrução CVM n.º 10/80 (com alterações introduzidas pelas Instruções CVM n.º 268/97 e n.º 390/03),

Art. 2º - A aquisição, de modo direto ou indireto, de ações de emissão da companhia, para permanência em tesouraria ou cancelamento, é vedada quando:

- importar diminuição do capital social;
- requerer a utilização de recursos superiores ao saldo de lucros ou reservas disponíveis, constantes do último balanço;
- criar por ação ou omissão, direta ou indiretamente, condições artificiais de demanda, oferta ou preço das ações ou envolver

práticas não eqüitativas;

- tiver por objeto ações não integralizadas ou pertencentes ao acionista controlador;
- estiver em curso oferta pública de aquisição de suas ações.

Art. 3º - As companhias abertas não poderão manter em tesouraria ações de sua emissão em quantidade superior a 10% (dez por cento) de cada classe de ações em circulação no mercado, incluídas neste percentual as ações existentes, mantidas em tesouraria por sociedades controladas e coligadas.

Ainda, segundo a mesma Instrução da CVM, o resultado líquido proveniente da alienação de ações em tesouraria será apurado com base no custo médio ponderado na data da operação e será contabilizado:

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

As ações, enquanto mantidas em tesouraria, não terão direitos patrimoniais ou políticos. O Preço de aquisição não pode ser superior ao valor de mercado.

*Exemplo:*

A companhia JRG S/A possui um capital social dividido em 1.000 ações de R\$ 1,00 cada, lançadas no mercado de ações. A companhia JRG S/A vai até o mercado de ações e compra 50 ações (suas) por R\$ 50,00 em dinheiro. O lançamento contábil da aquisição das ações é:

D - Ações em Tesouraria (reduzora do PL)

C - Caixa/Banco conta movimento (AC).....50,00



## 6.8 Ajuste de Exercícios Anteriores

Este item já foi tratado no módulo anterior, na disciplina de Contabilidade Introdutória II, e por esse motivo será feita apenas uma breve revisão. Este tópico será baseado no CPC 23 - Políticas Con-

tábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro.

Segundo a Lei n. 6.404/76,

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

Assim, devem ser tratados como ajustes de exercícios anteriores somente os casos de efeitos de mudança de critério contábil e retificação de erro. Esses ajuste são realizados em conta do patrimônio líquido.

No caso de mudança de critério contábil, as alterações podem gerar efeitos diversos, influenciando ou não a apuração do resultado. Quando a alteração afetar a apuração dos resultados, tal efeito deverá ser lançado diretamente na conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados. Exemplos: alteração do método de avaliação dos estoques, ou mudança de método de avaliação dos investimentos (do método de custo para o da equivalência patrimonial ) etc.

Segundo o CPC 23, quando a entidade aplicar a nova política contábil retrospectivamente, ela deve aplicar a nova política contábil à informação comparativa para períodos anteriores tão antigos quanto for praticável. A aplicação retrospectiva a um período anterior pode ser considerada não praticável. Se não for praticável, deve-se determinar o efeito cumulativo nos montantes dos balanços de abertura e de encerramento desse período. O valor do ajuste resultante, relacionado com períodos anteriores aos apresentados nas demonstrações contábeis, é registrado no saldo de abertura de cada componente do patrimônio líquido afetado do EXERCÍCIO anterior . Geralmente, o ajuste é registrado em Lucros ou Prejuízos Acumulados. Contudo, o ajuste pode ser feito em outro componente do patrimônio líquido (por exemplo, para cumprir um Pronunciamento, Interpretação ou Orientação específico).

No caso de erros de exercícios anteriores, o CPC 23 define como “omissões e incorreções nas demonstrações contábeis da entidade de um ou mais períodos anteriores decorrentes da falta de uso, ou uso incorreto, de informação confiável que: (a) estava disponível

quando as demonstrações contábeis desses períodos foram autorizadas para divulgação; e (b) poderia ter sido razoavelmente obtida e levada em consideração na preparação e apresentação dessas demonstrações contábeis.”

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

Deve-se ainda lembrar que uma mudança na estimativa contábil decorre de uma nova informação ou de inovações e, portanto, não podem ser compreendidas como retificações de erros. São ajustes nos saldos contábeis de ativo ou de passivo, ou nos montantes relativos ao consumo periódico de ativo, que decorre da avaliação da situação atual e das obrigações e dos benefícios futuros esperados



# Queridos alunos,

associados aos ativos e passivos.

É com muita alegria que chegamos ao final de mais uma disciplina! Espero ter contribuído para a conclusão de mais essa etapa e de tantas outras que ainda virão. Devemos nos sentir vitoriosos!

Espero que vocês tenham gostado de participar deste módulo tanto como eu gostei de prepará-lo. Foi um imenso prazer ter trabalhado com todos vocês e espero que possamos nos encontrar em outras disciplinas.

Essa disciplina nos forneceu base para continuar nossa caminhada no processo da busca pelo conhecimento da contabilidade. O processo é lento, mas gratificante. Não podemos parar, precisamos aproveitar todos os momentos. Lembrem-se que o tempo não espera ninguém.

Assim, o mais importante, é aprender que dificuldades sempre irão aparecer no decorrer de nossas vidas, mas precisamos procurar compartilhar essas dificuldades, pois, assim, o fardo parece ficar mais leve. Não esqueçam que não podemos nunca deixar de lutar pelos nossos sonhos. Não estamos sozinhos nessa caminhada. Deus sempre caminha conosco! Portanto, inspirada no lema da nossa bandeira (ES) e na doutrina de Santo Inácio de Loyola, penso que devemos trabalhar como se tudo dependesse de nós e confiar como se tudo dependesse de Deus.

Termino com uma frase, que me motivou e ainda me motiva no meu processo de aprendizado: “Nós só temos o direito de esperar pelo impossível, depois de termos feito tudo o que nos foi possível”.

Desejo sorte a todos!

**Até a próxima.**

# Bibliografia Básica

1. FIPECAFI. Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável também às demais sociedades. 7º ed. São Paulo: Atlas, 2007.
2. Comitê de Pronunciamentos Contábeis – [www.cpc.org.br](http://www.cpc.org.br). Acesso em fevereiro de 2010.

# Bibliografia Complementar

1. ALMEIDA, M.C. Contabilidade intermediária: de acordo com as novas exigências do MEC para o curso de ciências contábeis. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2005.
2. BRASIL. Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 17/12/76, consolidada após a edição da Lei nº 11.941 de 2009.
3. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 530. Brasília: 1981.
  - \_\_\_\_. Resolução nº 750. Brasília: 1993.
  - \_\_\_\_. Resolução nº 774. Brasília: 1994.
  - \_\_\_\_. Resolução nº 900. Brasília: 2001.
  - \_\_\_\_. Resolução nº 1.111. Brasília: 2007.
  - \_\_\_\_. Resolução nº 1.055. Brasília: 2005.

4. NEVES, S. das; VICECONTI, P. E. V. Contabilidade avançada. 14. ed. São Paulo: Frase, 2004.
5. COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Deliberação n.º 29. Rio de Janeiro: 1986.  
\_\_\_\_. Deliberação nº 539. Rio de Janeiro: 2008.  
\_\_\_\_. Instruções CVM nº 268/97.  
\_\_\_\_. Instruções CVM nº 390/03.
6. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. Regulamento do Imposto de Renda. 1999.
7. UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO. Biblioteca Central. Guia para normalização de referencias bibliográficas: NBR 6023/2002. 2. ed. Vitória: A Biblioteca, 2002.
8. UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO. Biblioteca Central. Normalização e apresentação de trabalhos científicos e acadêmicos: guia para alunos, professores e pesquisadores da UFES. 6. ed. rev. e ampl. Vitória: A Biblioteca, 2002.

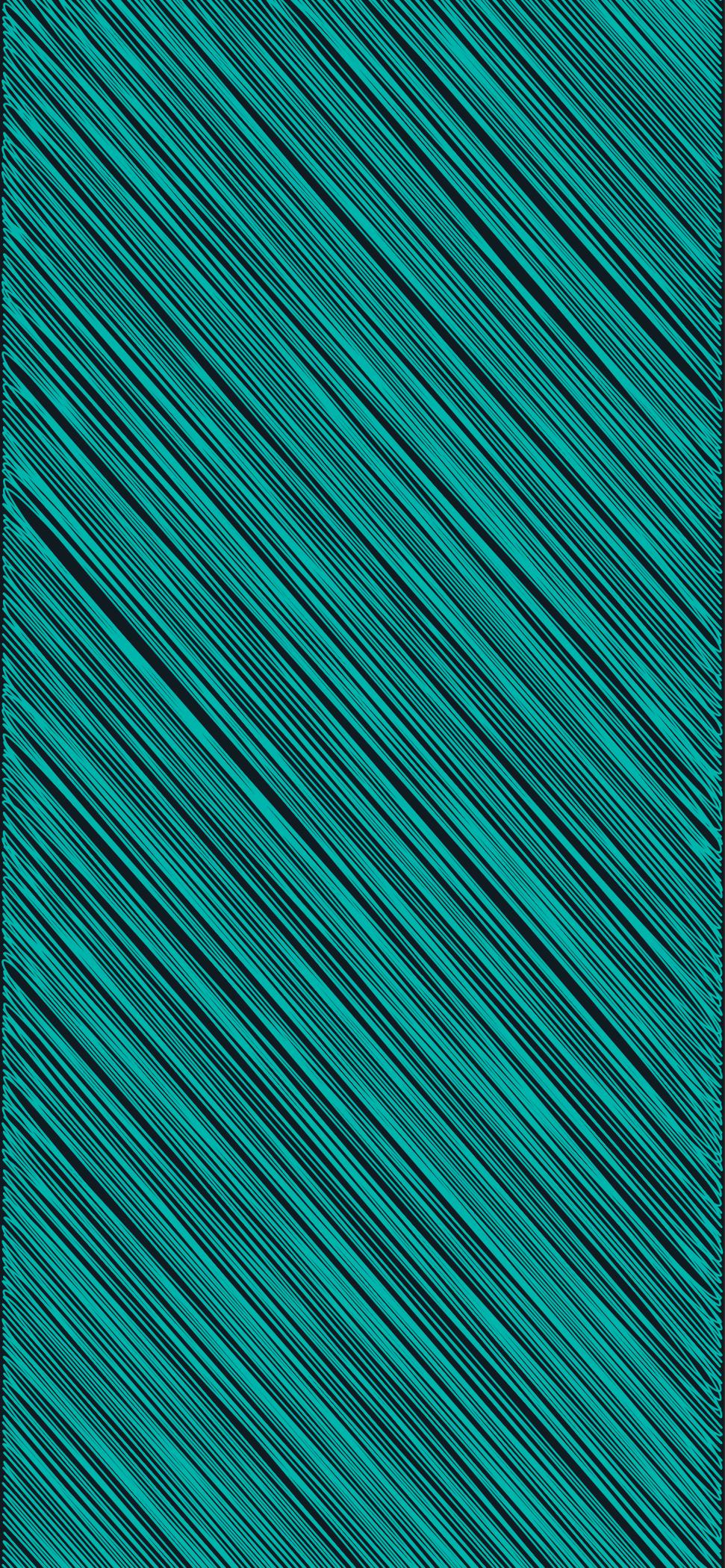
Janyluce Rezende Gama

Professora da disciplina

Cláudio Simões Salim

Chefe de Departamento





## Janyluce Rezende Gama

Formada em Ciências Contábeis em 2001. Possui mestrado em Contabilidade Gerencial (2006). Atua como professora de Ensino Superior desde 2004. É professora da UFES - Universidade Federal do Espírito Santo, atualmente exercendo suas atividades na STN - Secretaria do Tesouro Nacional em Brasília. Tem experiência como contadora, com ênfase em CONTABILIDADE FINANCEIRA e GERENCIAL nas empresas: ECT (Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos) e BANDES (Banco de Desenvolvimento do Espírito Santo S.A.). Área de pesquisa atual: CONTABILIDADE PÚBLICA e FINANCEIRA. É membro da Comissão do Projeto Contabilidade Pública do CRC-ES.



**UFES**

[www.nead.ufes.br](http://www.nead.ufes.br)  
**(27) 4009 2208**

