

52 - PROVISÃO PARA PAGAMENTO DE FÉRIAS DE EMPREGADOS

I - Previsão Legal Para Constituição da Provisão

A pessoa jurídica tributada com base no lucro real poderá deduzir, como custo ou despesa operacional, em cada exercício social, importância destinada a constituir provisão para pagamento de remuneração correspondente a férias de seus empregados (art. 279 do RIR/94).

A faculdade de constituir essa provisão contempla a inclusão dos gastos já incorridos com a remuneração de férias proporcionais, 1/3 (um terço) do adicional de férias e dos encargos sociais incidentes sobre os valores que forem objeto de provisão, cujo ônus caiba à pessoa jurídica.

É importante observar que a dedução da provisão para pagamento de remuneração de férias somente é permitida quando devidamente quantificada e individualizada, conforme decidiu o 1º Conselho de Contribuintes através do Acórdão nº 101-75.344/84.

Assim sendo, em virtude dessa limitação à dedução da provisão para férias, a sua constituição precisa estar amparada em demonstrativo que quantifique e individualize as férias incorridas.

II - Contagem de Dias de Férias

A contagem dos dias de férias será efetuada de acordo com o disposto no artigo 130 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT).

O empregado adquire o direito ao período integral de férias, ou seja, 30 (trinta) dias, após completar 1 (um) ano de serviço na empresa e desde que não tenha faltado ao trabalho, injustificadamente, por mais de 5 (cinco) vezes.

Após cada período de 12 (doze) meses de vigência do contrato de trabalho, o empregado terá direito a férias na seguinte proporção:

- a) 30 (trinta) dias corridos, quando não houver faltado ao serviço mais de 5 (cinco) vezes;
- b) 24 (vinte e quatro) dias corridos, quando houver tido de 6 (seis) a 14 (quatorze) faltas;
- c) 18 (dezoito) dias corridos, quando houver tido de 15 (quinze) a 23 (vinte e três) faltas;
- d) 12 (doze) dias corridos, quando houver tido de 24 (vinte e quatro) a 32 (trinta e duas) faltas.

Relativamente aos períodos inferiores a 12 (doze) meses de serviço na data de encerramento do balanço, tomar-se-á por base para contagem de dias de férias 1/12 (um doze avos) de 30 (trinta) dias por mês de serviço ou fração superior a 14 (quatorze) dias.

III - Cálculo da Provisão

O número de dias de férias, por empregado, será multiplicado por 1/30 (um trinta avos) da sua remuneração mensal na época do encerramento do balanço, sendo referido valor acrescido de 1/3 (um terço), a título de adicional de férias, e mais os encargos sociais, cujo ônus couber à empresa.

IV - Encargos Sociais Incidentes Sobre Férias

Além da provisão do valor correspondente à remuneração de férias, a empresa pode provisionar os valores relativos às contribuições ao INSS e ao FGTS que incidirão sobre as férias, que constituem encargo da empresa.

V - Provisão Excedente ao Valor do Limite Dedutível

Caso o valor provisionado exceda o limite dedutível para efeitos fiscais, o valor excedente deverá ser adicionado ao lucro líquido na determinação do lucro real.

Esse valor poderá ser excluído na determinação do lucro real do período em que preencher os requisitos para ser dedutível ou em que for revertido a crédito de conta de resultado.

O montante da provisão para pagamento de remuneração de férias e dos encargos sociais incidentes sobre referida remuneração será debitado em conta de custos ou despesas operacionais.

No período seguinte, a conta de provisão, classificada no passivo circulante, será debitada, até o limite provisionado, pelos valores pagos a qualquer beneficiário cujas férias ali tenham sido incluídas.

Caso não haja saldo suficiente na conta de provisão, o excedente será debitado diretamente a custos ou despesas operacionais.

Observe-se, ainda, que no final do período de apuração do imposto deverá ser efetuada a reversão do saldo remanescente, se houver, e constituída nova provisão.

Utilizando-se da faculdade concedida pela legislação do imposto de renda, a empresa "A" decidiu constituir provisão para pagamento de remuneração de férias no período encerrado em 30.06.97, com base nos seguintes dados:

Férias vencidas e proporcionais	R\$ 7.000,00
INSS sobre férias	R\$ 1.820,00
FGTS sobre férias	R\$ 560,00

O lançamento contábil referente a constituição da provisão para pagamento de remuneração de férias e respectivos encargos sociais poderá ser efetuado do seguinte modo:

a) Pelo valor da provisão para pagamento das férias:

D - PROVISÃO PARA PAGAMENTO DE FÉRIAS (Conta de Resultado)	
C - PROVISÃO PARA PAGAMENTO DE FÉRIAS (Passivo Circulante)	R\$ 7.000,00

b) Pela provisão dos encargos sociais incidentes sobre as férias:

D - PROVISÃO PARA ENCARGOS SOCIAIS SOBRE FÉRIAS (Conta de Resultado)	
C - PROVISÃO PARA ENCARGOS SOCIAIS SOBRE FÉRIAS (Passivo Circulante)	R\$ 2.380,00

Por ocasião do balanço levantado em 30.09.97, a empresa apurou os seguintes valores relativos à provisão de férias e encargos sociais devidos:

- Férias vencidas e proporcionais:	R\$ 12.000,00
- INSS sobre remuneração de férias:	R\$ 3.120,00
- FGTS sobre remuneração de férias:	R\$ 960,00

Contabilmente, deverá ser efetuado o ajuste da conta que registra a provisão, da seguinte forma:

a) Pelo ajuste do valor provisionado a título de remuneração de férias:

D - PROVISÃO PARA PAGAMENTO DE FÉRIAS (Conta de Resultado)	
C - PROVISÃO PARA PAGAMENTO DE FÉRIAS (Passivo Circulante)	R\$ 5.000,00

Nota: Valor a ser provisionado em 30.09.97: 12.000,00

(-) valor provisionado em 30.06.97:	7.000,00
(=) valor do ajuste da provisão:	5.000,00

b) Pelo ajuste do valor provisionado a título de encargos sociais incidentes sobre férias:

D - PROVISÃO PARA ENCARGOS SOCIAIS SOBRE FÉRIAS (Conta de Resultado)	
C - PROVISÃO PARA ENCARGOS SOCIAIS SOBRE FÉRIAS (Passivo Circulante)	R\$ 1.700,00

= Nota: valor a ser provisionado em 30.09.97: 4.080,00

(-) valor provisionado em 30.06.97: 2.380,00

(=) valor do ajuste da provisão: 1.700,00

No mês de outubro a empresa efetuou o pagamento de remuneração de férias cujos valores são os seguintes:

- valor da remuneração de férias: R\$ 10.000,00;

= - encargo de INSS: R\$ 2.600,00;

- encargo de FGTS: R\$ 800,00.

= **Nota:** Não consideramos os dados relativos ao Imposto de Renda na Fonte e o INSS retidos do empregado.

Teremos os seguintes lançamentos contábeis:

a) Pelo pagamento da remuneração de férias:

D - PROVISÃO PARA PAGAMENTO DE FÉRIAS (Passivo Circulante)	
C - CAIXA/BANCO (Ativo Circulante)	R\$ 10.000,00

b) Pela apropriação dos encargos sociais sobre a remuneração de férias paga:

D - PROVISÃO PARA ENCARGOS SOCIAIS SOBRE FÉRIAS(Passivo Circulante)	R\$ 3.400,00
C - INSS A RECOLHER (Passivo Circulante)	R\$ 2.600,00
C - FGTS A RECOLHER (Passivo Circulante)	R\$ 800,00

No caso da perda do direito às férias pelo empregado, ou caso o montante da provisão não tenha sido utilizado, tais valores, constantes da conta de provisão, deverão ser revertidos a crédito da conta de resultado, da seguinte forma:

a) Pela reversão da provisão da remuneração de férias:

D - PROVISÃO PARA FÉRIAS (Passivo Circulante)	
C - PROVISÃO PARA FÉRIAS (Conta de Resultado)	R\$ 2.000,00

Nota: Valor Provisionado = R\$ 12.000,00

(-) Valor Pago = 10.000,00

(=) Saldo não Utilizado = 2.000,00

b) Pela reversão dos encargos incidentes sobre as férias:

D - PROVISÃO PARA ENCARGOS SOCIAIS INCIDENTES SOBRE FÉRIAS (Passivo Circulante)	
C - PROVISÃO PARA ENCARGOS SOCIAIS INCIDENTES SOBRE FÉRIAS (Conta de Resultado)	680,00

Nota: Valor Provisionado = R\$ 4.080,00

(-) Encargos sobre o Valor Pago = 3.400,00

(=) Saldo não Utilizado = 680,00

VI - Não Constituição da Provisão

Caso a empresa não tenha efetuado a provisão para pagamento de férias, a totalidade do valor pago ou creditado a esse título será deduzida, como custo ou despesa operacional, no próprio mês em que ocorrer o pagamento, ainda que o período de gozo das férias pelo empregado avance o período subsequente (PN CST nº 8/85).

53 - PROVISÃO PARA O 13º SALÁRIO

O montante correspondente ao 13º salário e aos encargos sociais incidentes deve ser registrado como custo de produção, quando se referir ao pessoal dos setores produtivos, ou como despesa operacional, quando se referir ao pessoal dos setores administrativos ou de vendas, tendo como contrapartida contas de "Provisão para 13º salário" e "Provisão para encargos sociais sobre o 13º salário", ou em uma única conta intitulada "Provisão para 13º salário e encargos sociais".

Por ocasião do pagamento da primeira parcela, a empresa deve registrá-lo em conta intitulada "Adiantamento de 13º salário" no Ativo Circulante. Quando ocorrer a quitação da gratificação, o valor constante da conta "Adiantamento de 13º salário" será baixado contra a conta de "Provisão para 13º salário" no Passivo Circulante.

No pagamento do saldo ocorre a quitação da obrigação por parte da empresa. O montante pago nesta ocasião poderá ser registrado diretamente à conta de provisão constituída anteriormente.

Caso a empresa não tenha constituído a provisão, o valor pago e o valor lançado na conta "Adiantamento de 13º salário" serão lançados diretamente à conta de custo ou despesa, conforme o caso, no mês em que se der a quitação da gratificação.

Os registros contábeis a serem efetuados por ocasião do adiantamento, provisão e encargos sociais relativos ao 13º salário, de acordo com a técnica contábil, considerando-se os dados abaixo, são os seguintes:

Valor a ser provisionado em 30.11.97, pelo valor total, a título de 13º salário dos empregados admitidos em 1996 à razão de 11/12:	R\$ 8.500,00
Valor dos encargos incidentes sobre o valor do 13º salário a ser provisionado (alíquota hipotética de 26% de INSS e 8% de FGTS):	R\$ 2.890,00
Valor do adiantamento concedido em 30.11.97:	R\$ 4.250,00
Valor da quitação em 19.12.97:	R\$ 5.900,00
Valor hipotético do IRRF descontado dos empregados:	R\$ 700,00
Valor hipotético do INSS descontado dos empregados:	R\$ 800,00
Valor da diferença entre o valor dos encargos provisionados e o total dos encargos constantes da folha de pagamento:	R\$ 561,00

I - Por ocasião do registro da provisão e do adiantamento, temos:

a) Pelo registro do valor provisão em 30.11.97:

D - 13º SALÁRIO (despesa operacional)	
C - PROVISÃO PARA 13º SALÁRIO (Passivo Circulante)	8.500,00

b) Pelo valor dos encargos incidentes sobre o valor do 13º salário:

D - ENCARGOS SOBRE 13º SALÁRIO (despesa operacional)	
C - PROVISÃO PARA ENCARGOS SOBRE O 13º SALÁRIO (Passivo Circulante)	2.890,00

c) Pelo valor do adiantamento concedido em 30.11.97:

D - ADIANTAMENTO DE 13º SALÁRIO (Ativo Circulante)	
C - CAIXA/BANCOS (Ativo Circulante)	4.250,00

II - Pelo registro da folha de pagamento do 13º salário, teremos os seguintes lançamentos:

a) Pela baixa da provisão até o montante provisionado:

D - PROVISÃO PARA 13º SALÁRIO (Passivo circulante)	
C - SALÁRIOS E ORDENADOS A PAGAR (Passivo Circulante)	8.500,00

b) Pelo registro da diferença entre o valor provisionado a título de 13º salário e o valor da folha de pagamento:

D - 13º SALÁRIO (despesa operacional)	
C - SALÁRIOS E ORDENADOS A PAGAR (Passivo Circulante)	1.650,00

Nota: Valor da folha de pagamento: R\$ 4.250,00 + R\$ 5.900,00 = R\$ 10.150,00

Valor provisionado: R\$ 8.500,00 - R\$ 10.150,00 = 1.650,00

c) Pela baixa da provisão para encargos sociais sobre o 13º salário até o montante provisionado:

D - PROVISÃO PARA ENCARGOS SOBRE O 13º SALÁRIO (Passivo Circulante)	2.890,00
C - INSS A RECOLHER (Passivo Circulante)	2.210,00
C - FGTS a recolher (Passivo Circulante)	680,00

Nota: INSS a recolher: $26\% \times 8.500,00 = 2.210,00$

FGTS a recolher: $8\% \times 8.500,00 = 680,00$

d) Pelo registro da diferença apurada entre o valor dos encargos provisionados e o valor constante da folha de pagamento:

D - ENCARGOS SOBRE O 13º SALÁRIO (despesa operacional)	561,00
C - INSS A RECOLHER (Passivo Circulante)	429,00
C - FGTS a recolher (Passivo Circulante)	132,00

Nota: INSS a recolher = $10.150,00 \times 26\% = 2.639,00 - 2.210,00 = 429,00$

FGTS a recolher = $10.150,00 \times 8\% = 812,00 - 680,00 = 132,00$.

e) Pelo registro da baixa do adiantamento de 13º salário:

D - SALÁRIOS E ORDENADOS A PAGAR (Passivo Circulante)	
C - ADIANTAMENTOS DE 13º SALÁRIO (Ativo Circulante)	4.250,00

f) Pelo valor do INSS retido dos empregados:

D - SALÁRIOS E ORDENADOS A PAGAR (Passivo Circulante)	
C - INSS A RECOLHER (Passivo Circulante)	800,00

g) Pelo valor do IRRF retido dos empregados:

D - SALÁRIOS E ORDENADOS A PAGAR (Passivo Circulante)	
C - IRRF A RECOLHER (Passivo Circulante)	700,00

h) Pelo valor líquido pago:

D - SALÁRIOS E ORDENADOS A PAGAR (Passivo Circulante)	
C - CAIXA/BANCO (Ativo Circulante)	4.400,00

Nota: Valor da quitação $5.900,00 - \text{IRRF } 700,00 - \text{INSS } 800,00 = 4.400,00$

54 - AQUISIÇÃO DE BENS PARA O ATIVO IMOBILIZADO ATRAVÉS DO FINAME

Quando a empresa adquire bens para o ativo imobilizado através do Finame, deverá considerar como custo a ser ativado o preço total constante da nota fiscal do fornecedor, acrescido de outros dispêndios, como, por exemplo, o frete e o seguro cobrados à parte.

As despesas financeiras decorrentes do empréstimo contraído para aquisição de bens do Ativo Imobilizado não devem ser incluídos no custo de aquisição dos bens adquiridos, devendo ser lançados como despesas financeiras pelo regime de competência.

Ressalte-se que as obrigações contraídas, cujo prazo de vencimento final ocorra após o término do exercício social seguinte àquele em que houve a contratação, serão classificadas no Exigível a Longo Prazo e, por ocasião do levantamento do balanço, serão transferidas as parcelas que devem ser liquidadas no exercício social seguinte, para o Passivo Circulante.

Considerando-se que determinada empresa tenha adquirido equipamentos para unidade fabril, em dezembro/96, no valor de R\$ 300.000,00, sendo que 65% deste valor foi financiado pelo Finame, e será pago em 39 parcelas. Na data em que o financiamento foi liberado, o bem foi entregue e foi pago R\$ 2.600,00 a título de taxas e comissões bancárias.

Temos os seguintes lançamentos contábeis:

a) Pelo registro do bem:

D - EQUIPAMENTOS (Ativo Imobilizado)	300.000,00
C - FINANCIAMENTOS - FINAME (Passivo Circulante)	60.000,00

C - FINANCIAMENTOS - FINAME (Exigível a Longo Prazo)	135.000,00
C - BANCO CONTA MOVIMENTO (Ativo Circulante)	105.000,00

Nota: 300.000 x 65% = 195.000.00

R\$ 195.000,00 : 39 = R\$ 5.000,00

12 parcelas X 5.000,00 = 60.000,00 (Passivo Circulante)

27 parcelas X 5.000,00 = 135.000,00 (Exigível a Longo Prazo)

b) Pelo registro das despesas financeiras:

D - DESPESAS FINANCEIRAS (Resultado)	
C - BANCO CONTA MOVIMENTO (Ativo Circulante)	2.600,00

c) Por ocasião do pagamento das parcelas com juros e atualização monetária previstos no contrato (12% sobre a parcela):

D - FINANCIAMENTOS - FINAME (Passivo Circulante)	5.000,00
D - DESPESAS FINANCEIRAS (Resultado)	600,00
C - BANCO CONTA MOVIMENTO (Ativo Circulante)	5.600,00

55 - ADIANTAMENTOS PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL

Os adiantamentos para aumento de capital são recursos recebidos pela empresa de seus acionistas ou quotistas destinados a serem utilizados como aporte de capital.

O problema dos adiantamentos para aumento de capital reside na classificação contábil como passivo exigível ou como patrimônio líquido, uma vez que existe a possibilidade da não-incorporação ao capital e de sua devolução ao investidor.

A Lei nº 6.404/76 é omissa no tratamento dos valores recebidos por conta de futuros aumentos de capital.

O Fisco firmou entendimento através dos Pareceres Normativos CST nº 23, de 26.06.81 e CST nº 28, de 21.12.84, que, em suma, estabelecem o seguinte:

1. Ocorrendo a eventualidade de adiantamento para futuro aumento de capital, qualquer que seja a forma pela qual os recursos tenham sido recebidos, mesmo que sob a condição para utilização exclusiva em aumento de capital, esses ingressos deverão ser mantidos fora do patrimônio líquido, por serem esses adiantamentos considerados obrigação para com terceiros, podendo ser exigidos pelos titulares enquanto o aumento de capital não se concretizar.
2. O patrimônio líquido fica definitivamente aumentado quando, após a subscrição, ocorrer o recebimento de cada parcela de integralização.

Assim sendo, o Fisco determina a classificação dos adiantamentos para futuro aumento de capital como exigibilidades.

De Acordo Com a Técnica Contábil, quando os adiantamentos para aumento de capital são recebidos com cláusula de absoluta condição de permanência na sociedade, não há porque considerá-los como exigíveis, admitindo-se que esses adiantamentos sejam classificados como parte integrante do patrimônio líquido.

Por outro lado, se os recursos entregues pelos sócios a título de adiantamentos para aumento de capital vierem a ser devolvidos ao investidor ou não incorporados ao capital, não se deve, na existência de tal dúvida, classificá-los no patrimônio líquido, devendo, então, figurar no passivo exigível.

Da mesma forma, os recursos recebidos de acionistas ou quotistas que estejam destinados e vinculados a aumento de capital, por força de disposições contratuais irrevogáveis ou legais, não devem ser tratados como exigibilidades, mas como conta integrante do patrimônio líquido. A destinação dos adiantamentos recebidos com a intenção de capitalização deve estar documentada por instrumentos formais irrevogáveis dos acionistas, quotistas e órgãos diretivos da empresa e não somente por intenções declaradas verbalmente.

Diante do exposto, os adiantamentos para aumento de capital devem ser classificados como parte integrante do patrimônio líquido, em conta distinta, com a devida evidenciação de sua origem, montante e finalidade. Caso parem

dúvidas de que os valores irão se incorporar ao capital, tais valores serão classificados como passivo exigível.

Contabilmente, no recebimento de tais recursos, a empresa poderá fazer o seguinte registro:

D - DISPONIBILIDADES (Ativo Circulante)

C - ADIANTAMENTO PARA AUMENTO DE CAPITAL (Patrimônio Líquido)

Quando formalizar o aumento de capital, o registro contábil será:

D - ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL (Patrimônio Líquido)

C - CAPITAL SOCIAL (Patrimônio Líquido)

56 - AJUSTES CONTÁBEIS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES

Os registros dos fatos contábeis são suscetíveis de erros, que poderão ou não interferir na apuração do resultado e, conseqüentemente, na base imponible do Imposto de Renda relativo ao exercício em determinado período.

Partindo do pressuposto de que a escrituração contábil é a fonte de informações para a apuração do lucro ou prejuízo fiscal, qualquer erro no registro de um fato, via de regra, poderá provocar o aumento ou diminuição do imposto devido em determinado exercício.

Neste trabalho, analisaremos alguns casos determinantes ou não na mensuração do lucro, procurando demonstrar as causas e os efeitos do erro, bem como a sua regularização na escrituração contábil da empresa.

I - Critério Para Utilização da Conta "Ajustes de Exercícios Anteriores"

Segundo a Lei da S/A, o lucro líquido do exercício não deve estar influenciado por efeitos que pertençam a exercícios anteriores, ou seja, deverão transitar pelo balanço de resultados somente os valores que competem ao respectivo período.

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

1 - Mudança de Critério Contábil

A modificação de métodos ou critérios contábeis poderão ter ou não efeitos relevantes e, também, poderão influenciar ou não a apuração do lucro líquido do exercício.

Observe-se que quando a modificação de métodos ou critérios contábeis afetar a apuração do lucro líquido do exercício, o efeito correspondente deverá ser lançado, conforme o caso, a débito ou a crédito da conta de "*Lucros ou Prejuízos Acumulados*".

O Manual de Contabilidade da Fipecafi cita os seguintes exemplos de alterações de critérios contábeis:

- a) alteração do método de avaliação dos estoques (do custeio direto para o custeio por absorção ou do FIFO para o médio etc.);
- b) passagem do regime de caixa para o de competência, na contabilização do Imposto de Renda (e outros passivos);
- c) mudança no método de avaliação dos investimentos (do método do custo para o da equivalência patrimonial).

2 - Retificação de Erros de Exercícios Anteriores

A retificação de erros de exercícios anteriores poderá afetar, também, o lucro líquido do exercício. Nesse caso, o valor correspondente a retificação será lançado, conforme o caso, a débito ou a crédito da conta de "*Lucros ou Prejuízos Acumulados*". Note-se que os ajustes são aqueles resultantes de efeitos na retificação de erro imputável a determinado exercício anterior e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes.

O Manual de Contabilidade da Fipecafi adverte que se deve ter bastante cautela e prudência para registrar ajustes por erros de exercícios anteriores diretamente na conta de Lucros Acumulados, e não se deve dar esse tratamento a

pequenos valores.

3 - Erros Com Contas Patrimoniais

Regra geral, os erros cometidos com contas patrimoniais, tais como inversão de lançamento, contrapartida a débito em conta indevida ou contrapartida a crédito em conta indevida, não provocam influência na determinação do lucro e, por inferência, no resultado tributável do exercício.

O reflexo na determinação do resultado do exercício, via de regra, só ocorre quando a contrapartida das contas patrimoniais transitar pelo balanço de resultados e, conseqüentemente, se traduzem em aumento, redução ou postergação do pagamento do Imposto de Renda.

II - Aumento Indevido do Resultado na Escrituração Contábil

Os erros contábeis mais comuns que se traduzem em aumento indevido do resultado podem ocorrer devido a:

- a) despesa lançada a menor do que a efetivamente paga ou incorrida;
- b) receita lançada a maior ou manutenção na contabilidade de valor de receita, cuja nota fiscal já foi objeto de cancelamento;
- c) falta de registro referente a baixa de bens do ativo permanente.

Fora os casos retro descritos, é óbvio, existem outros que podem causar distorções na determinação do resultado.

III - Procedimento Contábil Para Regularização do Erro

Supondo-se que os erros que provocam aumento indevido do resultado tenham sido detectados após o encerramento do período, o procedimento contábil a ser seguido pela empresa será o seguinte:

- a) lançamento de ajuste a débito da conta "Ajustes de Exercícios Anteriores";
- b) transferência do valor do ajuste da conta "Ajustes de Exercícios Anteriores" para a conta "Lucros ou Prejuízos Acumulados";
- c) diminuir do valor a ser retificado a parcela correspondente ao Imposto de Renda.

Exemplo:

Imaginemos que no ano-calendário de 1997 a empresa, inadvertidamente, não efetuou o registro contábil referente ao cancelamento de uma nota fiscal no valor de R\$ 60.000,00, ocorrendo a sua regularização no período subsequente.

Os ajustes contábeis, no exemplo proposto, serão efetuados da seguinte forma:

D - AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (Patrimônio Líquido)	
C - DUPLICATAS A RECEBER (Ativo Circulante)	60.000,00

Valor relativo baixa da duplicata nº referente a nota fiscal nº de cancelada.

D - LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS (Patrimônio Líquido)	
C - AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (Patrimônio Líquido)	60.000,00

Transferência referente ajustes efetuados no período de 1997.

D - PROVISÃO PARA IMPOSTO DE RENDA (Passivo Circulante)	
C - LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS (Passivo Circulante)	9.000,00

Valor relativo Imposto de Renda calculado sobre o valor contido no resultado do ano-calendário de 1997 (R\$ 60.000,00 x 15%).

Caso não haja saldo na conta de provisão para Imposto de Renda, em virtude da empresa já ter efetuado o pagamento do mesmo, o ajuste deverá ser efetuado tendo como contrapartida a conta de impostos a recuperar no Ativo Circulante.

IV - Redução Indevida do Resultado na Escrituração Contábil

Por sua vez, os erros de natureza contábil que implicam redução indevida do resultado, via de regra, são ocasionados por:

- a) registro em conta indevida referente ao recebimento de uma duplicata;
- b) subavaliação do estoque final de mercadorias, resultando em aumento excessivo do CMV;
- c) inobservância do regime de competência na escrituração da receita, rendimento, custo ou dedução;
- d) registro a débito em conta de resultado referente a conserto de bens do ativo imobilizado, que resulte em aumento da vida útil superior a um ano em relação a sua (s) data (s) de aquisição;
- e) constituição da provisão para férias em desacordo com a legislação;
- f) constituição de outras provisões ou excesso em relação ao limite fiscal previsto na legislação.

V - Procedimento Contábil Para Regularização do Erro

Supondo-se que os erros que provocam a redução indevida do resultado tenham sido detectados após o término do exercício, o procedimento contábil a ser seguido pela empresa será o seguinte:

- a) lançamento de ajuste a crédito da conta "Ajustes de Exercícios Anteriores";
- b) transferência do valor do ajuste da conta "Ajustes de Exercícios Anteriores" para a conta "Lucros ou Prejuízos Acumulados";
- c) diminuir do valor a ser retificado a parcela correspondente ao Imposto de Renda.

Exemplo:

Imaginemos que determinada empresa tenha desembolsado a importância de R\$ 10.000,00 na reforma de um veículo e, em decorrência dessa reforma, houve um aumento de vida útil superior a um ano.

O registro contábil foi feito erroneamente, da seguinte forma:

D - DESPESAS DE CONSERVAÇÃO DE VEÍCULOS (Resultado)	
C - FORNECEDORES (Passivo Circulante)	10.000,00

Valor relativo nota fiscal nº de da Reformadora Alfa Ltda.

No exercício seguinte, o erro foi detectado e o ajuste contábil foi procedido da seguinte forma:

D - VEÍCULOS (Ativo Permanente)	
C - AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (Patrimônio Líquido)	10.000,00

Valor relativo nota fiscal nº de da Reformadora Alfa Ltda. referente a reforma do veículo marca.....tipo.....motor..... cujo lançamento ora regularizamos.

D - AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (Patrimônio Líquido)	
C - LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS (Patrimônio Líquido)	10.000,00

Transferência referente ajustes efetuados no ano-calendário de 1997.

D - LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS (Patrimônio Líquido)	
C - PROVISÃO PARA IMPOSTO DE RENDA (Passivo Circulante)	1.500,00

Valor relativo Imposto de Renda incluso no valor retificado (R\$ 10.000,00 x 15%).

57 - DEPÓSITOS JUDICIAIS

A questão dos depósitos judiciais na discussão de tributos tem-se constituído, efetivamente, quanto ao tratamento tributário, num dos maiores dilemas para as empresas.

Os depósitos em garantia de instância estão disciplinados pelo Decreto-lei nº 1.737, de 20.12.79, e são mais freqüentes nos mandados de segurança impetrados com a finalidade de evitar pagamento de tributos.

Os depósitos serão efetuados na Caixa Econômica Federal, em dinheiro ou em títulos públicos federais, e podem ser facultativos ou obrigatórios.

A autoridade judiciária pode se posicionar da seguinte forma em relação às discussões que envolvem o pagamento de tributos:

- a) concessão de medida liminar não condicionada a depósito;
- b) concessão de medida liminar condicionada a depósito.

I - Concessão de Medida Liminar Não Condicionada a Depósito

Quando a medida liminar é concedida sem a obrigatoriedade do depósito, a impetrante não terá nenhum registro a fazer em sua contabilidade.

Seria um contra-senso discutir a inconstitucionalidade de um tributo e/ou uma contribuição, obter a medida liminar e reconhecer a sua dedutibilidade na determinação do lucro real. Aliás, acertadamente, essa é a posição do Fisco manifestada nas consultas formuladas ao Departamento da Receita Federal.

II - Concessão de Medida Liminar Condicionada a Depósito

A concessão de medida liminar condicionada a depósito coloca o contribuinte em dúvida frente à atualização monetária ou não dos depósitos judiciais.

Segundo o entendimento da Receita Federal, os depósitos judiciais relativos aos tributos e contribuições que estão sendo questionados na justiça deverão ser atualizados monetariamente.

A jurisprudência administrativa vem, interativamente, sustentando a mesma posição da Receita Federal, conforme demonstram as seguintes decisões:

"Na determinação do lucro operacional, a empresa deverá incluir a correção monetária dos depósitos judiciais por ela efetuados (Acórdão nº 105-5.002/90 - DOU de 22.02.91)."

"As variações monetárias auferidas, pelo depositante, em depósito judicial efetivado para garantia de instância, são apropriáveis ao resultado no período-base a que competirem (Acórdão nº 101 - 79.781/90 - DOU de 19.09.90)."

Não obstante o posicionamento do Fisco e do próprio 1º Conselho de Contribuintes, entendemos que inexistente o fato gerador do imposto de renda conforme preconizado no artigo 43 do Código Tributário Nacional, por absoluta ausência de acréscimo patrimonial tributável, uma vez que, a nosso ver, não surgiu para o contribuinte a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica de renda. O depósito judicial, como se sabe, é indisponível para o contribuinte e, destarte, o valor decorrente da atualização monetária não poderá se traduzir num acréscimo patrimonial.

De qualquer modo, o contribuinte que fizer a opção pela não atualização dos depósitos judiciais deve se prevenir contra futuras investidas do Fisco.

De acordo com o art. 3º do Decreto-lei nº 1.737/79, os depósitos em dinheiro não vencerão juros, enquanto os juros dos títulos depositados em garantia reverterão à Caixa Econômica Federal a título de remuneração pelos serviços de depósito dos títulos.

A pessoa jurídica que estiver discutindo judicialmente a legalidade de algum tributo e for obrigada a efetuar o depósito do valor deverá registrar contabilmente este fato da seguinte forma:

- a) Pela realização do depósito:

D - DEPÓSITOS JUDICIAIS (Ativo Circulante)
C - BANCO CONTA MOVIMENTO (Ativo Circulante)

b) Pelo reconhecimento da variação monetária do valor depositado:

D - DEPÓSITOS JUDICIAIS (Ativo Circulante)
C - VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA (Conta de Resultado)

c) Pelo recebimento do valor corrigido do depósito, quando da decisão definitiva (ganho de causa):

D - BANCO CONTA MOVIMENTO (Ativo Circulante)
C - DEPÓSITOS JUDICIAIS (Ativo Circulante)

d) Pela transferência à Fazenda Pública do depósito convertido em renda (perda da causa):

D - CONTA DE DESPESA CORRESPONDENTE AO TRIBUTO CONTESTADO (Conta de Resultado)
C - DEPÓSITOS JUDICIAIS (Ativo Circulante)

58 - ADIANTAMENTO PARA DESPESAS DE VIAGENS

Abordaremos, neste trabalho, os procedimentos para o registro contábil dos valores entregues como adiantamento para despesas de viagens, aos funcionários ou diretores que viajem a serviço da empresa, bem como a baixa de tais valores mediante a prestação de contas pelo viajante.

Suponhamos que o diretor de uma empresa recebeu, a título de adiantamento de viagens, o valor de R\$ 5.000,00 para pagamento de suas despesas. Quando do seu retorno, apresentou o relatório e os comprovantes de despesas no valor de R\$ 4.200,00 e restituiu à empresa R\$ 800,00 em dinheiro:

a) Pelo registro do adiantamento:

D - ADIANTAMENTO PARA DESPESAS DE VIAGENS (Ativo Circulante)
C - CAIXA/BANCOS (Ativo Circulante) R\$ 5.000,00

b) Pelo registro da prestação de contas quando do retorno:

D - DESPESAS DE VIAGENS (Conta de Resultado)
C - ADIANTAMENTO PARA DESPESAS DE VIAGENS (Ativo Circulante) R\$ 4.200,00

c) Pela restituição do saldo não utilizado:

D - CAIXA/BANCO (Ativo Circulante)
C - ADIANTAMENTO PARA DESPESAS DE VIAGENS (Ativo Circulante) R\$ 800,00

Caso o valor do relatório de despesas apresentasse um valor de R\$ 5.500,00, a empresa teria que reembolsar ao diretor R\$ 500,00, referente aos gastos excedentes. Neste caso, teremos o seguinte lançamento contábil complementar:

D - DESPESAS DE VIAGENS (Conta de Resultado)
C - CAIXA/BANCOS (Ativo Circulante) R\$ 500,00

59 - AUMENTO DE CAPITAL COM LUCROS ACUMULADOS E RESERVA DE CORREÇÃO MONETÁRIA - ALTERAÇÃO CONTRATUAL

Na sociedade por quotas de responsabilidade limitada, os sócios podem decidir por aumentar o capital social, utilizando o saldo das contas de lucros acumulados e reserva de correção monetária.

A conta de reserva de correção monetária registra a correção monetária do capital social integralizado, por ocasião do cálculo da correção monetária de balanço em vigor até 31.12.95.

Por outro lado, a conta de lucros acumulados registra o lucro líquido do exercício, que permanece suspenso, até que os sócios deliberem por sua distribuição ou capitalização.

A capitalização dos valores mencionados depende de alteração do contrato social, onde deverá constar expressamente que a integralização está sendo efetuada com o aproveitamento de lucros acumulados e da reserva de correção monetária e a proporção que cabe a cada sócio.

Com base nos dados acima, o registro contábil correspondente ao aumento do capital social mediante aproveitamento do saldo da conta de reserva de correção monetária do capital e do saldo de lucros acumulados, na data do instrumento de alteração contratual, será o seguinte:

D - RESERVA DE CORREÇÃO MONETÁRIA DO CAPITAL SOCIAL (Patrimônio Líquido)
C - CAPITAL SOCIAL (Patrimônio Líquido)

VALOR = 10.000,00

Valor ref. ao aumento do Capital Social mediante aproveitamento do saldo da reserva de correção monetária do capital, conforme cláusula 3ª do instrumento de alteração contratual registrado na Junta Comercial do Estado, sob o nº, atribuído proporcionalmente à participação de cada sócio, a saber:

Sócio A	R\$ 5.000,00
Sócio B	R\$ 5.000,00

D - RESERVA DE CORREÇÃO MONETÁRIA DO CAPITAL (Patrimônio Líquido)
C - CAPITAL SOCIAL (Patrimônio Líquido) 10.000,00

Valor ref. ao aumento do capital social mediante aproveitamento do saldo da conta lucros acumulados, conforme cláusula 3ª do instrumento de alteração de contrato social registrado na Junta comercial do Estado....., sob o nº, atribuído proporcionalmente à participação de cada sócio, a saber:

Sócio A	R\$ 5.000,00
Sócio B	R\$ 5.000,00

60 - DEMOLIÇÃO DE EDIFICAÇÕES

Neste trabalho, abordaremos o tratamento contábil e fiscal da demolição de edificações para construção de prédio novo, previsto no Parecer Normativo nº 72/77.

I - Aquisição de Terreno Com Edificação a Ser Demolida

Na aquisição de terreno contendo edificação a ser demolida para construção de novo prédio, o valor total pago pelo imóvel deve ser contabilizado em conta própria representativa do terreno, visto que o investimento teve por objeto a obtenção deste, sendo irrelevante que no documento de compra e venda haja o destaque do valor do terreno e da edificação.

Por serem dispêndios vinculados à realização da obra nova, os gastos com a demolição devem ser ativados como parcela integrante do custo da construção nova.

Com relação à venda do material originário da demolição, seu valor poderá ter uma das seguintes destinações, a critério do contribuinte:

- a) ser deduzido do valor ativado como custo do terreno, de forma que este se ajuste à realidade econômica;
- b) ser contabilizado como receita não operacional, tributável pelo imposto de renda;
- c) ser deduzido do custo da demolição, ativado como parcela integrante do custo da construção nova.

II - Demolição de Construção Incorporada no Ativo Permanente

No caso de demolição de edificações registradas no ativo permanente como parte integrante de imóvel anteriormente incorporado, o valor contábil da construção a ser demolida (valor registrado na contabilidade, corrigido monetariamente até 31.12.95, diminuído da depreciação acumulada) terá o tratamento de perda de capital, sendo como tal dedutível do lucro real.

Se a contabilidade na empresa não oferecer elementos que permitam individualizar o valor da construção a ser demolida, em virtude desta fazer parte de um conjunto maior, ou mesmo por ter sido o imóvel adquirido já construído e a escritura respectiva não destacar os valores do terreno e da construção, deverá ser providenciada uma avaliação por peritos que determine a parcela do valor contabilizado do imóvel, que corresponda à construção a ser demolida.

O custo da demolição, neste caso, deverá ser ativado.

III - Tratamento do Valor da Venda do Material

Quanto ao valor da receita eventualmente obtida com a venda do material demolido, aplica-se também o tratamento mencionado no item 2.2 no que concerne à apropriação como receita (letra "b"), ou opcionalmente, dedução do custo da demolição a ser ativado (letra "c"), não se aplicando, neste caso, a faculdade expressa na letra "a" desse mesmo item.

61 - ATIVIDADE RURAL

1 - Atividades Agrícolas

Para a classificação de cultura agrícola consideramos, basicamente, dois tipos de cultura:

- a) cultura temporária;
- b) cultura permanente.

1.1 - Cultura Temporária

São aquelas sujeitas ao replantio após a colheita, possuindo período de vida muito curto entre o plantio e a colheita, como, por exemplo, os cultivos de feijão, legumes, arroz, trigo, etc. Durante o ciclo produtivo, os custos pagos ou incorridos, nesta cultura, serão acumulados em conta específica que pode ser intitulada como "Cultura Temporária em Formação" - Estoques - Ativo Circulante.

Após a colheita, esta conta deverá ser baixada pelo seu valor de custo e transferida para uma nova conta, que poderá ser denominada "Produtos Agrícolas" - Estoques - Ativo Circulante, especificando o tipo de produto.

1.2 - Cultura Permanente

São aquelas não sujeitas ao replantio após a colheita, uma vez que propiciam mais de uma colheita ou produção, bem como apresentam prazo de vida útil superior a um ano, como, por exemplo: laranjeira, macieiras, plantações de café, etc.

Durante a formação dessa cultura, os gastos são acumulados na conta "Cultura Permanente em Formação" - Imobilizado.

Quando atingir a sua maturidade e estiver em condições de produzir, o saldo da conta da cultura em formação será transferido para a conta "Cultura Permanente Formada", no grupo Imobilizado, especificando-se o tipo de cultura.

Esta conta está sujeita à depreciação a partir do mês em que começar a produzir.

1.2.1 - Produção da Cultura Permanente

Durante o período de formação do produto a ser colhido (maçã, uva, laranja, etc.) os custos pagos ou incorridos serão acumulados em conta específica, que poderá ser denominada de "Colheita em Andamento"- Estoques - Ativo Circulante, devendo-se especificar o tipo de produto que vai ser colhido.

Após a colheita, esta conta deverá ser baixada pelo seu valor de custo e transferida para uma nova conta denominada "Produtos Agrícolas" - Estoques - especificando-se o tipo de produto colhido.

1.3 - Registros Contábeis

Os registros contábeis devem evidenciar as contas de receitas, custos e despesas, com obediência aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, observando-se o seguinte:

I - os bens originários de culturas temporárias e permanentes devem ser avaliados pelo seu valor original, por todos os custos integrantes do ciclo operacional, na medida de sua formação, incluindo os custos imputáveis, direta ou indiretamente, ao produto, tais como sementes, irrigações, adubos, fungicidas, herbicidas, inseticidas, mão-de-obra e encargos sociais, combustíveis, energia elétrica, secagens, depreciações de prédios, máquinas e equipamentos utilizados na produção, arrendamentos de máquinas, equipamentos e terras, seguros, serviços de terceiros, fretes e outros;

II - os custos indiretos das culturas, temporárias ou permanentes devem ser apropriados aos respectivos produtos;

III - os custos específicos de colheita, bem como de beneficiamento, acondicionamento, armazenagem e outros necessários para que o produto resulte em condições de comercialização, devem ser contabilizados em conta de Estoque de Produtos Agrícolas;

IV - as despesas pré-operacionais devem ser amortizadas a partir da primeira colheita. O mesmo tratamento contábil também deve ser dado às despesas pré-operacionais, relativas as novas culturas, em entidade agrícola já em atividade;

V - os custos com desmatamento, destocamento, corretivos de solo e outras melhorias para propiciar o desenvolvimento das culturas agrícolas que beneficiarão mais de uma safra devem ser contabilizados pelo seu valor original, no Ativo Diferido, como encargo das culturas agrícolas desenvolvidas na área, deduzidas as receitas líquidas obtidas com a venda dos produtos oriundos do desmatamento ou destocamento;

VI - a exaustão dos componentes do Ativo Imobilizado relativos às culturas permanentes, formado por todos os custos ocorridos até o período imediatamente anterior ao início da primeira colheita, tais como preparação da terra, mudas ou sementes, mão-de-obra, etc., deve ser calculada com base na expectativa de colheitas, de sua produtividade ou de sua vida útil, a partir da primeira colheita;

VII - os custos incorridos que aumentem a vida útil da cultura permanente devem ser adicionados aos valores imobilizados;

VIII - as perdas correspondentes à frustração ou ao retardamento da safra agrícola devem ser contabilizadas como despesa operacional;

IX - os ganhos decorrentes da avaliação de estoques do produto pelo valor de mercado devem ser contabilizados como receita operacional, em cada exercício social;

X - os custos necessários para a produção agrícola devem ser classificados no Ativo da entidade, segundo a expectativa de realização:

a) no Ativo Circulante, os custos com os estoques de produtos agrícolas e os custos com tratamentos culturais ou de safra necessários para a colheita no exercício seguinte; e

b) no Ativo Permanente Imobilizado, os custos que beneficiarão mais de um exercício.

2 - Atividades Pecuárias

Na contabilidade da empresa com exploração de atividade pecuária, o rebanho existente deverá ser classificado de acordo com o tipo de criação e finalidade:

I - No Imobilizado - Ativo Permanente:

a) Gado Reprodutor: representado por bovinos, suínos, ovinos, eqüinos e outros destinados à reprodução, ainda que por inseminação artificial;

b) Rebanho de Renda: representado por bovinos, suínos, ovinos, eqüinos e outros que a empresa explora para produção de bens que constituem objeto de suas atividades;

c) Animais de Trabalho: representados por eqüinos, bovinos, muare, asininos destinados a trabalhos agrícolas, sela e transporte.

Em decorrência dessa classificação no Ativo Permanente, esses bens ficam sujeitos à depreciação a partir do momento em que estiver em condições de produzir ou posto em funcionamento ou uso.

II - Estoque - Ativo Circulante:

Classificam-se no ativo circulante as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte.

Portanto, os rebanhos que se destinam à venda ou ao consumo serão registrados nessa conta e ficarão sujeitos à avaliação de estoque, pelo preço de mercado, custo médio ou inventário físico (PN CST nº 6/79).

III - Crias novas:

É recomendável que a cria recém-nascida seja classificada primeiramente no Estoque-AC até que atinja uma idade em que possa ser analisada a sua habilidade para o trabalho, procriação ou engorda, quando então será definida a sua permanência no ativo circulante ou a sua reclassificação para o Imobilizado - Ativo Permanente.

O valor do custo das crias nascidas poderá ser apurado pelo preço real de custo ou pelo preço corrente de mercado, gerando, nesse último caso, uma receita de "superveniência ativa".

O desaparecimento ou morte de animais terão seus valores registrados em conta de resultado como "insubsistências ativas".

2.1 - Registros Contábeis

Os registros contábeis devem evidenciar as contas de receitas, custos e despesas, com obediência aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, observando-se o seguinte:

I - os animais originários da cria ou da compra para recria ou engorda são avaliados pelo seu valor original, na medida de sua formação, incluindo todos os custos gerados no ciclo operacional, imputáveis, direta ou indiretamente, tais como: rações, medicamentos, inseticidas, mão-de-obra e encargos sociais, combustíveis, energia elétrica, depreciações de prédios, máquinas e equipamentos utilizados na produção, arrendamentos de máquinas, equipamentos ou terras, seguros, serviços de terceiros, fretes e outros;

II - as despesas pré-operacionais devem ser amortizadas à medida que o ciclo operacional avança em relação à criação dos animais ou à produção de seus derivados;

III - nas atividades de criação de animais, os componentes patrimoniais devem ser avaliados como segue:

a) o nascimento de animais, conforme o custo acumulado do período, dividido pelo número de animais nascidos;

b) os custos com os animais devem ser agregados ao valor original à medida que são incorridos, de acordo com as diversas fases de crescimento; e

c) os estoques de animais devem ser avaliados segundo a idade e a qualidade dos mesmos;

IV - os animais destinados à reprodução ou à produção de derivados, quando deixarem de ser utilizados para tais finalidades, devem ter seus valores transferidos para as Contas de Estoque, no Ativo Circulante, pelo seu valor contábil unitário;

V - as perdas por morte natural devem ser contabilizadas como despesa operacional, por decorretes de risco inerente à atividade;

VI - os ganhos decorrentes da avaliação de estoques do produto pelo valor de mercado devem ser contabilizados como receita operacional, em cada exercício social.

3 - Receitas da Atividade Rural

As receitas operacionais da atividade rural são aquelas provenientes do giro normal da empresa, em decorrência da exploração das respectivas atividades rurais.

Entende-se por giro normal da empresa as receitas diversas que sejam inerentes à atividade rural, como, por exemplo, o aluguel ou arrendamento de bens imobilizados utilizados na produção, bem como o ganho de capital apurado na alienação de bens do ativo imobilizado, excetuada a terra nua.

4 - Despesas de Custeio

Consideram-se despesas de custeio, dedutíveis na apuração do resultado da atividade rural, aquelas necessárias à percepção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora e que estejam relacionadas com a natureza da atividade exercida, apropriando-as em função do regime de competência.

5 - Avaliação de Estoque

O estoque final de produtos agrícolas, animais e extrativos, existente no encerramento do período-base, deverá ser avaliado com base num dos seguintes critérios de avaliação:

- a) custo médio;
- b) custo de aquisições mais recentes (PEPS);
- c) inventário físico (contagem física) avaliado aos preços unitários praticados mais recentemente nas compras; e
- d) preços correntes no mercado.

Observe-se que a avaliação do estoque a preços de mercado, embora de apuração mais prática, implica no reconhecimento da valorização como receita tributável no período.

62 - ATIVIDADES IMOBILIÁRIAS - CUSTOS CONTRATADOS

A pessoa jurídica, cujo objetivo é a atividade imobiliária (incorporação imobiliária ou construção de prédio destinado à venda), poderá computar na formação do imóvel vendido:

- a) os custos pagos ou incorridos;
- b) os custos contratados;
- c) os custos orçados.

I - Apropriação Dos Custos Contratados

Os custos contratados somente poderão ser computados quando o empreendimento imobiliário compreender duas ou mais unidades. A sua apropriação deverá ser efetuada a cada uma das unidades, mediante rateio baseado em critério usual no tipo de empreendimento imobiliário. Assim, se determinada empresa houver contratado custo no valor de R\$ 80.000,00 para a conclusão de um empreendimento imobiliário com 8.000 m² que compreenda 40 unidades de 200 m² cada uma, o rateio referente a cada unidade vendida será feito do seguinte modo:

$$\text{R\$ } 80.000,00 / 8.000 \text{ m}^2 = \text{R\$ } 10,00 \text{ por m}^2$$

$$\text{R\$ } 10,00 \times 200 \text{ m}^2 = \text{R\$ } 2.000,00$$

II - Atualização Monetária Dos Custos Contratados

A empresa imobiliária poderá proceder a atualização monetária dos custos contratados. A atualização, no entanto, somente poderá ser feita se existir cláusula contratual nesse sentido entre a empresa imobiliária e o fornecedor dos bens ou serviços.

Portanto, os custos contratados, como se observa, poderão ser atualizados com base no indexador constante do contrato de fornecimento de bens ou serviços realizados entre a empresa imobiliária e o respectivo fornecedor.

Os valores referentes à atualização monetária dos custos contratados serão computados, no custo de cada unidade vendida, mediante rateio baseado em critério usual no tipo de empreendimento imobiliário.

III - Contabilização Dos Custos Contratados

O registro contábil do custo contratado deve ser feito apenas em relação à unidade imobiliária vendida. Isso significa que os custos contratados relativos às unidades a vender não deverão ser registrados na contabilidade. Se, no exemplo constante do tópico 2 retro, foram vendidas 10 unidades imobiliárias, o custo contratado a ser registrado na contabilidade corresponderá a R\$ 10.000,00.

O valor dos custos contratados respectivos ao imóvel vendido deverá ser creditado à conta específica do passivo circulante ou do passivo exigível a longo prazo, na data da efetivação da venda, em contrapartida a um dos seguintes débitos:

a) débito à conta própria de resultado do período-base, se referente a unidade não concluída vendida à vista, ou vendida a prazo ou à prestação, com pagamento total contratado para o curso do período-base da venda;

b) débito à conta própria do grupo de resultados de exercícios futuros, se referente a unidade não concluída vendida a prazo ou à prestação, com pagamento restante ou pagamento total contratado para depois do período-base da venda, na hipótese de opção pelo reconhecimento do lucro bruto proporcionalmente à receita da venda recebida.

Exemplo:

Admitindo-se que determinada empresa imobiliária tenha apresentado a seguinte situação em relação a um empreendimento imobiliário:

área do empreendimento imobiliário	4.000 m2
área de cada unidade imobiliária	100 m2
custo contratado para conclusão do empreendimento	R\$ 160.000,00
custo rateado em relação a cada unidade imobiliária	R\$ 4.000,00

Foram vendidas 6 (seis) unidades imobiliárias nas seguintes condições:

a) 3 (três) unidades vendidas à vista;

b) 3 (três) unidades vendidas a prazo, com 50% no ato da venda e 50% no período-base seguinte.

Com base nos dados acima, os custos contratados serão registrados na contabilidade, do seguinte modo:

a) em relação às 3 (três) unidades vendidas à vista (custo contratado de cada obra R\$ 4.000,00 x 3 = R\$ 12.000,00):

D - CUSTO DE IMÓVEIS VENDIDOS (Conta de Resultado)	
C - CUSTOS CONTRATADOS (Passivo Circulante)	R\$ 12.000,00

b) em relação às 3 (três) unidades vendidas com recebimento de 50% no ato da venda e 50% no período-base seguinte:

D - CUSTO DE IMÓVEL VENDIDO (Conta de Resultado)	R\$ 6.000,00
D - CUSTO DIFERIDO DE IMÓVEL VENDIDO (Resultado de Exercícios Futuros)	R\$ 6.000,00
C - CUSTOS CONTRATADOS (Passivo Circulante)	R\$ 12.000,00

IV- Custos Contratados Após a Efetivação da Venda

Os custos contratados após o dia da efetivação da venda, bem como as atualizações monetárias dos contratos de fornecimento de bens ou serviços ocorridas depois dessa data, serão creditados à conta do passivo circulante ou passivo exigível a longo prazo, em contrapartida à conta específica de resultado do período-base ou à conta própria do grupo de resultados de exercícios futuros.

V - Cumprimento do Contrato Pelos Fornecedores Dos Bens ou Serviços

O cumprimento do contrato pelos fornecedores dos bens ou serviços, parcial ou totalmente, ensejará a baixa contábil mediante débito da conta específica do passivo circulante e crédito à conta de obras em andamento, classificada no ativo circulante.

VI - Demonstração Analítica Dos Custos Contratados

A empresa imobiliária fica obrigada a manter, à disposição do Fisco, demonstração analítica, por empreendimento, dos custos contratados incluídos na formação do custo de cada unidade vendida, assim como dos efeitos da atualização monetária dos respectivos contratos de fornecimento de bens ou serviços.

63 - CISÃO DE SOCIEDADES

Na cisão total, o patrimônio da sociedade cindida é integralmente vertido para as sociedades recipientes, resultando, por consequência, na extinção daquela.

Assim sendo, conclui-se que o pressuposto básico da cisão total é a versão de todo o patrimônio da sociedade cindida a duas ou mais sociedades, sendo irrelevante se estas já existiam ou se foram constituídas para essa finalidade.

Alerte-se que a existência de apenas uma sociedade recipiente corresponderia à figura da incorporação, definida no artigo 229 da Lei das Sociedades por Ações como sendo a "operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações".

Considerando-se a hipótese da existência de três sociedades (uma cindida e duas recipientes), apresentaremos, a seguir, um esquema prático correspondente a divisão de patrimônio na operação de cisão total:

Empresa "A" (Cindida)

ATIVO

Caixa	R\$ 10.000,00
Bancos c/ Movimento	R\$ 50.000,00
Duplicatas a Receber	R\$ 100.000,00
Estoques	R\$ 120.000,00
Móveis e Utensílios	R\$ 60.000,00
SOMA	R\$ 340.000,00

PASSIVO

Fornecedores	R\$ 40.000,00
Financiamentos	R\$ 60.000,00
Capital	R\$ 140.000,00
Reserva de Lucros	R\$ 50.000,00
Lucros Acumulados	R\$ 50.000,00
SOMA	R\$ 340.000,00

Imaginemos que o percentual da cisão foi fixado em 60% (sessenta por cento) para a empresa "B" e 40% (quarenta por cento) para a empresa "C".

Assim, a empresa "B" absorverá 60% (sessenta por cento) do patrimônio da empresa "A" (cindida), numericamente representado da seguinte forma:

Empresa "B" (Recipiente)

ATIVO

Caixa	R\$ 6.000,00
Bancos c/ Movimento	R\$ 30.000,00
Duplicatas a Receber	R\$ 60.000,00
Estoques	R\$ 72.000,00
Móveis e Utensílios	R\$ 36.000,00
SOMA	R\$ 204.000,00

PASSIVO

Fornecedores	R\$ 24.000,00
Financiamentos	R\$ 36.000,00
Capital	R\$ 84.000,00
Reserva de Lucros	R\$ 30.000,00
Lucros Acumulados	R\$ 30.000,00
SOMA	R\$ 204.000,00

Por sua vez, em relação a empresa "C", a situação se apresentará da seguinte maneira:

Empresa "C" (Recipiente)

ATIVO

Caixa	R\$ 4.000,00
Bancos c/ Movimento	R\$ 20.000,00
Duplicatas a Receber	R\$ 40.000,00
Estoques	R\$ 48.000,00
Móveis e Utensílios	R\$ 24.000,00
SOMA	R\$ 136.000,00

PASSIVO

Fornecedores	R\$ 16.000,00
Financiamentos	R\$ 24.000,00
Capital	R\$ 46.000,00

Reserva de Lucros	R\$ 20.000,00
Lucros Acumulados	R\$ 20.000,00
SOMA	R\$ 136.000,00

Observe-se que o patrimônio da sociedade cindida (empresa "A") foi totalmente vertido às sociedades recipientes (empresa "B" e "C"), provocando o desaparecimento daquele e, em consequência, a sua extinção.

A transferência dos itens patrimoniais da sociedade cindida para as sociedades recipientes será efetuada da seguinte forma:

I - na empresa "A" (cindida):

a) Pela transferência dos valores ativos para a empresa "B":

D - EMPRESA "B" - CONTA CISÃO	R\$ 204.000,00
C - CAIXA (Ativo Circulante)	R\$ 6.000,00
C - BANCOS C/ MOVIMENTO (Ativo Circulante)	R\$ 30.000,00
C - DUPLICATAS A RECEBER (Ativo Circulante)	R\$ 60.000,00
C - ESTOQUES (Ativo Circulante)	R\$ 72.000,00
C - MÓVEIS E UTENSÍLIOS (Ativo Circulante)	R\$ 36.000,00

b) Pela transferência dos valores passivos para a empresa "B":

D - FORNECEDORES (Passivo Circulante)	R\$ 24.000,00
D - FINANCIAMENTOS (Passivo Circulante)	R\$ 36.000,00
D - CAPITAL (Patrimônio Líquido)	R\$ 84.000,00
D - RESERVA DE LUCROS (Patrimônio Líquido)	R\$ 30.000,00
D - LUCROS ACUMULADOS (Patrimônio Líquido)	R\$ 30.000,00
C - EMPRESA "B" - CONTA CISÃO	R\$ 204.000,00

c) Pela transferência dos valores ativos para a empresa "C":

D - EMPRESA "C" - CONTA CISÃO	R\$ 136.000,00
C - CAIXA (Ativo Circulante)	R\$ 4.000,00
C - BANCOS CONTA MOVIMENTO (Ativo Circulante)	R\$ 20.000,00
C - DUPLICATAS A RECEBER (Ativo Circulante)	R\$ 40.000,00
C - ESTOQUES (Ativo Circulante)	R\$ 48.000,00
C - MÓVEIS E UTENSÍLIOS (Ativo Circulante)	R\$ 24.000,00

d) Pela transferência dos valores passivos para a empresa "C":

D - FORNECEDORES (Passivo Circulante)	R\$ 16.000,00
D - FINANCIAMENTOS (Passivo Circulante)	R\$ 24.000,00
D - CAPITAL (Patrimônio Líquido)	R\$ 56.000,00
D - RESERVA DE LUCROS (Patrimônio Líquido)	R\$ 20.000,00
D - LUCROS ACUMULADOS (Patrimônio Líquido)	R\$ 20.000,00
C - EMPRESA "C" - CONTA CISÃO	R\$ 136.000,00

II - na empresa "B" (recipiente):

a) Pelo valor do capital social:

D - CAPITAL A INTEGRALIZAR (Patrimônio Líquido)	
C - CAPITAL SOCIAL (Patrimônio Líquido)	R\$ 144.000,00

b) Pelo registro dos bens, direitos recebidos da empresa "A" (cindida):

D - CAIXA (Ativo Circulante)	R\$ 6.000,00
D - BANCOS CONTA MOVIMENTO (Ativo Circulante)	R\$ 30.000,00
D - DUPLICATAS A RECEBER (Ativo Circulante)	R\$ 60.000,00
D - ESTOQUES (Ativo Circulante)	R\$ 72.000,00
D - MÓVEIS E UTENSÍLIOS (Ativo Circulante)	R\$ 36.000,00
C - EMPRESA "A" - CONTA CISÃO	R\$ 204.000,00

c) Pelo registro das obrigações transferidas da empresa "A":

D - EMPRESA "A" - CONTA CISÃO	R\$ 60.000,00
C - FORNECEDORES (Passivo Circulante)	R\$ 24.000,00
C - FINANCIAMENTOS (Passivo Circulante)	R\$ 36.000,00

A conta "EMPRESA "A" - c/Cisão" apresenta um saldo credor de R\$ 144.000,00, representada pela diferença entre o ativo transferido e o passivo assumido pela empresa "B". Neste caso, a diferença representa o líquido efetivamente integralizado pelos sócios na empresa "B". O lançamento contábil será efetuado do seguinte modo:

D - EMPRESA "A" - CONTA CISÃO	
C - CAPITAL A INTEGRALIZAR (Patrimônio Líquido)	R\$ 144.000,00

III - na empresa "C" (recipiente):

a) Pelo valor do capital social:

D - CAPITAL A INTEGRALIZAR (Patrimônio Líquido)	
C - CAPITAL SOCIAL (Patrimônio Líquido)	R\$ 96.000,00

b) Pelo registro dos bens e direitos recebidos da empresa "A" (cindida):

D - CAIXA (Ativo Circulante)	R\$ 4.000,00
D - BANCOS CONTA MOVIMENTO (Ativo Circulante)	R\$ 20.000,00
D - DUPLICATAS A RECEBER (Ativo Circulante)	R\$ 40.000,00
D - ESTOQUES (Ativo Circulante)	R\$ 48.000,00
D - MÓVEIS E UTENSÍLIOS (Ativo Circulante)	R\$ 24.000,00
C - EMPRESA "A" - CONTA CISÃO	R\$ 136.000,00

c) Pelo registro das obrigações transferidas da empresa "A" (cindida):

D - EMPRESA "A" - CONTA CISÃO	R\$ 40.000,00
C - FORNECEDORES (Passivo Circulante)	R\$ 16.000,00
C - FINANCIAMENTOS (Passivo Circulante)	R\$ 24.000,00

A diferença entre os bens e direitos transferidos e as obrigações assumidas é de R\$ 96.000,00. A empresa "C" efetuará o registro contábil da seguinte forma:

D - EMPRESA "A" - CONTA CISÃO	
C - CAPITAL A INTEGRALIZAR (Patrimônio Líquido)	R\$ 96.000,00

64. LIQUIDAÇÃO DE SOCIEDADE MERCANTIL NÃO ANÔNIMA

Na liquidação amigável, a rotina contábil é simples, havendo a necessidade de se levantar o inventário de liquidação e o balanço de abertura de liquidação, cujos procedimentos são examinados neste trabalho.

Feito isso, o próximo passo será a elaboração do balanço de encerramento da liquidação para, em seguida, processar o registro contábil da distribuição em dinheiro ou em bens entre os sócios.

I - Realização do Ativo

O Ativo representa o quadro de aplicações de recursos originados dos proprietários da empresa e de terceiros, compreendendo, desta forma, os bens e direitos da empresa.

Portanto, a realização do Ativo significa a transformação dos bens e direitos da empresa em dinheiro, visando saldar as dívidas existentes e, posteriormente, a restituição do capital aos acionistas, sócios ou titular de empresa individual.

Na prática, a liquidação de todos os elementos do ativo é quase que impossível, principalmente no que se refere aos ativos não-monetários.

Assim sendo, os bens e direitos não convertidos em dinheiro poderão ser partilhados entre os sócios, evitando-se, desta maneira, a procrastinação do processo final de dissolução.

II - Pagamento do Passivo

É através da realização dos elementos componentes do Ativo que se efetua o pagamento do Passivo.

A liquidação do passivo consiste em pagar as dívidas ou obrigações da empresa para com terceiros, tais como fornecedores, empréstimos, impostos, etc.

As liquidações podem apresentar três situações distintas, a saber:

- a) Ativo >> Passivo - nessa situação os valores a realizar são suficientes para pagar todos os débitos, verificando-se no final sobras ou superávits.
- b) Ativo = Passivo - nessa situação os valores a realizar cobrem apenas as dívidas ou obrigações, não se verificando no final nem superávits nem déficits.
- c) Ativo << Passivo - nessa situação os valores a realizar são insuficientes para o pagamento de todos os débitos, verificando-se no final faltas ou déficits.

Os pagamentos das dívidas ou obrigações registradas no passivo podem ser feitos imediatamente, mesmo que não estejam vencidos, ou então, no momento em que ocorrerem os respectivos vencimentos.

III - Preparação da Liquidação

O período preparatório da liquidação amigável inicia-se no momento em que se decide a extinção da empresa por deliberação do titular, sócios ou acionistas.

Durante a fase de liquidação, os aspectos comumente observados são os seguintes:

- a) alienação dos bens e direitos classificados no Ativo Permanente e Ativo Circulante;
- b) realização do Ativo Circulante e Realizável a Longo Prazo pelo recebimento de duplicatas e outros créditos da empresa para com terceiros;
- c) redução nas compras de matérias-primas, materiais diversos e mercadorias para revenda;
- d) redução das vendas a prazo de qualquer natureza;
- e) redução de grande parte dos gastos até então normais e necessários à atividade operacional da empresa;
- f) não celebração de qualquer contrato de financiamento a longo prazo; e
- g) demissão de empregados, cujos serviços são desnecessários na fase preparatória da liquidação.

IV - Inventário de Liquidação

A empresa deverá realizar o inventário de todos os bens, direitos e obrigações existentes no momento em que seus sócios deliberarem pela sua extinção.

Alguns autores entendem que o inventário inicial de liquidação dos bens, direitos e obrigações deve ser objeto de registro no Livro de Inventário, livro este de uso obrigatório na esfera federal pelas pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real e na esfera estadual pelas pessoas jurídicas contribuintes do ICMS.

Entendemos, no entanto, que o Livro de Inventário presta-se a finalidade de arrolar, com especificação que facilite sua identificação, as mercadorias e os produtos manufaturados, as matérias-primas, os produtos em fabricação e os bens em almoxarifado existentes na data do balanço patrimonial levantado ao fim de cada período.

Além do inventário dos estoques, a empresa deverá elaborar:

- a) inventário de duplicatas a receber;
- b) inventário de outros créditos classificados no Ativo Circulante;

- c) inventário de outros créditos classificados no Ativo Realizável a Longo Prazo;
- d) inventário de participações permanentes em outras empresas e de outros direitos de qualquer natureza classificados em Investimentos;
- e) inventário dos bens destinados à manutenção das atividades da empresa classificados no Ativo Imobilizado;
- f) inventário de duplicatas a pagar;
- g) inventário de outros débitos classificados no Passivo Circulante; e
- h) inventário de outros débitos classificados no Passivo Exigível a Longo Prazo.

V - Fatos Contábeis na Fase de Liquidação

A fase de liquidação é o lapso temporal necessário à execução das operações destinadas a realizar o Ativo e pagar o Passivo, transformando todas as aplicações em elemento líquido de pagamento, visando à devolução, às fontes dos recursos aplicados.

Infere-se, então, que durante essa fase os propósitos sociais se resumem em duas situações:

- a) realização do ativo; e
- b) pagamento do passivo.

Pelo exposto, os fatos contábeis que mais comumente ocorrem na realização do Ativo são os seguintes:

- a) venda de mercadoria com lucro;
- b) venda de mercadoria com prejuízo;
- c) venda de mercadoria pelo custo;
- d) recebimento de duplicatas;
- e) recebimento de outros créditos;
- f) venda de bens ou direitos do Ativo Permanente com lucro; e
- g) venda de bens ou direitos do Ativo Permanente com prejuízo.

Os fatos contábeis mais comuns decorrentes do pagamento do passivo são os seguintes:

- a) liquidação de empréstimos ou financiamentos bancários;
- b) pagamento de duplicatas a fornecedores;
- c) pagamento de obrigações fiscais; e
- d) pagamento de obrigações sociais e trabalhistas.

VI - Escrituração na Fase de Liquidação

Ao entrar em liquidação a empresa deve elaborar um balanço patrimonial que exprima fielmente sua situação nesse momento, procedendo o levantamento do balanço de abertura de liquidação, cuja transcrição pode ser feita no mesmo livro Diário que vinha sendo utilizado pela empresa.

No Diário serão transcritos todos os valores ativos e passivos a serem liquidados, e a partir daí todas as operações serão feitas sob a firma ou denominação social seguida da expressão "em liquidação".

Haverá necessidade, no entanto, de a empresa alterar seu plano de contas, adequando as contas integrais e

diferenciais pelas suas naturezas, permitindo, desta forma, atender as conveniências da escrituração e, por conseguinte, evidenciando os fatos ocorridos durante o período da liquidação.

Exemplos:

- Despesas na Fase de Liquidação - nesta conta se agruparão todas as subcontas concernentes aos gastos pagos ou incorridos no período de liquidação.
- Receitas na Fase de Liquidação - nesta conta se agruparão todas as subcontas correspondentes às receitas auferidas no período de liquidação.
- Ganhos de Capital na Liquidação - esta conta registrará o lucro decorrente da venda de bens do Ativo Permanente.
- Perdas de Capital na Liquidação - esta conta registrará o prejuízo verificado na venda de bens do Ativo Permanente.

VII - Caso Prático de Liquidação Amigável

Suponhamos que em 31.03.98 a empresa "A" por deliberação de seus sócios resolva se extinguir.

Considerando-se que no inventário inicial de liquidação, apuraram-se os seguintes valores (hipotéticos):

Caixa	R\$ 1.000,00
Bancos c/ Movimento	R\$ 20.000,00
Duplicatas a Receber	R\$ 30.000,00
Estoques	R\$ 40.000,00
Terrenos	R\$ 30.000,00
Edifícios	R\$ 32.000,00
Veículos	R\$ 16.000,00
Máquinas	R\$ 24.000,00
Móveis e Utensílios	R\$ 12.000,00
Depreciação Acumulada	R\$ 10.000,00
Títulos a Pagar	R\$ 20.000,00
Fornecedores	R\$ 40.000,00
Impostos a Recolher	R\$ 5.000,00
Contas a Pagar	R\$ 25.000,00
Capital	R\$ 80.000,00
Lucros Acumulados	R\$ 25.000,00

Notas:

1. A conta Depreciação Acumulada, cujo saldo é de R\$ 10.000,00 está assim desdobrada:

Edifícios	R\$ 2.000,00
Veículos	R\$ 4.000,00
Máquinas	R\$ 3.000,00
Móveis e Utensílios	R\$ 1.000,00

2. Três sócios participam do capital social da empresa, cabendo ao sócio "A" 40% do capital, ao sócio "B" 30% do capital e ao sócio "C" 30% do capital.

Encerrado o inventário inicial dos bens, direitos e obrigações, este será cotejado com os saldos das respectivas contas da razão contábil.

Não havendo qualquer divergência, os registros contábeis a serem efetuados para o levantamento do balanço de abertura de liquidação, serão os seguintes:

I - Pela transferência dos valores ativos:

D - BALANÇO DE ABERTURA - EM LIQUIDAÇÃO (Conta Transitória)	R\$ 205.000,00
C - CAIXA (Ativo Circulante)	R\$ 1.000,00
C - BANCO CONTA MOVIMENTO (Ativo Circulante)	R\$ 20.000,00
C - DUPLICATAS A RECEBER (Ativo Circulante)	R\$ 30.000,00

C - ESTOQUES (Ativo Circulante)	R\$ 40.000,00
C - TERRENOS (Ativo Permanente)	R\$ 30.000,00
C - EDIFÍCIOS(Ativo Permanente)	R\$ 32.000,00
C - VEÍCULOS (Ativo Permanente)	R\$ 16.000,00
C - MÁQUINAS (Ativo Permanente)	R\$ 24.000,00
C - MÓVEIS E UTENSÍLIOS (Ativo Permanente)	R\$ 12.000,00

II - Pela transferência dos valores passivos:

C - BALANÇO DE ABERTURA - EM LIQUIDAÇÃO (Conta Transitória)	R\$ 205.000,00
D - DEPRECIAÇÃO ACUMULADA (Ativo Permanente)	R\$ 10.000,00
D - TÍTULOS A PAGAR (Passivo Circulante)	R\$ 20.000,00
D - FORNECEDORES (Passivo Circulante)	R\$ 40.000,00
D - ICMS A RECOLHER (Passivo Circulante)	R\$ 5.000,00
D - CONTAS A PAGAR (Passivo Circulante)	R\$ 25.000,00
D - CAPITAL SOCIAL (Patrimônio Líquido)	R\$ 80.000,00
D - LUCROS ACUMULADOS (Patrimônio Líquido)	R\$ 25.000,00

III - Pela constituição do ativo pelos valores transferidos para liquidação:

C - BALANÇO DE ABERTURA - EM LIQUIDAÇÃO (Conta Transitória)	R\$ 205.000,00
D - CAIXA C/ LIQUIDAÇÃO (Ativo Circulante)	R\$ 1.000,00
D - BANCO CONTA MOVIMENTO C/ LIQUIDAÇÃO (Ativo Circulante)	R\$ 20.000,00
D - DUPLICATAS A RECEBER C/ LIQUIDAÇÃO (Ativo Circulante)	R\$ 30.000,00
D - ESTOQUES C/ LIQUIDAÇÃO (Ativo Circulante)	R\$ 40.000,00
D - TERRENOS C/ LIQUIDAÇÃO (Ativo Permanente)	R\$ 30.000,00
D - EDIFÍCIOS C/ LIQUIDAÇÃO(Ativo Permanente)	R\$ 32.000,00
D - VEÍCULOS C/ LIQUIDAÇÃO (Ativo Permanente)	R\$ 16.000,00
D - MÁQUINAS C/ LIQUIDAÇÃO (Ativo Permanente)	R\$ 24.000,00
D - MÓVEIS E UTENSÍLIOS C/ LIQUIDAÇÃO (Ativo Permanente)	R\$ 12.000,00

IV - Pela constituição do passivo pelos valores transferidos para liquidação:

D - BALANÇO DE ABERTURA - EM LIQUIDAÇÃO (Conta Transitória)	R\$ 205.000,00
C - DEPRECIAÇÃO ACUMULADA C/ LIQUIDAÇÃO (Ativo Permanente)	R\$ 10.000,00
C - TÍTULOS A PAGAR C/ LIQUIDAÇÃO (Passivo Circulante)	R\$ 20.000,00
C - FORNECEDORES C/ LIQUIDAÇÃO (Passivo Circulante)	R\$ 40.000,00
C - ICMS A RECOLHER C/LIQUIDAÇÃO (Passivo Circulante)	R\$ 5.000,00
C - CONTAS A PAGAR C/ LIQUIDAÇÃO (Passivo Circulante)	R\$ 25.000,00
C - CAPITAL SOCIAL C/ LIQUIDAÇÃO (Patrimônio Líquido)	R\$ 80.000,00
C - LUCROS ACUMULADOS C/ LIQUIDAÇÃO (Patrimônio Líquido)	R\$ 25.000,00

V - Durante a fase de liquidação ocorreram os seguintes fatos contábeis:

a) recebimento de duplicatas no valor de R\$ 30.000,00:

D - CAIXA C/ LIQUIDAÇÃO	
C - DUPLICATAS A RECEBER C/ LIQUIDAÇÃO	R\$ 30.000,00

b) venda do estoque à vista no valor de R\$ 65.000,00:

D - CAIXA C/ LIQUIDAÇÃO	
C - VENDAS C/ LIQUIDAÇÃO	R\$ 65.000,00
D - ICMS S/ VENDAS C/ LIQUIDAÇÃO	
C - ICMS A RECOLHER C/ LIQUIDAÇÃO	R\$ 11.050,00
D - PIS-FATURAMENTO C/ LIQUIDAÇÃO	
C - PIS-FATURAMENTO A RECOLHER c/ Liquidação	R\$ 422,50

c) venda do terreno por R\$ 50.000,00 à vista:

preço de venda	R\$ 50.000,00
valor contábil	R\$ 30.000,00
ganho de capital	R\$ 20.000,00
D - BANCO C/ MOVIMENTO C/ LIQUIDAÇÃO	R\$ 50.000,00
C - TERRENOS C/ LIQUIDAÇÃO	R\$ 30.000,00
C - GANHO DE CAPITAL C/ LIQUIDAÇÃO	R\$ 20.000,00

d) venda do edifício por R\$ 40.000,00, à vista:

preço de venda	R\$ 40.000,00
valor líquido contábil	R\$ 30.000,00
ganhos de capital	R\$ 10.000,00
D - BANCO C/ MOVIMENTO C/ LIQUIDAÇÃO	R\$ 40.000,00
D - DEPRECIAÇÃO ACUMULADA C/ LIQUIDAÇÃO	R\$ 2.000,00
C - EDIFÍCIOS C/ LIQUIDAÇÃO	R\$ 32.000,00
C - GANHOS DE CAPITAL C/ LIQUIDAÇÃO	R\$ 10.000,00

e) venda das máquinas por R\$ 20.000,00 à vista:

preço de venda	R\$ 20.000,00
valor líquido contábil	R\$ 21.000,00
perdas de capital	R\$ 1.000,00
D - BANCO C/ MOVIMENTO C/ LIQUIDAÇÃO	R\$ 20.000,00
D - DEPRECIAÇÃO ACUMULADA C/ LIQUIDAÇÃO	R\$ 3.000,00
D - PERDAS DE CAPITAL C/ LIQUIDAÇÃO	R\$ 1.000,00
C - MÁQUINAS C/ LIQUIDAÇÃO	R\$ 24.000,00

f) venda de móveis e utensílios por R\$ 9.000,00 à vista:

preço de venda	R\$ 9.000,00
valor líquido contábil	R\$ 11.000,00
perdas de capital	R\$ 2.000,00
D - BANCO C/ MOVIMENTO C/ LIQUIDAÇÃO	R\$ 9.000,00
D - DEPRECIAÇÃO ACUMULADA C/ LIQUIDAÇÃO	R\$ 1.000,00
D - PERDAS DE CAPITAL C/ LIQUIDAÇÃO	R\$ 2.000,00
C - MÓVEIS E UTENSÍLIOS C/ LIQUIDAÇÃO	R\$ 12.000,00

g) pagamento a fornecedores no valor de R\$ 40.000,00:

D - FORNECEDORES C/ LIQUIDAÇÃO	
C - CAIXA C/ LIQUIDAÇÃO	R\$ 40.000,00

h) recolhimento de imposto (ICMS) no valor de R\$ 3.000,00:

D - ICMS A RECOLHER C/ LIQUIDAÇÃO	
C - BANCOS C/ MOVIMENTO C/ LIQUIDAÇÃO	R\$ 3.000,00

i) transferência do valor de R\$ 56.000,00 existente no caixa para o banco:

D - BANCO C/ MOVIMENTO C/ LIQUIDAÇÃO	
C - CAIXA C/ LIQUIDAÇÃO	R\$ 56.000,00

j) pagamento nota promissória no valor de R\$ 20.000,00:

D - TÍTULOS A PAGAR C/ LIQUIDAÇÃO	
C - BANCO C/ MOVIMENTO C/ LIQUIDAÇÃO	R\$ 20.000,00

k) recolhimento de ICMS no valor de R\$ 13.050,00:

D - ICMS A RECOLHER C/ LIQUIDAÇÃO	
C - BANCO C/ MOVIMENTO C/ LIQUIDAÇÃO	R\$ 13.050,00

l) pagamento de diversos débitos no valor de R\$ 25.000,00:

D - CONTAS A PAGAR C/ LIQUIDAÇÃO	
C - BANCOS C/ MOVIMENTO C/ LIQUIDAÇÃO	R\$ 25.000,00

m) retirada de pró-labore dos sócios no valor de R\$ 6.000,00:

D - DESPESAS NA FASE DE LIQUIDAÇÃO	
C - BANCOS C/ MOVIMENTO C/ LIQUIDAÇÃO	R\$ 6.000,00

n) recolhimento do PIS-Faturamento no valor de R\$ 422,50:

D - PIS-FATURAMENTO A RECOLHER C/ LIQUIDAÇÃO	
C - Bancos c/ movimento c/ Liquidação	R\$ 422,50

o) entrega ao sócio "A" do veículo para pagamento correspondente a sua participação no acervo líquido no valor de R\$ 25.000,00.

D - SÓCIO "A" - C/ LIQUIDAÇÃO	R\$ 25.000,00
D - DEPRECIACÃO ACUMULADA C/ LIQUIDAÇÃO	R\$ 4.000,00
C - VEÍCULOS C/ LIQUIDAÇÃO	R\$ 16.000,00
C - GANHO DE CAPITAL C/ LIQUIDAÇÃO	R\$ 13.000,00

VI - Após os lançamentos acima, o balancete de verificação apresentará a seguinte composição:

CONTAS DÉBITOS	
CONTAS CRÉDITOS	
Banco c/movimento c/liquidação	127.527,50
Estoques c/liquidação	40.000,00
vendas c/liquidação	65.000,00
sócio "A"	25.000,00
ICMS s/vendas c/liquidação	11.050,00
PIS - faturamento c/liquidação	422,50
despesas na fase de liquidação	6.000,00
lucros acumulados c/liquidação	25.000,00
Capital Social c/liquidação	80.000,00
perdas de capital c/liquidação	3.000,00
ganhos de capital c/liquidação	43.000,00
Soma	213.000,00
	213.000,00

VII - Encerramento da Conta de Mercadorias

Como a empresa, em nosso exemplo, não possui controle de estoques, o encerramento da conta mercadorias será processado da seguinte forma:

a) pelo valor de estoque inicial de liquidação:

D - RESULTADO C/ MERCADORIAS C/LIQUIDAÇÃO	
C - ESTOQUES C/ LIQUIDAÇÃO	R\$ 40.000,00

b) pelo valor das vendas efetuadas na fase de liquidação:

D - VENDAS C/ LIQUIDAÇÃO	
C - RESULTADO C/ MERCADORIAS	R\$ 65.000,00

c) pelo valor do ICMS incidente sobre as vendas durante a fase de liquidação:

D - RESULTADO C/ MERCADORIAS	
C - ICM S/ VENDAS C/ LIQUIDAÇÃO	R\$ 11.050,00

d) encerramento da conta resultado c/ mercadorias:

D - RESULTADO C/ MERCADORIAS	
C - RESULTADO DO EXERCÍCIO C/ LIQUIDAÇÃO	R\$ 13.950,00

VIII - Encerramento das Contas de Resultado

Nesta etapa, a empresa encerrará as contas de resultado que, no exemplo desenvolvido, são as seguintes:

- PIS-Faturamento
- Despesas na Fase de Liquidação
- Perdas de Capital na Liquidação

• Ganhos de Capital na Liquidação

a) encerramento das contas de despesas:

D - RESULTADO DO EXERCÍCIO C/ LIQUIDAÇÃO	R\$ 9.422,50
C - PIS-FATURAMENTO C/ LIQUIDAÇÃO	R\$ 422,50
C - DESPESAS NA FASE DE LIQUIDAÇÃO	R\$ 6.000,00
C - PERDAS DE CAPITAL C/ LIQUIDAÇÃO	R\$ 3.000,00

b) encerramento das contas de receitas:

D - Ganhos de Capital c/ Liquidação	
C - Resultado do Exercício c/ Liquidação	R\$ 43.000,00

IX - Após o encerramento das contas mercadorias e de resultados, a demonstração do resultado do exercício antes do Imposto de Renda se apresentará da seguinte forma:

Receita bruta de vendas	R\$ 65.000,00
Impostos s/ Vendas	
(-) ICM sobre vendas	R\$ 11.050,00
(-) PIS-Faturamento	R\$ 422,50
Receita líquida de vendas	R\$ 53.527,50
Custo das mercadorias vendidas	R\$ 40.000,00
Lucro bruto c/ mercadorias	R\$ 13.527,50
Despesas na fase de liquidação	R\$ 6.000,00
Lucro operacional líquido	R\$ 7.527,50
Perdas de capital c/ liquidação	R\$ 3.000,00
Ganhos de capital c/ liquidação	R\$ 43.000,00
Resultado líquido do exercício	R\$ 47.527,50

Em seguida, a empresa contabilizará a provisão para Imposto de Renda no valor de R\$ 7.129,12 e contribuição social sobre o lucro no valor de R\$ 3.802,20 (valores hipotéticos) da seguinte forma:

D - RESULTADO DO EXERCÍCIO C/ LIQUIDAÇÃO	R\$ 10.931,32
C - PROVISÃO PARA IMPOSTO DE RENDA	R\$ 7.129,12
C - PROVISÃO PARA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO	R\$ 3.802,20

Nota: Os aspectos fiscais na fase de liquidação da sociedade mercantil serão abordados em um dos próximos Boletins.

e por ocasião dos pagamentos:

D - PROVISÃO PARA IMPOSTO DE RENDA	R\$ 7.129,12
D - PROVISÃO PARA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO	R\$ 3.802,20
C - BANCOS C/ MOVIMENTO C/ LIQUIDAÇÃO	R\$ 10.931,32

Após a constituição da provisão para pagamento do Imposto de Renda, o resultado remanescente, o qual denominamos de lucro líquido do exercício, passou a ser de R\$ 36.596,18.

XI - Procedendo-se ao levantamento de um novo balancete, verificamos que remanesceram, ainda, as seguintes contas:

ATIVO

Bancos c/ Liquidação	R\$ 116.596,18
Sócios "A" c/ Liquidação	R\$ 25.000,00
SOMA	R\$ 141.596,18

PASSIVO

Capital c/ Liquidação	R\$ 80.000,00
Lucros Acumulados c/ Liquidação.	R\$ 25.000,00
Resultado do Ex. c/ Liquidação.	R\$ 36.596,18

SOMA

R\$ 141.596,18

Verificamos, pelo balanço final, que todos os credores já foram pagos e que o sócio "A" figura como devedor em decorrência da entrega de um veículo correspondente a antecipação de parte de sua participação no capital.

O encerramento das demais contas do passivo será procedido da seguinte forma:

C - RESULTADO DA LIQUIDAÇÃO	R\$ 141.596,18
D - CAPITAL SOCIAL C/ LIQUIDAÇÃO	R\$ 80.000,00
D - LUCROS ACUMULADOS C/LIQUIDAÇÃO	R\$ 25.000,00
D - RESULTADO DO EXERCÍCIO C/LIQUIDAÇÃO	R\$ 36.596,18

XII - Rateio entre os sócios

O rateio entre os sócios será feito proporcionalmente às suas participações no capital social, conforme segue:

Sócio "A": 40% de R\$ 141.596,18 = R\$ 56.638,48

Sócio "B": 30% de R\$ 141.596,18 = R\$ 42.478,85

Sócio "C": 30% de R\$ 141.596,18 = R\$ 42.478,85

O rateio entre os sócios na forma acima será contabilizado da seguinte forma:

D - RESULTADO DA LIQUIDAÇÃO	R\$ 141.596,18
C - SÓCIO "A" - C/ LIQUIDAÇÃO	R\$ 56.638,48
C - SÓCIO "B" - C/ LIQUIDAÇÃO	R\$ 42.478,85
C - SÓCIO "C" - C/ LIQUIDAÇÃO	R\$ 42.478,85

XIII - Pelo pagamento final aos sócios, será feito o seguinte lançamento contábil:

C - BANCO C/MOVIMENTO C/LIQUIDAÇÃO	R\$ 116.596,18
D - SÓCIO "A" C/ LIQUIDAÇÃO	R\$ 31.638,48
D - SÓCIO "B" C/ LIQUIDAÇÃO	R\$ 42.478,85
D - SÓCIO "C" C/LIQUIDAÇÃO	R\$ 42.478,85

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

65. FUNDO DE COMÉRCIO ("GOODWILL")

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

De acordo com De Plácido e Silva (Vocabulário Jurídico), Fundo de Comércio é a designação dada ao conjunto de direitos que se estabelecem a favor do comerciante, nos quais se computam e se integram não somente os que se possam representar ou configurar materialmente, mas toda sorte de bens, mesmo imateriais, que se exibem como um valor a favor do comerciante.

O fundo de comércio pode ser representado pelo ponto em que o negócio está estabelecido; pela popularidade do estabelecimento, o que constitui a sua fama; pela condição de negócio instalado; pela freguesia, nome comercial, marcas de fábrica e de comércio; enfim, por todo e qualquer elemento de que disponha o comerciante para desenvolvimento e realização de seus negócios.

O negócio instalado, cercado de todas as circunstâncias, conseqüentes de sua instalação e funcionamento, resulta na evidência de um fundo de comércio, que representa um bem patrimonial do comerciante, pois que possui inegável e indiscutível valor econômico.

Forma o fundo de comércio a base física da empresa, constituindo um instrumento da atividade empresarial. Na nomenclatura jurídica, aplicam-se comumente as expressões "fundo de comércio", por influência dos escritores franceses (fonds de commerce); "azienda" por inspiração dos juristas italianos; "goodwill" por parte dos escritores ingleses; "aviamento"; "chave do negócio" e outras expressões relativas a um problema contábil que se discute há muito tempo e para o qual, até hoje, não há uma posição pacífica.

2. NATUREZA JURÍDICA

O estabelecimento comercial compõe-se de elementos corpóreos e incorpóreos, que o empresário comercial une para o exercício de sua atividade. Na categoria dos bens, por outro lado, é classificado como bem móvel. Não é consumível nem fungível, apesar da fungibilidade de muitos elementos que o integram. Sendo objeto de direito constitui propriedade do empresário que é seu dono, sujeito de direito (Rubens Requião, Curso de Direito Comercial, Ed. Saraiva, 1995).

Os bens corpóreos e incorpóreos conjugados no fundo de comércio não perdem cada um deles sua individualidade singular; embora unidos integrem um novo bem, cada um mantém sua categoria jurídica própria.

A natureza do fundo de comércio é amplamente aceita como a de um ativo intangível que confere à empresa um potencial de geração de resultados acima do normal ou da média. Esse potencial está em atitudes que podem vir do mercado (condições monopolísticas), dos clientes (fidelidade acima do normal), da administração (capacidade gerencial, acima da média), de condições geográficas (localização privilegiada), enfim, do ambiente externo em que se insere a empresa e de suas características próprias e ambiente interno, sendo possível afirmar-se que elas direcionam à empresa resultados econômicos que de outra forma não existiriam. Nesse sentido, o fundo de comércio é visto como um ativo que pode ser considerado de maneira individual, mas não deixa de estar relacionado com os outros, pois se a empresa e, assim, os outros ativos não existissem, não haveria sentido em se falar em fundo de comércio. Não possui, portanto, vida própria ou existência individual; não pode existir independentemente da empresa, o que o diferencia dos outros ativos.

O fundamento do fundo de comércio reside na maneira original com que o comerciante organiza sua empresa para produzir e atrair uma clientela. Essa "organização" constitui uma criação intelectual semelhante a uma criação literária ou artística.

3. COMO AVALIAR O FUNDO DE COMÉRCIO

O Patrimônio Líquido de uma empresa é a diferença entre seus ativos e seus passivos exigíveis. Mas esse patrimônio líquido está sempre expresso em "termos contábeis", ou seja, depende diretamente dos valores contabilizados para cada ativo e cada passivo. Só que fundo de comércio não é a diferença entre esse patrimônio líquido contábil e o valor de negociação do patrimônio líquido como um todo. É a diferença entre o patrimônio líquido conforme seu valor de negociação como um todo.

Representa, então, o "goodwill", o que um Patrimônio Líquido consegue de valor, se negociada a empresa como um todo, acima do que seria obtido com a negociação de cada ativo individualmente a preços de mercado. É o valor econômico do Patrimônio Líquido de uma empresa na parte que ele supera seus ativos e passivos avaliados individualmente a preços de mercado, e isso só ocorre quando ela possui algo intangível que lhe proporciona a condição de ser capaz de gerar lucro acima do normal.

3.1 - Cálculo do Valor Atual de Negociação do Patrimônio Líquido

Considerando-se que o patrimônio líquido de uma em-presa, de acordo com o balanço levantado em 30.09.99, seja de R\$ 355.000,00, conforme discriminado abaixo:

Cia. Alfa

Balanço patrimonial em 30.09.99

	R\$	
Ativo Circulante		
Disponibilidades	40.450,00	
Clientes	137.000,00	
(-) Duplicatas Descontadas	(46.500,00)	
(-) Provisão p/ Devedores Duvidosos	(4.000,00)	
Aplicações Financeiras	39.460,00	
Estoques	235.690,00	
Despesas Antecipadas	<u>15.000,00</u>	417.100,00

Ativo Realizável a Longo Prazo

Aplicações Financeiras 54.000,00

Ativo Permanente		
Investimentos		
Participações Societárias	42.400,00	
Imobilizado		
Custo Corrigido	322.400,00	
(-) Depreciação Acumulada	<u>(64.300,00)</u>	300.500,00

Ativo Total 771.600,00

Passivo Circulante		
Empréstimos Bancários	64.000,00	
Fornecedores	169.620,00	
Provisão para Imposto de Renda	46.000,00	
Contas a Pagar	<u>56.480,00</u>	336.100,00

Passivo Exigível a Longo Prazo

Empréstimos Bancários		80.500,00
Patrimônio Líquido		
Capital	200.000,00	
Reserva de Capital	58.000,00	
Reserva de Lucros	<u>97.000,00</u>	355.000,00
Passivo Total		771.600,00

Considerando-se que essa empresa seja vendida e seus proprietários consigam a negociação por R\$ 580.000,00, sendo metade à vista e metade em 60 dias. Poderia se dizer que quem a comprou pagou um fundo de comércio de R\$ 225.000,00 (valor pago de R\$ 580.000,00 - R\$ 355.000,00), mas não é esse o conceito de fundo de comércio. É preciso fazer alguns cálculos.

I - Cálculo do valor atual de negociação do patrimônio líquido

Primeiramente, é preciso trazeremos o valor de R\$ 580.000,00 ao seu valor equivalente ao pagamento à vista, uma vez que o pagamento será parcelado e o importante para cálculo do "goodwill" é que todos os valores estejam em reais com uma mesma capacidade aquisitiva.

Assim, é preciso verificar a taxa de juro corrente no mercado, mediante a qual se conseguiria apurar o valor presente relativo a metade (R\$ 290.000,00), a ser pago em 60 dias. Considerando hipoteticamente que a taxa de juros seja de 5% ao mês, teremos:

$$R\$ 290.000,00 + \frac{R\$ 290.000,00}{(1 + 0,05)^2} =$$

$$R\$ 290.000,00 + \frac{R\$ 290.000,00}{1,1025} =$$

$$R\$ 290.000,00 + R\$ 263.038,55 = R\$ 553.038,55$$

Desta forma, o valor a ser pago daqui a 60 dias, ao juro de 5% a.m., corresponde a um valor de R\$ 263.038,55 pago hoje. Somando-se à parcela à vista, tem-se o valor presente da negociação de R\$ 553.038,55.

II - Cálculo do Patrimônio Líquido com cada item a seu preço de mercado

Todavia, não podemos ainda comparar o valor de R\$ 553.038,55 com o Patrimônio Líquido contábil de R\$ 355.000,00. É necessário que seja verificado qual é o patrimônio líquido da Cia. Alfa com seus ativos e passivos avaliados individualmente a preço de mercado. Em nosso exemplo consideraremos as seguintes informações:

a) disponibilidades - representam devidamente o valor corrente;

b) clientes - o valor líquido contábil após a dedução das duplicatas descontadas e a provisão para devedores duvidosos é de R\$ 86.500,00. Mas qual será o seu valor de mercado? Se admitirmos que os títulos estão com um prazo médio de recebimento de 30 dias, que a taxa de juros é de 5% a.m., e que o valor dos títulos deduzindo-se os já descontados é de R\$ 90.500,00, o valor presente será:

R\$ 90.500,00 =

(1 + 0,05)

R\$ 90.500,00 = R\$ 86.190,48

1,05

Considerando-se que a provisão constituída de R\$ 4.000,00 tenha sido feita apenas por excesso de precaução e que não há expectativa ou indicação de que não se receberá algum daqueles valores, pode-se tomar como valor de mercado o valor de R\$ 86.190,48.

c) aplicações financeiras - tanto os valores de curto como de longo prazo indicam valores corrente atualizados;

d) estoques - estão avaliados contabilmente em R\$ 235.690,00, mas o valor de reposição é de R\$ 280.000,00, considerando-se o seu valor de aquisição e os gastos com transporte;

e) despesas antecipadas - o valor de R\$ 15.000,00 refere-se a assinatura de jornais e revistas e prêmio de seguros e que indicam valores correntes atualizados;

f) participações societárias - de acordo com a equivalência patrimonial realizada, os valores estão representando o valor corrente;

g) imobilizado - os bens foram avaliados com base nos preços de mercado e chegou-se ao valor de R\$ 340.000,00;

h) empréstimos bancários - tanto os de curto como de longo prazo, os valores presentes correspondem aos valores contábeis;

i) fornecedores - o prazo médio de pagamento é de 60 dias e a taxa de juros de 5% a.m.. Assim para efetuar o pagamento integral à vista, o valor corresponde a:

R\$ 169.620,00 =

(1 + 0,05)2

R\$ 169.620,00 = R\$ 153.850,34

1,1025

j) provisão para o Imposto de Renda - o valor provisionado é o valor do imposto efetivamente devido;

k) contas a pagar - tratando-se de contas a serem liquidadas na primeira quinzena do mês seguinte, no respectivo prazo de vencimento, considera-se o valor contábil como o valor de mercado.

Cia. Delta
Balanco em 30.06.85 em R\$

Ativo Circulante	Valores Contábeis	Valores de Mercado
Disponibilidades	40.450,00	40.450,00
Clientes	137.000,00	
(-) Duplicatas Descontadas	(46.500,00)	86.190,48
(-) Prov. p/ Dev. Duvidosos	(4.000,00)	
Aplicações Financeiras	39.460,00	<u>39.460,00</u>
Estoques	235.690,00	280.000,00
Despesas Antecipadas	15.000,00	15.000,00
	417.100,00	
		<u>461.100,48</u>
Ativo Realizável a Longo Prazo	54.000,00	54.000,00

Aplicações Financeiras

Ativo Permanente		
Investimentos		
Participações Societárias	42.400,00	42.400,00
Imobilizado		
Custo Corrigido	322.400,00	340.000,00
(-) Depreciação Acumulada	(64.300,00)	
Ativo Total	300.500,00	382.400,00
	771.600,00	897.500,48

Passivo Circulante		
Empréstimos Bancários	64.000,00	64.000,00
Fornecedores	169.620,00	153.850,34
Provisão para IR	46.000,00	46.000,00
Contas a Pagar	56.480,00	56.480,00
Exigível a Longo Prazo	336.100,00	320.330,34
Empréstimos Bancários	80.500,00	80.500,00
Patrimônio Líquido	355.000,00	496.670,14(*)
Passivo Total	771.600,00	897.500,48

(*) Valor obtido pela diferença entre ativos e passivos da empresa.

Desta forma, tem-se que com cada item individualmente avaliado a preço de mercado, o Patrimônio Líquido passa a ser de R\$ 496.670,14. Isso significa que, caso a empresa liquidasse seus ativos a esses valores e liquidasse sua dívida, apuraria aproximadamente esse valor como sobra líquida.

III - Cálculo do fundo de comércio

Fundo de comércio é o que vale a empresa acima do que valem seus elementos avaliados individualmente a preços correntes. No nosso exemplo ele corresponde:

$$\text{R\$ } 553.038,55 - \text{R\$ } 496.670,14 = \text{R\$ } 56.368,41$$

Esse é o quanto se pagou a mais para adquirir a Cia. X, além do que valem efetivamente, de forma individual, cada um dos seus ativos e passivos.

O valor de R\$ 56.368,41 representa, assim, o algo mais da Cia. Delta, o quanto a empresa vale acima do que a soma individual de seus elementos constitutivos.

Observamos que a forma de apuração do valor do fundo de comércio, mencionada acima, é bem simplificada, pois não consideramos nessa avaliação os valores relativos a marcas, nome e ponto comercial, capacidade de geração de lucros e outros itens que podem compor o fundo de comércio.

4. TRATAMENTO CONTÁBIL DO FUNDO DE COMÉRCIO

Embora exista total coerência entre o conceito de fundo de comércio e o conceito de ativo, a Contabilidade quase sempre tem desprezado o reconhecimento desse potencial de resultados econômicos nas demonstrações financeiras ao longo do tempo, registrando-o apenas nos casos em que haja uma transação em que o seu valor acabe aparecendo por diferença entre o valor de uma empresa adquirida e o valor líquido de seus ativos, caracterizando a existência a um sobrepreço.

Tal procedimento está bastante relacionado com o princípio contábil do custo como base de valor.

É importante ressaltar, entretanto, que o fundo de comércio é um ativo que muitas vezes pode não estar associado a nenhum custo de aquisição nem de formação.

Vale observar que a discussão, em torno do melhor tratamento contábil do fundo de comércio adquirido, leva sempre

à necessidade de reconhecimento do fundo de comércio não adquirido, apesar da dificuldade da evidenciação do valor do mesmo formado internamente na empresa.

4.1 - Fundo de Comércio Adquirido

Na prática, o fundo de comércio somente é reconhecido contabilmente quando há uma transação de compra de uma empresa. Neste caso, há uma diferença verificável entre o preço pago pela empresa e o valor justo de seus ativos líquidos, ou seja, o valor que cada ativo individualmente recebeu na transação de compra.

Há divergências sobre a maneira ideal de registrar o fundo de comércio adquirido por meio de uma transação de compra de uma empresa. Entre os diversos tratamentos alternativos propostos, o IASC (International Accounting Standards Committee) afirma que "qualquer excesso do custo de aquisição sobre o justo valor dos ativos identificáveis líquidos adquiridos é tanto reconhecido como um ativo nas demonstrações financeiras consolidadas como goodwill provindo da aquisição, quanto imediatamente baixado contra o patrimônio líquido".

A dificuldade em estabelecer um procedimento padrão único é tão grande que o IASC (International Accounting Standards Committee) admite as duas hipóteses, ou seja, registrar o fundo de comércio adquirido, mediante baixa contra o patrimônio líquido, ou ainda registrá-lo como ativo, recusando-se apenas a hipótese de ativação, sem nenhuma amortização posterior.

No Brasil, o fundo de comércio é incluído na definição de ágio na aquisição de investimentos e o tratamento oferecido pela prática contábil é o de reconhecimento e amortização, não havendo, entretanto, estabelecimento formal de prazos para a amortização do ágio existente na aquisição de uma empresa.

A Instrução CVM nº 1, de 27.04.78, apresenta, em suas normas anexas (item XX), que a contabilização do custo de aquisição de investimentos em coligada ou controlada deverá ser desdobrada em equivalência patrimonial e ágio ou deságio computado na aquisição.

Em seguida (item XXI), apresenta os fundamentos econômicos que podem determinar a existência desse ágio ou deságio:

- a) diferença entre o valor de mercado e o valor contábil dos ativos da coligada ou controlada;
- b) diferença da expectativa de rentabilidade baseada em projeção de resultados futuros;
- c) fundo de comércio, intangíveis ou outras razões econômicas.

Quanto ao prazo de amortização para cada um desses tipos de ágio, a recomendação da CVM (itens XXII, XXIII e XXIV) é para que considere a duração dos motivos que geraram o seu aparecimento. Assim, as diferenças entre o valor de mercado e o valor contábil dos ativos deveriam ser amortizadas de acordo com a realização dos próprios ativos, ou seja, por depreciação, amortização ou por exaustão; o ágio decorrente da expectativa de rentabilidade deveria ser amortizado de acordo com o prazo utilizado para as projeções que sustentam essa expectativa; e o ágio decorrente de fundo de comércio, intangíveis e outras razões, deveria ser amortizado no prazo estimado de utilização, vigência ou perda de substância. Para todos os tipos de ágio, a amortização deve ser coerente com a manutenção do motivo gerador do ágio, de tal forma, que a amortização do ágio se dê à medida que os bens que os geraram forem sendo realizados.

Nota: Neste trabalho, não tivemos a pretensão de esgotar o assunto, pois muito pode se discutir sobre o fundo de comércio, suas fórmulas de cálculo, taxas e outros pontos. Nos limitamos ao que foi visto para se ter uma iniciação ao assunto.

66 - BENFEITORIAS E CONSTRUÇÕES EM PROPRIEDADES DE TERCEIROS TRATAMENTO CONTÁBIL

1. CLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL

1.1 - Im procedência da Classificação no Ativo Diferido

De acordo com o artigo 179 da Lei nº 6.404/76, as contas do ativo imobilizado e ativo diferido são classificadas do seguinte modo:

- Ativo Imobilizado - os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial;
- Ativo Diferido - as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais

de um exercício social, inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais.

Assim, por exemplo, a construção de um barracão, não é uma despesa e sim um gasto que seria normalmente imobilizado, se a construção fosse efetuada em terreno da própria empresa. Portanto seria incorreta a classificação daqueles dispêndios no Ativo Diferido.

Desta forma, se a empresa realiza uma benfeitoria e esta se caracteriza como Ativo Imobilizado, deverá ser aí classificada; é irrelevante o fato de ter sido realizada em propriedade da empresa ou de terceiros.

Serão classificadas no Ativo Diferido os gastos com benfeitorias em bens de terceiros, que eventualmente não se caracterizem com Ativo Imobilizado, mas sim como efetivas despesas que beneficiarão mais de um exercício social.

1.2 - Na Pessoa Jurídica Locadora do Imóvel

Os valores relativos às benfeitorias agregados aos imóveis locados pela pessoa jurídica terão o seguinte tratamento:

- a) o valor das benfeitorias que serão indenizadas serão registradas a débito da conta do Ativo Imobilizado tendo como contrapartida de lançamento a conta do passivo exigível;
- b) o valor das benfeitorias que não forem indenizadas serão registradas a débito da conta do ativo imobilizado e a crédito da conta de receita de aluguéis.

1.3 - Na Pessoa Jurídica Locatária do Imóvel

Os custos das construções e benfeitorias realizadas em bens pertencentes a terceiros devem ser contabilizados:

- a) no Ativo Circulante ou no Realizável a Longo Prazo, como valores a receber, quando indenizáveis;
- b) no Ativo Imobilizado, a medida em que os valores forem dispendidos na benfeitoria e apropriados posteriormente, como despesa operacional (ou custo de produção se realizados em imóveis ou equipamentos utilizados no processo produtivo), mediante amortização ou depreciação conforme o caso;
- c) a diferença apurada entre a indenização recebida e o valor contábil será registrada em conta de resultado como ganho ou perda de capital.

2. REGISTROS CONTÁBEIS

2.1 - Benfeitorias Não Indenizáveis

Considerando-se que determinada empresa "A" construa um galpão em um terreno alugado de outra pessoa jurídica "B", dispendendo um valor de R\$ 60.000,00 e que o contrato, após a construção, tem vigência fixada por mais quatro anos e estabelece que as benfeitorias não serão indenizadas, teremos:

I - Na pessoa jurídica "A" - locatária:

a) Pelo registro dos gastos incorridos durante a construção:

- D - CONSTRUÇÕES EM ANDAMENTO (Ativo Permanente)
- C - CAIXA/BANCO (Ativo Circulante) R\$ 60.000,00

b) Pelo registro da conclusão da obra:

- D - BENFEITORIAS EM PROPRIEDADES DE TERCEIROS (Ativo Permanente)
- C - CONSTRUÇÕES EM ANDAMENTO (Ativo Permanente) R\$ 60.000,00

c) Pelo registro da quota mensal de amortização que será apropriada durante a vigência do contrato:

- D - AMORTIZAÇÃO (Custo ou Despesa - Resultado)

- C - AMORTIZAÇÃO ACUMULADA (Ativo Permanente) R\$ 1.250,00

Nota: Consideramos a apropriação da quota mensal: R\$ 60.000,00 : 48 meses = R\$ 1.250,00.

II - Na pessoa jurídica "B" - locadora:

a) Pelo registro do bem no mês em que ocorrer a conclusão da benfeitoria na empresa "A":

- D - EDIFICAÇÕES (Ativo Imobilizado) R\$ 60.000,00
- C - RECEITA DE ALUGUÉIS (Resultado) R\$ 1.250,00
- C - RECEITA DE EXERCÍCIOS FUTUROS (Passivo Exigível a Longo Prazo) R\$ 58.750,00

Nota:

1) O bem será depreciado de acordo com as taxas fixadas pela legislação, a partir do momento em que a empresa "A" iniciar a utilização do bem.

2) A receita será apropriada em obediência ao princípio da competência na vigência do contrato.

2.2 - Benfeitorias Indenizadas Parcialmente

Considerando-se que a empresa "A" - locadora, aluga um terreno de sua propriedade para a empresa "B", pelo prazo de seis anos, cobrando o valor de R\$ 1.200,00 a título de aluguel. A empresa "B" constrói um barracão no imóvel locado no valor de R\$ 80.000,00, ficando pactuado que a empresa "A" ressarcirá a importância de R\$ 50.000,00 a partir do 13º mês do período locativo, em parcelas iguais e sucessivas de R\$ 1.000,00 que serão deduzidas do aluguel. Ressalte-se que referido barracão foi concluído no 13º mês e será utilizado a partir desse mês pela empresa "B".

Contabilmente, teremos:

I - Na empresa "B" - locatária:

a) Pelo registro do gasto de R\$ 80.000,00 na construção do barracão:

- D - BENFEITORIAS EM PROPRIEDADES DE TERCEIROS (Ativo Permanente) R\$ 30.000,00
- D - VALORES A RECEBER (Ativo Circulante) R\$ 12.000,00
- D - VALORES A RECEBER (Ativo Realizável a Longo Prazo) R\$ 38.000,00
- C - CAIXA/BANCO (Ativo Circulante) R\$ 80.000,00

b) Pelo registro, a partir do 13º mês do pagamento do aluguel e do ressarcimento efetuado pela empresa "B":

- D - CONTAS A PAGAR - ALUGUEL (Passivo Circulante) R\$ 1.200,00
- C - VALORES A RECEBER (Ativo Circulante) R\$ 1.000,00
- C - CAIXA/BANCO (Ativo Circulante) R\$ 200,00

c) Pelo registro da parcela de depreciação mensal a partir do 13º mês:

- D - DESPESA DE DEPRECIAÇÃO (Resultado)
- C - DEPRECIAÇÃO ACUMULADA (Ativo Permanente) R\$ 500,00

Nota: Consideramos a apropriação da quota mensal: R\$ 30.000,00 : 60 meses = R\$ 500,00.

d) Pelo registro da transferência da benfeitoria para a empresa "A", ao término do contrato:

- D - GANHOS OU PERDAS DE CAPITAL (Resultado) R\$ 0,00
- D - DEPRECIAÇÃO ACUMULADA (Ativo Permanente) R\$ 30.000,00
- C - BENFEITORIAS EM PROPRIEDADE DE TERCEIROS (Ativo Permanente) R\$ 30.000,00

II - Na empresa "A" - locadora:

a) Pelo registro da parcela indenizada à empresa "B":

- D - EDIFICAÇÕES (Ativo Permanente) R\$ 50.000,00
- C - CONTAS A PAGAR (Passivo Circulante) R\$ 12.000,00
- C - CONTAS A PAGAR (Passivo Exigível a Longo Prazo) R\$ 38.000,00

b) Pelo reconhecimento como receita de aluguel do valor relativo a parcela não indenizada à empresa "B":

- D - EDIFICAÇÕES (Ativo Permanente) R\$ 30.000,00
- C - RECEITAS DE ALUGUÉIS (Resultado) R\$ 500,00
- C - RESULTADO DE EXERCÍCIOS FUTUROS (Passivo Exigível a Longo Prazo) R\$ 29.500,00

Nota: Consideramos o reconhecimento da receita mensalmente, até o final do contrato

c) Pelo recebimento do aluguel mensalmente:

- D- CAIXA/BANCO (Ativo Circulante) R\$ 200,00
- D - CONTAS A PAGAR (Passivo Circulante) R\$ 1.000,00
- C - ALUGUÉIS A RECEBER (Ativo Circulante) R\$ 1.200,00

2.3 - Benfeitorias Indenizadas Integralmente

Considerando-se que determinada empresa "A" construa um galpão em um terreno alugado de outra pessoa jurídica "B", tendo gasto um valor de R\$ 80.000,00, e que tenha sido acertado que a empresa "B" a indenizaria integralmente, mediante dedução, de R\$ 4.000,00 no valor do aluguel mensal que equivale a R\$ 5.000,00, em 20 parcelas.

I - Na empresa "A":

a) Pelo registro dos gastos na construção:

- D - VALORES A RECEBER (Ativo Circulante) R\$ 48.000,00
- D - VALORES A RECEBER (Ativo Realizável a Longo Prazo) R\$ 32.000,00
- C - CAIXA/BANCO/FORNECEDORES R\$ 80.000,00

Nota: Apropriamos 12 parcelas x R\$ 4.000,00 = 48.000,00 no circulante e o restante no realizável a longo prazo.

b) Pelo registro das parcelas de indenização e do valor do aluguel pago:

- D - CONTAS A PAGAR (Passivo Circulante) R\$ 5.000,00
- C - VALORES A RECEBER (Ativo Circulante) R\$ 4.000,00
- C - CAIXA/BANCO (Ativo Circulante) R\$ 1.000,00

II - Na empresa "B":

a) Pelo registro do valor a indenizar para a empresa "A":

- D - EDIFICAÇÕES (Ativo Imobilizado) R\$ 80.000,00
- C - CONTAS A PAGAR (Passivo Circulante) R\$ 48.000,00
- C - CONTAS A PAGAR (Passivo Exigível a Longo Prazo) R\$ 32.000,00

Nota: A empresa "B" poderá calcular a depreciação, na forma da legislação vigente, a partir do período em que a locatária passar a utilizar-se da benfeitoria.

b) Pelo registro do valor do aluguel recebido mensalmente:

- D - CAIXA/BANCO (Ativo Circulante) R\$ 1.000,00
- D - CONTAS A PAGAR (Passivo Circulante) R\$ 4.000,00
- C - ALUGUÉIS A RECEBER (Ativo Circulante) R\$ 5.000,00.

67 - REFIS - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL PRÓPRIOS E DE TERCEIROS TRATAMENTO CONTÁBIL

1. INTRODUÇÃO

A Instrução Normativa SRF nº 44/00 estabeleceu os procedimentos para a utilização de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no âmbito do Refis, que será efetuada por meio de solicitação expressa e irrevogável, observando-se o seguinte:

I - tratando-se de utilização de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa, do próprio contribuinte, é dispensada a formalização do pedido de compensação, devendo os dados constarem da Declaração Refis;

II - no caso de utilização de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de terceiros o contribuinte deverá pleiteá-lo mediante solicitação do Pedido de Utilização de Créditos de Terceiros Decorrentes de Prejuízos Fiscais e Bases de Cálculo Negativas.

Nota: As normas para utilização de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa próprios e de terceiros foram abordadas no trabalho publicado no Boletim INFORMARE nº 22-A/2000 deste caderno.

2. PROCEDIMENTOS

2.1 - Apuração do Valor a Ser Compensado

O valor a ser utilizado para efeitos de liquidação dos valores correspondentes à multa, de mora ou de ofício e a juros moratórios, será determinado mediante aplicação, sobre o montante do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa, das alíquotas de quinze por cento e de oito por cento, respectivamente.

2.2 - Registro Dos Valores

No caso de utilização de prejuízo fiscal ou de base de cálculo negativa de terceiros, a pessoa jurídica cedente, a qualquer título deverá:

I - registrar, em sua escrituração contábil, o valor do direito cedido, apurado, em contrapartida à conta de patrimônio líquido;

II - dar baixa, em sua escrituração fiscal, do valor de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da contribuição social cedidos, pelo montante que serviu de base para determinação do direito registrado na forma mencionada no item I;

III - as perdas apuradas em decorrência da cessão não serão dedutíveis para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido;

IV - os ganhos apurados na cessão dos direitos comporão a base de cálculo do IRPJ e CSLL;

V - os valores pertencentes ao próprio contribuinte, relativos a prejuízos fiscais ou base de cálculo negativa superiores ao montante das multas e dos juros, não poderão ser aproveitados, devendo ser baixados como despesa indedutível.

3. LANÇAMENTOS CONTÁBEIS

I - Compensação de prejuízos fiscais próprios com multa de mora e de ofício e juros moratórios de débitos incluídos no Refis:

a) Cálculo dos valores:

Prejuízo fiscal registrado na parte B do Lalur	R\$	100.000,00
(X) Percentual		15%
(=) Valor do crédito a ser utilizado	R\$	15.000,00

Base de cálculo negativa da CSLL	R\$	80.000,00
(X) Percentual		8%

(=) Valor do crédito a ser utilizado R\$ 6.400,00

Nota: O valor de R\$ 15.000,00 deverá ser baixado da parte B do Lalur e o valor de R\$ 6.400,00 será baixado do controle realizado pela empresa, relativo à base de cálculo negativo da CSLL.

b) Pela apropriação do valor a compensar:

D - IRPJ A COMPENSAR (Ativo Circulante)	R\$	15.000,00
D - CSLL AM COMPENSAR (Ativo Circulante)	R\$	6.400,00
C - RESERVA DE CAPITAL - RECUPERAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS (Patrimônio Líquido)	R\$	21.400,00

c) Pela compensação dos valores no âmbito do Refis, considerando-se o não aproveitamento total dos créditos:

D - PARCELAMENTO REFIS (Passivo Circulante)	R\$	19.400,00
D - CRÉDITOS NÃO APROVEITADOS NO REFIS (Resultado)	R\$	2.000,00
C - IRPJ A COMPENSAR (Ativo Circulante)	R\$	15.000,00
C - CSLL A COMPENSAR (Ativo Circulante)	R\$	6.400,00

II - Compensação de créditos adquiridos de terceiros com multa de mora e de ofício e juros moratórios de débitos incluídos no Refis:

1) Na cedente:

Valor do prejuízo fiscal parte B do Lalur	R\$	200.000,00
(x) Percentual		15%
(=) Valor do crédito que pode ser cedido	R\$	30.000,00
Valor da Base negativa da CSLL	R\$	100.000,00
(X) Percentual		8%
(=) Valor do crédito que pode ser cedido	R\$	8.000,00

O crédito total foi vendido por R\$ 30.000,00.

Nota: O valor de R\$ 200.000,00 deverá ser baixado da parte B do Lalur e o valor de R\$ 100.000,00 será baixado do controle de base de cálculo negativa da CSLL, realizado pela empresa.

a) Pela apropriação do crédito que será cedido a terceiros:

D - IRPJ A RECUPERAR (Ativo Circulante)	R\$	30.000,00
D - CSLL A RECUPERAR (Ativo Circulante)	R\$	8.000,00
C - RESERVA DE CAPITAL - RECUPERAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS (Patrimônio Líquido)	R\$	38.000,00

b) Pela venda dos créditos:

D - CAIXA/BANCO (Ativo Circulante)		
C - RECEITA COM ALIENAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS (Resultado)	R\$	30.000,00

c) Pela baixa do crédito quando da venda:

D - CUSTO NA ALIENAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS (Resultado)	R\$	38.000,00
C - IRPJ A RECUPERAR (Ativo Circulante)	R\$	30.000,00
C - CSLL A RECUPERAR (Ativo Circulante)	R\$	8.000,00

Nota: A perda de capital no valor de R\$ 8.000,00 será considerada como despesa indedutível para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

2) Na adquirente dos créditos:

a) Pela aquisição dos créditos:

D - CRÉDITOS DE TERCEIROS - REFIS A RECUPERAR (Ativo Circulante)	R\$	38.000,00
C - RECEITA COM AQUISIÇÃO DE CRÉDITOS DE TERCEIROS (Resultado)	R\$	8.000,00
C - CAIXA/BANCO (Ativo Circulante)	R\$	30.000,00

Nota: O ganho apurado será tributado pelo IRPJ e CSLL.

b) Pela compensação dos créditos:

D - PARCELAMENTO DO REFIS (Passivo Circulante)		
C - CRÉDITOS DE TERCEIROS - REFIS A RECUPERAR (Ativo Circulante)	R\$	38.000,00

68 - MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS CONSTRUÍDOS PELA PRÓPRIA EMPRESA - CLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL

1. INTRODUÇÃO

Nas indústrias de máquinas e equipamentos pesados é comum a própria empresa industrial construir maquinários ou equipamentos industriais que serão utilizados diretamente na manutenção das atividades da entidade, como, por exemplo, uma indústria de tornos em que ela própria está construindo um torno especial para o seu uso.

O problema contábil com que se defrontam as indústrias que estiverem construindo maquinários ou equipamento para o seu uso se traduz em se saber se os valores aplicados na construção da máquina ou equipamento (matéria-prima, mão-de-obra direta e despesas gerais de fabricação), na fase de construção, devem ser classificados em conta do Ativo Circulante (ou Realizável a Longo Prazo), ou em conta do Ativo Imobilizado.

2. LEGISLAÇÃO

2.1 - Comercial

De acordo com a legislação comercial, mais especificamente a Lei nº 6.404/76 (Lei da S/A), são classificados no Ativo Permanente Imobilizado os valores aplicados ou investidos em construções (construções em andamento), importação de equipamentos e máquinas para uso próprio, adiantamentos a fornecedores por conta de fornecimentos sob encomenda de bens do imobilizado.

Desta forma, os valores aplicados na construção de máquinas e equipamentos que serão utilizados na própria empresa são classificados no Ativo Permanente Imobilizado, mesmo na fase de construção. Concluída a maquinaria, os valores aplicados na construção da referida máquina (mão-de-obra direta, matéria-prima e despesas gerais de fabricação) apenas seriam transferidos da conta Maquinários em Construção para Máquinas ou Equipamentos. Em reforço à tese acima, encontramos no Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (Ed. Atlas, 1995) a classificação das contas do Ativo Permanente Imobilizado em Bens em Operação e Imobilizado em Andamento. No grupo Bens em Operação seriam classificados todos os bens já em utilização na geração da atividade objeto da sociedade. No grupo Imobilizado em Andamento seriam classificadas todas as aplicações de recursos em imobilizações (bens ou direitos), mas que ainda não estão operando. Como exemplos de bens ou direitos do grupo imobilizações em andamento, podemos citar:

I - Bens em uso na fase de implantação: os bens que já estão em uso durante a fase pré-operacional da empresa relativos ao desenvolvimento do projeto. Ex.: móveis, utensílios, veículos, etc.;

II - Construções em andamento: obras e instalações em fase de construção. Ex.: prédios, escritórios, depósitos, instalações elétricas hidráulicas, industriais, etc.;

III - Importações em andamento de bens do imobilizado: gastos relativos aos equipamentos, máquinas ou aparelhos e outros bens até a sua chegada, desembaraço e recebimento pela empresa;

IV - Adiantamento em inversões fixas: adiantamentos feitos a fornecedores por conta de fornecimento sob encomenda de bens do imobilizado.

Com base no exposto acima, a empresa que está construindo máquina ou equipamento para próprio uso, registrará numa conta do Ativo Permanente Imobilizado (por exemplo, maquinários em construção), todos os valores aplicados na mencionada construção, ou seja, matéria-prima consumida, mão-de-obra direta e as despesas gerais de fabricação (por rateio). Terminada a construção, fará a transferência do saldo da conta em questão para a conta Máquinas ou Equipamentos.

A depreciação desses bens também deverá ser iniciada, a partir do momento em que for iniciada a sua utilização.

2.2 - Fiscal

A Secretaria da Receita Federal tratou sobre o assunto no Parecer CST nº 907, de 30.04.82, e diferentemente do exposto acima, manifestou o entendimento de que os valores referentes a máquinas e equipamentos industriais, em construção na própria empresa, podem ser contabilizados em conta do grupo do Ativo Circulante ou do Realizável a Longo Prazo, e aí mantidos até o término da construção dos referidos bens, quando então deverão ser transferidos para o grupo de conta do Ativo Imobilizado.

O procedimento contábil escolhido pela Receita Federal, no tocante a valores aplicados na construção de máquinas e equipamentos, durante a fase de construção, embora não seja coerente com as normas da Lei nº 6.404/76, foi mais favorável aos contribuintes, em época de correção monetária de balanço, uma vez que os valores classificados no Realizável a Longo Prazo não estavam sujeitos à essa sistemática.

69 - AQUISIÇÃO DE BENS PARA O ATIVO PERMANENTE - CRÉDITO DO ICMS

1. PREVISÃO LEGAL

A Lei Complementar nº 87/96 instituiu o crédito do ICMS relativo à aquisição de bens do ativo permanente. Com o advento da Lei Complementar nº 102/00 o crédito do ICMS relativo a essas aquisições passa a ser feito em 48 parcelas mensais, não havendo previsão de atualização. A apropriação do crédito será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento.

Na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contados da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o crédito do imposto em relação à fração (1/48) que corresponderia ao restante do quadriênio.

2. TRATAMENTO CONTÁBIL

Entendemos que ao crédito do ICMS relativo às aquisições de bens do ativo permanente deve ser dado o tratamento idêntico àquele aplicável no registro das aquisições de mercadorias, tendo em vista a efetiva redução do seu custo de aquisição decorrente do aproveitamento do ICMS nele contido como crédito fiscal.

De acordo com o PN CST nº 02/79, "na hipótese em que a legislação especial admita recuperação do imposto destacado em Nota Fiscal de aquisição do ativo, ele não poderá integrar o custo de aquisição nem afetar o resultado do exercício; daí porque será debitado a conta própria de ativo ou passivo circulante, conforme o caso".

O crédito do ICMS representa, de fato, uma redução do custo de aquisição dos ativos, já que implica não redução do valor a pagar ao fornecedor do bem, mas a redução do imposto a recolher no período de quarenta e oito meses.

Observamos que pelo fato da recuperação do ICMS ocorrer no período de quarenta e oito meses, a classificação contábil desse valor deverá obedecer a regra do art. 179 da Lei nº 6.404/76, que determina que deverão ser classificados no ativo circulante os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e no ativo realizável a longo prazo, os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte.

No caso da alienação do ativo que gerou o crédito do ICMS, o valor do crédito do ICMS anulado volta a compor o custo do ativo imobilizado, ou alternativamente, a empresa poderá lançar o valor do crédito não aproveitado como uma despesa no resultado.

O saldo do crédito do ICMS não aproveitado no período de quarenta e oito meses será baixado para uma conta de despesa, no resultado, que pode ser intitulada como "créditos fiscais não aproveitados".

A empresa poderá efetuar o controle do valor do crédito do ICMS, relativo às aquisições de bens do ativo, mediante utilização do Ciap - "Controle do ICMS Ativo Permanente", previsto na legislação do ICMS de cada Estado, que

permite controlar o valor dos créditos apropriados mensalmente, bem como aqueles que porventura devam ser estornados.

3. REGISTROS CONTÁBEIS

3.1 - Aquisição do Bem

Considerando-se que determinada empresa adquiriu uma máquina para o seu ativo, no mês de julho/00, cuja Nota Fiscal constou os seguintes valores:

Valor da máquina	R\$ 100.000,00
Valor do ICMS (17%)	R\$ 17.000,00

I - Pelo registro do bem no ativo permanente:

D - MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS

(Ativo Permanente - Imobilizado)	R\$ 83.000,00
----------------------------------	---------------

D - ICMS A RECUPERAR - ATIVO IMOBILIZADO

(Ativo Circulante)	R\$ 6.375,00
--------------------	--------------

D - ICMS A RECUPERAR - ATIVO IMOBILIZADO

(Ativo Realizável a Longo Prazo)	R\$ 10.625,00
----------------------------------	---------------

C- CAIXA/BANCO

(Ativo Circulante)	R\$ 100.000,00
--------------------	----------------

Nota: Classificamos o valor de R\$ 6.375,00 no curto prazo, relativamente ao período de julho/00 a dezembro/01 e o restante de R\$ 10.625,00 no realizável a longo prazo.

II - Pelas compensações do valor equivalente a 1/48 do crédito do ICMS com o valor do ICMS devido mensalmente:

D - ICMS A RECOLHER (Passivo Circulante)

C - ICMS A RECUPERAR - ATIVO IMOBILIZADO

(Ativo Circulante)	R\$ 354,17
--------------------	------------

Nota: R\$ 17.000,00 : 48 meses = R\$ 354,17.

3.2 - Venda do Bem

Considerando-se ainda que a empresa realize a venda dessa máquina no mês de dezembro/00 pelo valor de R\$ 150.000,00, e tenha aproveitado 6/48 (julho a dezembro/00) do crédito do ICMS no valor de R\$ 2.125,02, teremos:

I - Lançamento do valor do crédito anulado como integrante do custo do bem:

a) pela anulação do saldo do crédito do ICMS:

D - MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS

(Ativo Permanente - Imobilizado)	R\$ 14.874,98
----------------------------------	---------------

C - ICMS A RECUPERAR

(Ativo Circulante)	R\$ 4.249,98
--------------------	--------------

C - ICMS A RECUPERAR

(Ativo Realizável a Longo Prazo) R\$ 10.625,00

b) pela baixa do bem pela venda:

D - GANHOS OU PERDAS DE CAPITAL (Resultado)

C - MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS

(Ativo Permanente - Imobilizado) R\$ 97.874,98

Nota: R\$ 83.000,00 + R\$ 4.249,98 + R\$ 10.625,00 = R\$ 97.874,98.

c) pela baixa do valor da depreciação acumulada no valor de R\$ 4.150,00 (valor hipotético):

D - DEPRECIACÃO ACUMULADA (Ativo Permanente - Imobilizado)

C - GANHOS OU PERDAS DE CAPITAL

(Resultado) R\$ 4.150,00

d) pelo valor recebido:

D - CAIXA/BANCO (Ativo Permanente)

C - GANHOS OU PERDAS DE CAPITAL

(Resultado) R\$ 150.000,00

Nota: Saldo da conta ganho de capital: R\$ 150.000,00 + R\$ 4.150,00 = R\$ 154.150,00 - R\$ 97.874,98 = R\$ 56.275,02.

II - Lançamento do valor do crédito anulado como despesa:

a) pela anulação do saldo do crédito do ICMS:

D - CRÉDITOS FISCAIS NÃO RECUPERADOS

(Resultado) R\$ 14.874,98

C - ICMS A RECUPERAR

(Ativo Circulante) R\$4.249,98

C - ICMS A RECUPERAR

(Ativo Realizável a Longo Prazo) R\$ 10.625,00

b) pela baixa do bem pela venda:

D - GANHOS OU PERDAS DE CAPITAL (Resultado)

C - MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS

(Ativo Permanente - Imobilizado) R\$ 83.000,00

c) pela baixa do valor da depreciação acumulada no valor de R\$ 4.150,00 (valor hipotético):

D - DEPRECIACÃO ACUMULADA (Ativo Permanente - Imobilizado)

C - GANHOS OU PERDAS DE CAPITAL

(Resultado) R\$ 4.150,00

d) pelo valor recebido:

D - CAIXA/BANCO (Ativo Permanente)

C - GANHOS OU PERDAS DE CAPITAL

(Resultado) R\$ 150.000,00

Nota: Saldo da conta ganho de capital: R\$ 150.000,00 + R\$ 4.150,00 = R\$ 154.150,00 - R\$ 83.000,00 = R\$ 71.150,00.

70 - IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - TRATAMENTO CONTÁBIL

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A legislação do Imposto de Renda prevê a retenção do Imposto de Renda na Fonte à alíquota de 1,5% ou 1%, sobre vários serviços prestados por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas, como é o caso dos serviços relacionados nos arts. 647 a 651 do RIR/99.

Neste trabalho examinamos os procedimentos relativos aos registros contábeis do Imposto de Renda Retido na Fonte na pessoa jurídica tomadora e na pessoa jurídica prestadora do serviço.

2. TRATAMENTO CONTÁBIL

O Imposto de Renda descontado na Fonte sobre os serviços prestados por pessoa jurídica a outra pessoa jurídica será considerado como antecipação do devido pela beneficiária (art. 650 do RIR/99).

Desta forma, o Imposto Retido na Fonte, na pessoa jurídica prestadora do serviço, assume características de um direito a ser compensável, e assim sendo será classificado no Ativo Circulante como IRRF a recuperar.

Por outro lado, na pessoa jurídica tomadora do serviço, que tem a obrigatoriedade de reter e recolher o imposto devido sobre o valor do serviço a ser pago, o Imposto de Renda será tratado como uma obrigação, e assim será classificado no Passivo Circulante como IRRF a recolher.

3. EXEMPLO

Considerando-se que determinada pessoa jurídica "A" tenha emitido uma Nota Fiscal de prestação de serviços para outra pessoa jurídica "B", com os seguintes dados:

- Valor da Nota Fiscal	R\$ 3.500,00
- Valor do IRRF informado na Nota Fiscal (1,5% de R\$ 3.500,00)	R\$ 52,50

I - Tratamento contábil na pessoa jurídica "A" - prestadora do serviço:

a) Pelo registro da Nota Fiscal:

D - CLIENTES (Ativo Circulante)	R\$ 3.447,50
D - IRRF A RECUPERAR (Ativo Circulante)	R\$ 52,50
C - RECEITAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (Resultado)	R\$ 3.500,00

b) Pelo recebimento do valor do cliente:

D - CAIXA/BANCO (Ativo Circulante)	
C - CLIENTES (Ativo Circulante)	R\$ 3.447,50

c) Pela compensação do IRRF com o IRPJ devido:

D- IRPJ A RECOLHER (Passivo Circulante)		
C - IRRF A COMPENSAR (Ativo Circulante)	R\$	52,50

II - Tratamento contábil na pessoa jurídica "B" - tomadora do serviço:

a) Pelo registro da Nota Fiscal:

D - DESPESAS ADMINISTRATIVAS (Resultado)	R\$	3.500,00
C - IRRF A RECOLHER (Passivo Circulante)	R\$	52,50
C - FORNECEDORES (Passivo Circulante)	R\$	3.447,50

b) Pelo pagamento do valor ao fornecedor:

D - FORNECEDORES (Passivo Circulante)		
C - CAIXA/BANCO (Ativo Circulante)	R\$	3.447,50

c) Pelo recolhimento do IRRF:

D - IRRF a recolher (Passivo Circulante)		
C - CAIXA/BANCO (Ativo Circulante)	R\$	52,50

71 - BONIFICAÇÃO EM MERCADORIAS - ASPECTOS CONTÁBEIS

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

É bastante comum, por conveniência entre o comprador e o vendedor, a realização de vendas por meio de concessão de desconto comercial disfarçado mediante entrega de uma quantidade adicional da mercadoria vinculada ao negócio realizado. Na Nota Fiscal de Venda em vez de estarem demonstrados o valor de venda e o valor do desconto dado, mantém-se o valor de venda, mas entrega-se uma quantidade de mercadoria ou produto maior do que o normal para aquele preço acertado, como por exemplo: o preço de 1 caixa com 10 kg do produto "X" corresponde a R\$ 50,00, e o comerciante entrega por esse mesmo valor a quantidade de 13 kg do produto. A quantidade adicional de 3 kg, corresponde à bonificação em mercadorias.

A dúvida contábil surge quanto à baixa da quantidade adicional, entregue por ocasião da venda, ou seja, o valor das mercadorias dadas em bonificação devem ser lançadas como "despesas de vendas" ou como "custo da mercadoria vendida".

2. CLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL

O desconto comercial, dado mediante acréscimo da quantidade entregue, presume a existência de um desconto no negócio por unidade vendida. Em nosso exemplo acima, a entrega de 3 kg está vinculada à venda da caixa de 10 kg, ou seja, a receita da venda está vinculada à baixa do estoque de 13 kg.

O vendedor, em vez de vender o produto "X" pelo preço unitário de R\$ 5,00 (R\$ 50,00 : 10 kg), nessa operação teve o preço de R\$ 3,85 (R\$ 50,00 : 13 kg).

Como a entrega da quantidade adicional está vinculada ao negócio em si, entendemos que a classificação da baixa dos 3 kg "bonificados" deve ser efetuada como custo dos produtos vendidos, juntamente com os outros 10 kg, não cabendo, nesse caso, a classificação como despesas de vendas.

Se os 3 kg do produto fossem distribuídos como amostra pela empresa, sem obtenção direta de receita líquida em troca de cada unidade entregue, neste caso, teríamos a classificação contábil do valor como despesas com vendas.

Desta forma, se nos documentos fiscais de venda, em vez de mencionar o desconto comercial normal, a redução do preço unitário se der mediante a entrega de uma quantidade adicional, a título de brindes ou bonificação, e se a entrega dessa quantidade adicional está condicionada à venda em si, o registro contábil, pelo vendedor, dessa quantidade, será como custo das mercadorias vendidas. No comprador as mercadorias recebidas em bonificação, serão registradas como redução do custo unitário das mercadorias adquiridas.

3. REGISTROS CONTÁBEIS

Considerando-se determinada operação de venda de 5 (cinco) sacas de café, de 50 kg cada (custo médio do estoque na data de R\$ 2,20 o kg) pelo preço unitário de R\$ 200,00 e cuja Nota Fiscal constou os seguintes dados:

250 kg valor total = R\$ 1.000,00

bonificação de 50 kg R\$ 0,00

ICMS - 17% R\$ 170,00

Teremos:

I - Na empresa vendedora:

a) Pelo reconhecimento da receita de venda:

D - CLIENTES (Ativo Circulante)

C - VENDAS (Resultado)

Pela venda de 300 kg de café nesta data, conf. NF R\$ 1.000,00

b) Pelo valor do ICMS na operação:

D - ICMS SOBRE VENDAS (Resultado)

C - ICMS A RECOLHER

(Passivo Circulante) R\$ 170,00

c) Pela baixa do estoque:

D - CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS (Resultado)

C - ESTOQUE (Ativo Circulante)

Baixa do estoque pela venda de 300 kg de café ao custo médio de R\$ 2,20 o kg R\$ 660,00

II - No comprador:

D - ESTOQUE DE MERCADORIAS

(Ativo Circulante) R\$ 830,00

Valor ref. Aquisição de 300 kg de café conf. NF

D - ICMS A RECUPERAR

(Ativo Circulante) R\$ 170,00

C - FORNECEDORES

(Passivo Circulante) R\$ 1.000,00

72 - INSS RETIDO SOBRE SERVIÇOS (11%) - TRATAMENTO CONTÁBIL

1. PREVISÃO LEGAL DE DESCONTO

A Ordem de Serviço INSS/DAF nº 209, de 20.05.99, prevê a retenção do INSS à alíquota de 11% (onze por cento) sobre o valor bruto da Nota Fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, relativamente a vários serviços

prestados por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas, nela previstos.

O valor destacado como retenção na Nota Fiscal, fatura ou recibo será compensado pela empresa contratada, quando do recolhimento das contribuições incidentes sobre a folha de pagamentos dos segurados empregados, empresários e trabalhadores autônomos.

A compensação dos valores retidos será efetuada na guia de recolhimento de contribuições previdenciárias relativa à folha de pagamento da mesma competência da emissão da Nota Fiscal, fatura ou recibo.

Neste trabalho examinamos os procedimentos relativos aos registros contábeis do INSS retido na pessoa jurídica tomadora e na pessoa jurídica prestadora do serviço.

2. TRATAMENTO CONTÁBIL

O INSS descontado na fonte sobre os serviços prestados por pessoa jurídica a outra pessoa jurídica será considerado como antecipação do INSS devido pela beneficiária.

Desta forma, o INSS, na pessoa jurídica prestadora do serviço, assume características de um direito a ser compensável, e assim sendo será classificado no Ativo Circulante como INSS a recuperar.

Por outro lado, na pessoa jurídica tomadora do serviço, que tem a obrigatoriedade de reter e recolher o INSS devido sobre o valor do serviço a ser pago, o INSS será tratado como uma obrigação, e assim será classificado no Passivo Circulante como INSS a recolher.

3. EXEMPLO

Considerando-se que determinada pessoa jurídica "A" tenha emitido uma Nota Fiscal de prestação de serviços para outra pessoa jurídica "B", com os seguintes dados:

- Valor da Nota Fiscal R\$ 4.500,00

- Valor do INSS retido na Nota Fiscal

(11% de R\$ 4.500,00) R\$ 495,00

I - Tratamento contábil na pessoa jurídica "A" - prestadora do serviço:

a) Pelo registro da Nota Fiscal:

D - CLIENTES (Ativo Circulante) R\$ 4.005,00
D - INSS A RECUPERAR (Ativo Circulante) R\$ 495,00
C - RECEITAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (Resultado) R\$ 4.500,00

b) Pelo recebimento do valor do cliente:

D - CAIXA/BANCO (Ativo Circulante)
C - CLIENTES (Ativo Circulante) R\$ 4.005,00

c) Pela compensação do INSS retido com o INSS devido:

D - INSS A RECOLHER (Passivo Circulante)
C - INSS A RECUPERAR (Ativo Circulante) R\$ 495,00

II - Tratamento contábil na pessoa jurídica "B" - tomadora do serviço:

a) Pelo registro da Nota Fiscal:

D - DESPESAS ADMINISTRATIVAS (Resultado) R\$ 4.500,00
C - INSS A RECOLHER (Passivo Circulante) R\$ 495,00
C - FORNECEDORES (Passivo Circulante) R\$ 4.005,00

b) Pelo pagamento do valor ao fornecedor:

D - FORNECEDORES (Passivo Circulante)
C - CAIXA/BANCO (Ativo Circulante) R\$ 4.005,00
c) Pelo recolhimento do INSS:
D - INSS a Recolher (Passivo Circulante)
C - CAIXA/BANCO (Ativo Circulante) R\$ 495,00

73. VALE PEDÁGIO

1. INSTITUIÇÃO DO VALE-PEDÁGIO

A Medida Provisória nº 2.025/00 instituiu o vale-pedágio para ser utilizado nas despesas de deslocamento de cargas por meio de transporte rodoviário.

A legislação estabelece que o pagamento do vale-pedágio será de responsabilidade do embarcador, isto é, o proprietário originário da carga, contratante do serviço de transporte, o contratante do transporte que não seja proprietário originário e a empresa transportadora que subcontratar o serviço de transporte junto a transportador autônomo.

O vale-pedágio deverá ser repassado ao transportador por meio de modelos próprios emitidos pelas concessionárias das rodovias ou em numerário (dinheiro).

O embarcador poderá deduzir o valor do vale-pedágio do frete a ser pago.

2. REGISTROS CONTÁBEIS

Para fins de contabilização do vale-pedágio devemos considerar que a MP dispõe que o valor do vale-pedágio não integra o valor do frete, não será considerado receita operacional ou rendimento tributável, nem constituirá base para a incidência de contribuições sociais ou previdenciárias.

As normas estabelecidas pela MP nº 2.025/00 eliminam a despesa com pedágio do custo dos transportadores e dos embarcadores por meio do processo de emissão do vale-pedágio e de indenização por meio da redução do valor do frete.

Para registro das diversas operações envolvidas, sugerimos as seguintes contabilizações:

I - Na empresa que embarca a mercadoria:

a) Pela aquisição do vale-pedágio:

D - VALES-PEDÁGIO A UTILIZAR (Ativo Circulante)
C - BANCOS (Ativo Circulante)

b) Pela utilização dos vales-pedágio (entrega dos vales aos transportadores):

D - DESPESAS COM PEDÁGIO (Resultado)
C - VALES-PEDÁGIO A UTILIZAR (Ativo Circulante)
c) Pelo registro da despesa com o frete:
D - DESPESA COM FRETES (Resultado)
(pelo valor da despesa líquida do ICMS)
D - ICMS A RECUPERAR (Ativo Circulante)
(pelo valor do ICMS a recuperar)
C - DESPESAS COM PEDÁGIO (Resultado)
(pelo valor do vale-pedágio fornecido ao transportador)
C - FRETES A PAGAR (Passivo Circulante)
(pelo valor líquido do vale-pedágio)

II - Na empresa que realiza o transporte:

a) Pelo recebimento do vale-pedágio:

D - VALES-PEDÁGIO A UTILIZAR (Ativo Circulante)
C - VALES-PEDÁGIO RECEBIDOS (Ativo Circulante)

b) Pela utilização do vale-pedágio:

D - DESPESAS COM PEDÁGIO (Resultado)
C - VALES-PEDÁGIO A UTILIZAR (Ativo Circulante)

c) Pela emissão do conhecimento de transporte:

D - CLIENTES (Ativo Circulante)
(pelo valor líquido do vale-pedágio)
D - VALES-PEDÁGIO RECEBIDOS (Ativo Circulante)
(pelo valor do vale-pedágio utilizado)
D - ICMS SOBRE FRETES (Resultado)
(pelo valor do ICMS incidente sobre o frete)
C - RECEITAS DE FRETES (Resultado)
(pelo valor total do frete)
C - ICMS A RECOLHER (Passivo Circulante)
(pelo valor do ICMS a recolher)

Observamos que as empresas transportadoras que contratarem transportadores autônomos para a realização dos fretes deverão efetuar os registros contábeis da operação como se fossem elas as empresas embarcadoras.

74. REAVALIAÇÃO DE BENS

1. CLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL

Serão classificadas como reservas de reavaliação as contrapartidas de aumentos de valor atribuídos a elementos do ativo em virtude de novas avaliações com base em laudo pericial aprovado pela assembleia geral.

De acordo com o § 2º do art. 187 da Lei nº 6.404/76, o aumento do valor de elementos do ativo em virtude de novas avaliações, registrado como reserva de reavaliação, somente depois de realizado poderá ser computado como lucro para efeito de distribuição de dividendos ou participações.

A reavaliação é, pela própria determinação da legislação, um acréscimo do ativo reavaliado, devendo o valor da "mais-valia" correspondente ao bem ser contabilizado em subconta distinta daquela que registra o valor do bem.

O valor da reserva de reavaliação constituída no patrimônio líquido será transferida para a conta de lucros ou prejuízos acumulados, à medida que o ativo reavaliado for sendo realizado mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação, baixa, etc. Nesse caso, a empresa precisa efetuar controle em subcontas, a fim de que se possa controlar as transferências para lucros acumulados.

Os laudos de avaliação poderão indicar que, para bens de uma conta ou natureza, é possível haver itens que, comparados com os dos registros contábeis, resultem em diferenças positivas ou negativas. É entendimento que nesse caso se deverá proceder aos acréscimos e decréscimos correspondentes (Deliberação CVM nº 183/95, item 20).

Na hipótese de os laudos de avaliação indicarem que, no conjunto o total apurado é inferior ao valor líquido contábil dos bens correspondentes, devem ser observados os seguintes procedimentos (Deliberação CVM nº 183/95, itens 21 e 39):

I - quando de uma primeira reavaliação ou quando não houver saldo na reserva não cabe o reconhecimento do efeito negativo;

II - quando houver saldo na conta reserva de reavaliação, o efeito negativo será reconhecido da seguinte forma:

a) o valor reduzirá o imobilizado em contrapartida à reserva de reavaliação, correspondente aos mesmos bens e originada de reavaliações anteriores;

b) quando a reserva for insuficiente para a contabilização da redução do ativo, representará que o valor de mercado é inferior ao valor do custo original líquido das depreciações, esta insuficiência será lançada como despesa não operacional no resultado do período em que a reavaliação ocorrer, mediante constituição de provisão para perdas.

O valor da reserva de reavaliação de bens imóveis, cuja tributação pelo Imposto de Renda é diferida, deverá ser controlada na parte "B" do livro de Apuração do Lucro Real.

A transferência da conta de controle da parte "B" do livro de Apuração do Lucro Real para a parte "A" do mesmo livro ocorrerá quando da realização da reserva da reavaliação.

2. REGISTROS CONTÁBEIS

Exemplo:

Valor Contábil do Bem	R\$ 60.000,00
(-) Depreciação acumulada	R\$ 20.000,00
(=) Valor líquido contábil	R\$ 40.000,00
Valor do Bem Reavaliado	R\$ 90.000,00
(-) Valor líquido contábil	R\$ 40.000,00
(=) Valor da reavaliação	R\$ 50.000,00

I - Pelo registro do valor da reserva de reavaliação:

D - IMÓVEIS C/REAVALIAÇÃO (Ativo Imobilizado)
C - RESERVA DE REAVALIAÇÃO - IMÓVEIS
(Patrimônio Líquido) R\$ 50.000,00

a) Pela apropriação das quotas de depreciação no período:

D - DESPESAS DE DEPRECIACÃO (Resultado)
C - DEPRECIACÃO ACUMULADA (Ativo Imobilizado) R\$ 360,00

b) Pela baixa da reserva de reavaliação no período:

D - RESERVA DE REAVALIAÇÃO- IMÓVEIS
(Patrimônio Líquido)
C - LUCROS ACUMULADOS (Patrimônio Líquido) R\$ 360,00

II - Se, caso a empresa optar pela integralização do valor da reserva de reavaliação ao capital:

D - RESERVA DE REAVALIAÇÃO - IMÓVEIS
(Patrimônio Líquido)
C - CAPITAL SOCIAL (Patrimônio Líquido)

III - Se a empresa alienar o bem reavaliado, o saldo da conta reserva de reavaliação, será lançado da seguinte forma:

D - RESERVA DE REAVALIAÇÃO - IMÓVEIS
(Patrimônio Líquido)
C - LUCROS ACUMULADOS (Patrimônio Líquido)

75. BENS SINISTRADOS - INDENIZAÇÃO DE SEGURO

Quando a empresa perde um bem de seu ativo em decorrência de sinistro, o valor correspondente será considerado como perda de capital.

Tratando-se de bens integrantes do ativo imobilizado, a perda a ser considerada corresponderá ao valor líquido contábil, isto é, o valor do bem, corrigido monetariamente quando for o caso, diminuído do respectivo encargo acumulado de depreciação.

Por sua vez, quando o evento se verificar com mercadorias, duas situações devem ser levadas em consideração:

a) se os produtos e mercadorias componentes do estoque estão cobertos por seguros, as perdas em decorrência de sinistro serão tratadas como perdas de capital;

b) se os produtos e mercadorias componentes do estoque não estão cobertos por seguros, as perdas em decorrência de sinistro integrarão o custo dos produtos e mercadorias no resultado (art. 291 do RIR/99).

No caso de perda de mercadorias e/ou de bens do ativo imobilizado, o ICMS correspondente deverá ser estornado na respectiva conta gráfica do referido tributo.

Quando os bens do ativo sinistrados tiverem a cobertura de seguro, a indenização paga pela seguradora é tributável pelo Imposto de Renda. O valor correspondente à indenização em decorrência de sinistro de bens do ativo imobilizado será tratado, contabilmente, como receita não operacional.

Contabilmente, no caso de perda seguida de indenização de seguro, a situação poderá ser demonstrada da seguinte forma:

valor contábil do bem R\$ 13.000,00

depreciação acumulada R\$ 3.000,00

estorno de ICMS R\$ 1.200,00

indenização paga pelo seguro R\$ 12.000,00

a) Pela baixa do valor líquido contábil do bem sinistrado:

D - GANHOS OU PERDAS DE CAPITAL

(Resultado) R\$ 10.000,00

D - DEPRECIAÇÃO ACUMULADA

(Ativo Permanente) R\$ 3.000,00

C - VEÍCULOS (Ativo Permanente) R\$ 13.000,00

b) Pelo estorno em conta gráfica do ICMS:

D - GANHOS OU PERDAS DE CAPITAL(Resultado)

C - ICMS A RECOLHER

(Passivo Circulante) R\$ 1.200,00

c) Pelo recebimento da indenização do seguro:

D - BANCOS C/MOVIMENTO (Ativo Circulante)

C - GANHOS OU PERDAS DE CAPITAL

(Resultado) R\$ 12.000,00

76 - TROCA OU PERMUTA DE BENS OU SERVIÇOS - ESCAMBO

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Por escambo pode ser entendido o contrato em virtude do qual se troca ou se dá uma coisa pela outra, sejam ou não da mesma espécie.

Assim, diferentemente da compra e venda, no escambo há efetivamente a transferência de duas propriedades que se permutam ou se trocam entre os contratantes.

Na compra e venda, há a transferência da propriedade vendida para o comprador, mediante o pagamento do seu valor ou do preço que lhe é atribuído, em moeda corrente. No escambo o pagamento do bem adquirido é feito mediante entrega de outro bem, seja ou não da mesma espécie, ao vendedor.

Não há pronunciamento oficial por parte da Secretaria da Receita Federal, exceto no caso de permuta de unidades imobiliárias que estão disciplinadas pela IN SRF nº 108/88, sobre a tributação das operações de permuta de bens e serviços, as quais entendemos serem tributadas normalmente de acordo com o tratamento aplicável às vendas de mercadorias e serviços ou imobilizado, conforme o caso.

Salientamos, ainda, que neste trabalho não abordamos o tratamento que deverá ser observado pelo contribuinte em relação a essas operações pela legislação do ICMS e do IPI.

2. CLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL

Conforme exposto acima, o que diferencia a compra e venda normal da operação de escambo é a forma que se dá o pagamento, ou seja, no primeiro caso o pagamento se dá em dinheiro e no segundo, em bens ou serviços.

Desta forma, o registro contábil da operação de escambo em ambas as empresas deverá observar o seguinte:

I - Pela venda do bem ou serviço:

- a) o valor da receita deve ser obtido com base no preço normal do que seria a venda à vista, se feita para terceiros. Não há justificativa contábil ou fiscal para reconhecer valor inferior ou não reconhecer a receita caso a transação permita a apuração do valor de mercado, ou seja, devem ser utilizados os preços praticados pela empresa nas vendas normais;
- b) os custos devem ser baixados dos estoques correspondentes como se fossem de uma venda normal;
- c) a operação será documentada por meio de emissão de Nota Fiscal com o destaque do ICMS e IPI, conforme o caso;
- d) a receita será reconhecida, tendo em vista o que se obteria numa transação em dinheiro com terceiros e, conseqüentemente, apura-se o lucro normal da operação.

II - Pelo recebimento do bem ou serviço:

- a) o valor da receita a ser reconhecida será a base de avaliação do custo das mercadorias que estiver recebendo em pagamento pela venda efetuada;
- b) o custo a ser atribuído ao bem recebido será aquele constante da Nota Fiscal, frete e outros gastos;
- c) os impostos (ICMS e IPI) quando recuperáveis serão segregados, como em uma operação de compra normal.

3. REGISTROS CONTÁBEIS

1º caso: Considerando-se que as empresas A e B realizam uma troca de determinada mercadoria, nos seguintes valores:

- custos dos estoques de suas mercadorias entregues	R\$ 5.000,00
- preço normal de venda dessas mercadorias (NF emitida por esse valor)	R\$ 10.000,00
- ICMS - 17%	R\$ 1.700,00

Assim, os registros contábeis em ambas as empresas seriam:

I - Pelo reconhecimento da receita da venda efetuada e entrada da mercadoria recebida em pagamento no estoque:

D - ESTOQUE DE MERCADORIAS

(Ativo Circulante) R\$ 8.300,00

D - ICMS A RECUPERAR

(Ativo Circulante) R\$ 1.700,00

C - RECEITA BRUTA DE VENDAS

(Resultado) R\$ 10.000,00

II - Pelo registro do ICMS sobre a venda:

D - ICMS SOBRE VENDAS

(Resultado)

C - ICMS A RECOLHER

(Passivo Circulante) R\$ 1.700,00

III - Pela baixa do estoque e reconhecimento do custo da mercadoria vendida:

D - CUSTO DAS MERCADORIAS

VENDIDAS (Resultado)

C - ESTOQUE DE MERCADORIAS

(Ativo Circulante) R\$ 5.000,00

2º caso: Na hipótese da empresa X vender mercadorias à empresa Y e esta efetuar o pagamento mediante entrega de um imóvel, nas seguintes condições:

Empresa X:

- valor de venda das mercadorias	R\$ 70.000,00
- custo das mercadorias entregues como pagamento	R\$ 35.000,00
- ICMS (17%)	R\$ 11.900,00

Empresa Y:

- valor de venda do imóvel	R\$ 70.000,00
- valor da depreciação acumulada até a data	R\$ 20.000,00

teremos:

Na empresa X:

I - Pela venda das mercadorias e recebimento do imóvel:

D - IMÓVEIS

(Ativo Imobilizado)

C - RECEITA BRUTA DE VENDAS

(Resultado) R\$ 70.000,00

II - Pela baixa das mercadorias vendidas:

D - CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS

(Resultado)

C - ESTOQUE DE MERCADORIAS

(Ativo Circulante) R\$ 35.000,00

0III - Pelo valor do ICMS na venda de mercadorias:

D - ICMS SOBRE VENDAS

(Resultado)

C - ICMS A RECOLHER

(Passivo Circulante) R\$ 11.900,00

Na empresa Y:

I - Pela compra das mercadorias mediante pagamento com o imóvel:

D - ESTOQUE DE MERCADORIAS

(Ativo Circulante) R\$ 58.100,00

D - ICMS A RECUPERAR

(Ativo Circulante) R\$ 11.900,00

C - GANHOS/PERDAS DE CAPITAL

(Resultado) R\$ 70.000,00

II - Pela apuração do ganho ou perda de capital nessa transação:

D - DEPRECIACÃO ACUMULADA

(Ativo Imobilizado) R\$ 20.000,00

D - GANHOS/PERDAS DE CAPITAL

(Resultado) R\$ 50.000,00

C - IMÓVEIS

(Ativo Imobilizado) R\$ 70.000,00

3º caso: Na hipótese da empresa B vender mercadorias para a empresa C e esta efetuar o pagamento mediante entrega de parte de mercadorias e parte em dinheiro nas seguintes condições:

Empresa B:

- custos dos estoques de suas mercadorias vendidas	R\$ 15.000,00
- preço normal de venda dessas mercadorias (NF emitida por esse valor)	R\$ 30.000,00
- ICMS - 17%	R\$ 5.100,00

Empresa C:

- custos das mercadorias entregues como pagamento	R\$ 5.000,00
- preço de venda das mercadorias entregues como pagamento (NF emitida por esse valor)	R\$ 10.000,00
- ICMS - 17%	R\$ 1.700,00
- valor pago em dinheiro	R\$ 20.000,00

Teremos os seguintes lançamentos:

Empresa B:

I - Pelo reconhecimento da receita da venda efetuada e entrada da mercadoria recebida em pagamento no estoque e pelo valor recebido em dinheiro:

D - CAIXA/BANCO

(Ativo Circulante) R\$ 20.000,00

D - ESTOQUE DE MERCADORIAS (Ativo Circulante) R\$ 8.300,00

D - ICMS A RECUPERAR

(Ativo Circulante) R\$ 1.700,00

C - RECEITA BRUTA DE VENDAS

(Resultado) R\$ 30.000,00

II - Pelo registro do ICMS sobre a venda:

D - ICMS SOBRE VENDAS

(Resultado)

C - ICMS A RECOLHER

(Passivo Circulante) R\$ 1.700,00

III - Pela baixa do estoque e reconhecimento do custo da mercadoria vendida:

D - CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS

(Resultado)

C - ESTOQUE DE MERCADORIAS

(Ativo Circulante) R\$ 15.000,00

Na empresa C:

I - Pelo reconhecimento da receita da venda efetuada e entrada da mercadoria recebida em pagamento no estoque e pelo valor pago em dinheiro:

D - ESTOQUE DE MERCADORIAS

(Ativo Circulante) R\$ 24.900,00

D - ICMS A RECUPERAR

(Ativo Circulante) R\$ 5.100,00

C - RECEITA BRUTA DE VENDAS

(Resultado) R\$ 10.000,00

C - CAIXA/BANCO

(Ativo Circulante) R\$ 20.000,00

II - Pelo registro do ICMS sobre a venda:

D - ICMS SOBRE VENDAS

(Resultado)

C - ICMS A RECOLHER

(Passivo Circulante) R\$ 1.700,00

III - Pela baixa do estoque e reconhecimento do custo da mercadoria vendida:

D - CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS

(Resultado)

C - ESTOQUE DE MERCADORIAS

(Ativo Circulante) R\$ 5.000,00

77 - APLICAÇÕES FINANCEIRAS DE RENDA FIXA - CONTABILIZAÇÃO

1. CLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL

As empresas geralmente aplicam as suas folgas temporárias de caixa no mercado financeiro. O valor dessas aplicações classifica-se, no balanço:

I - no ativo circulante:

a) entre as disponibilidades, no caso de aplicações em modalidades resgatáveis a qualquer momento, sem vinculação a determinado prazo;

b) como investimentos temporários, se resgatáveis em prazo vencível até 360 dias após a data de aplicação;

II - no realizável a longo prazo, no caso de aplicações financeiras resgatáveis em prazo vencível após 360 dias da data de aplicação.

2. CONTABILIZAÇÃO DA APLICAÇÃO

Por ocasião da aplicação efetuamos o lançamento de transferência de numerário da conta banco, conta movimento ou caixa para a conta de aplicação correspondente ao tipo de aplicação efetuada.

3. APROPRIAÇÃO DO RENDIMENTO PELO REGIME DE COMPETÊNCIA

A apropriação do rendimento de aplicação financeira deve ser feita observando-se o regime de competência.

Assim, na data do balanço ou balancete, se existir saldo de aplicação financeira a ser resgatado nos períodos seguintes, o rendimento proporcional auferido até essa data deverá ser registrado em conta de resultado do período, em contrapartida à conta de aplicação.

4. REGISTRO DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE E DA CPMF SOBRE O RENDIMENTO DE APLICAÇÃO

O Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre rendimentos de aplicação financeira é compensável com o imposto devido pela empresa e deve ser registrado em conta do subgrupo de impostos a recuperar no ativo circulante.

No tocante à CPMF incidente na operação, esse valor será lançado como uma despesa financeira no resultado.

5. EXEMPLO

Uma empresa, em 31.08, efetuou aplicação financeira no valor de R\$ 130.000,00, com taxa prefixada de 2% ao mês para ser resgatada em 30.10 (60 dias).

Neste caso teremos os seguintes lançamentos:

I - registro da aplicação:

D - APLICAÇÕES FINANCEIRAS DE CURTO PRAZO R\$ 130.000,00

(Ativo Circulante)		
D - CPMF (Resultado)	R\$	390,00
C - BANCO CONTA MOVIMENTO (Ativo Circulante)	R\$	130.390,00

II - registro do rendimento proporcional em 30.09 (R\$ 130.000,00 X 0,02 = R\$ 2.600,00):

D - APLICAÇÕES FINANCEIRAS DE CURTO PRAZO (Ativo Circulante)		
C - RENDIMENTO DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS (Resultado)	R\$	2.600,00

III - registro do resgate da aplicação financeira em 30.10:

- valor do resgate R\$ 130.000,00 X [1 + (0,02 X 2)] 135.200,00		
- saldo da conta "Aplicações Financeiras de Curto Prazo"	R\$	132.600,00
- rendimento a apropriar	R\$	2.600,00
- IRRF na data do resgate - 15% sobre R\$ 5.200,00 (rendimento bruto)	R\$	780,00
- CPMF na operação (0,30% sobre R\$ 135.200,00)	R\$	405,60
- Valor do resgate líquido (R\$ 135.200,00 - R\$ 780,00 - R\$ 405,60)	R\$	134.014,40

D - BANCO CONTA MOVIMENTO (Ativo Circulante)	R\$	134.014,40
D - IR A RECUPERAR (Ativo Circulante)	R\$	780,00
D - CPMF (Resultado)	R\$	405,60
C - APLICAÇÕES FINANCEIRAS DE CURTO PRAZO (Ativo Circulante)	R\$	132.600,00
C - RENDIMENTO DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS (Resultado)	R\$	2.600,00

Alternativamente, nas aplicações prefixadas, podemos registrar o valor nominal de resgate do título na conta de aplicação e utilizar conta retificadora para o registro da receita financeira a apropriar.

Utilizando essa forma de registro nos dados já apresentados, temos:

I - registro da aplicação:

D - APLICAÇÕES FINANCEIRAS DE CURTO PRAZO (Ativo Circulante)	R\$	135.200,00
D - CPMF (Resultado)	R\$	390,00
C - BANCO CONTA MOVIMENTO (Ativo Circulante)	R\$	130.390,00
C - RECEITA FINANCEIRA A APROPRIAR (Ativo Circulante)	R\$	5.200,00

II - apropriação da receita em 30.09:

D - RECEITA FINANCEIRA A APROPRIAR (Ativo Circulante)		
C - RENDIMENTO DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS (Resultado)	R\$	2.600,00

III - registro do resgate em 30.10:

D - BANCO CONTA MOVIMENTO (Ativo Circulante)	R\$	134.014,40
D - IR A RECUPERAR (Ativo Circulante)	R\$	780,00
D - CPMF (Resultado)	R\$	405,60
C - APLICAÇÕES FINANCEIRAS DE CURTO PRAZO (Ativo Circulante)	R\$	135.200,00

IV - apropriação da receita em 30.10:

D - RECEITA FINANCEIRA A APROPRIAR (Ativo Circulante)		
C - RENDIMENTO DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS (Resultado)		2.600,00

78. DIFERENÇA DE ICMS NA AQUISIÇÃO DE BENS ORIUNDOS DE OUTRO ESTADO

1. CLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL

De acordo com a boa técnica contábil, devem integrar o custo de bens destinados ao Ativo Permanente todos os gastos relacionados com a sua aquisição, assim como aqueles que forem necessários para colocar o bem em condições de uso na finalidade a que se destina. Dentre outros gastos que normalmente são despendidos na aquisição de bens e que contabilmente têm a natureza de custo, incluem-se os impostos, sejam esses pagos pelo vendedor e repassados ao adquirente, embutidos ou adicionados no preço, ou pagos pelo próprio adquirente.

Assim sendo, a diferença de ICMS paga pelo adquirente de bens destinados ao ativo permanente ou para consumo próprio, procedentes de outros Estados, inclui-se como parcela integrante do custo de aquisição.

Todavia observamos que de acordo com o § 4º do art. 344 do RIR/99, os impostos pagos pela pessoa jurídica na aquisição de bens do ativo permanente poderão, a seu critério, ser registrados como custo de aquisição ou deduzidos como despesa operacional, salvo os pagos na importação de bens que se acrescerão ao custo de aquisição.

Ressalte-se que no Estado em que o contribuinte destinatário dos bens, que pagar o diferencial de alíquota de ICMS, tiver direito ao crédito desse valor na aquisição de imobilizado, deverão ser observados os procedimentos abordados no Boletim INFORMARE nº 34-A/00, deste caderno.

2. LANÇAMENTOS CONTÁBEIS

Admitindo-se que determinada empresa comercial adquira máquinas para o seu ativo imobilizado, de fornecedor localizado em outro Estado pelo preço total de R\$ 15.000,00, para pagamento a prazo. Na saída do bem do estabelecimento fornecedor incidiu o ICMS à alíquota de 12% e no Estado onde se localiza o estabelecimento adquirente a alíquota do ICMS prevista para operações internas é de 17%, sendo devida a diferença de imposto de 5% (17% - 12%) sobre R\$ 15.000,00 = R\$ 750,00.

Assim teremos:

I - Lançamento do ICMS como custo de aquisição dos bens:

D - MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS

(Ativo Permanente) R\$ 15.750,00

C - FORNECEDORES

(Passivo Circulante) R\$ 15.000,00

C - ICMS A RECOLHER

(Passivo Circulante) R\$ 750,00

II - Lançamento do ICMS como despesa operacional:

a) Pelo registro da aquisição do bem:

D - MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS

(Ativo Permanente)

C - FORNECEDORES

(Passivo Circulante) R\$ 15.000,00

b) Pela apropriação da diferença de ICMS:

D - ICMS INCIDENTE NA AQUISIÇÃO DE BENS

(Resultado)

C - ICMS A RECOLHER

(Passivo Circulante)

R\$ 750,00

79. CONSIGNAÇÃO MERCANTIL - TRATAMENTO CONTÁBIL

1. CLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL

Como nas operações de consignação mercantil, não ocorre a transferência da propriedade e sim da posse das mercadorias, a forma mais usual de registrar tais fatos é por meio de contas de compensação.

Observamos que na saída das mercadorias, na empresa consignante haverá a incidência do ICMS e do IPI, conforme o caso. Do mesmo modo, na empresa consignatária tal fato dará direito ao crédito dos referidos impostos, se for o caso. Os impostos incidentes na operação (IPI e ICMS) serão registrados em contas patrimoniais, transitórias, aguardando a conclusão da operação, ou seja, a venda ou retorno das mercadorias em consignação, para serem encerradas.

2. REGISTROS CONTÁBEIS

Neste exemplo consideramos a hipótese em que a mercadoria é vendida em nome do consignatário. Este extrairá a duplicata contra o comprador, e o consignante, por sua vez, extrairá a duplicata contra o consignatário:

I - Remessa de mercadoria em consignação da empresa "A" para a empresa "B";

II - Valor da remessa: 10 peças no valor de R\$ 10.000,00, com ICMS de 17% e IPI de 10%;

III - A consignatária vende 6 peças, no valor de R\$ 1.200,00 cada (ICMS 17%), retornando à consignante o saldo pelo mesmo valor da remessa;

IV - A consignante recebe em retorno de remessa em consignação 4 peças não vendidas pela consignatária;

V - A consignante registra a venda efetiva com emissão de Nota Fiscal própria.

2.1 - Registros na Escrituração da Consignante

Com base nos dados propostos acima, os registros contábeis na "consignante" poderão ser efetuados do seguinte modo:

a) pela remessa em consignação:

D - MERCADORIAS REMETIDAS EM CONSIGNAÇÃO

(Conta de Compensação Ativa)

C - REMESSA DE MERCADORIAS EM CONSIGNAÇÃO

(Conta de Compensação Passiva)

R\$ 11.000,00

b) pelo registro do ICMS na remessa em consignação:

D - ICMS S/ CONSIGNAÇÃO

(Ativo Circulante)

C - ICMS A RECOLHER

(Passivo Circulante)

R\$ 1.700,00

c) pelo registro do IPI na remessa em consignação:

D - IPI S/ CONSIGNAÇÃO

(Ativo Circulante)

C - IPI A RECOLHER

(Passivo Circulante) R\$ 1.000,00

d) pelo registro da venda das seis peças à consignatária e da compensação da parte correspondente ao IPI incidente na operação de consignação:

D – CLIENTES

(Ativo Circulante) R\$ 6.600,00

C - RECEITA C/ VENDAS

(Resultado) R\$ 6.000,00

C - IPI S/ CONSIGNAÇÃO

(Ativo Circulante) R\$ 600,00

e) pela reclassificação do ICMS incidente na operação de consignação mercantil como dedução da receita bruta de vendas:

D - ICMS S/ VENDAS

(Resultado)

C - ICMS S/ CONSIGNAÇÃO

(Ativo Circulante) R\$ 1.020,00

f) pelo registro da baixa parcial nas contas de compensação das mercadorias remetidas em consignação e negociadas:

D - REMESSA DE MERCADORIAS EM CONSIGNAÇÃO

(Conta de Compensação Passiva)

C - MERCADORIAS REMETIDAS EM CONSIGNAÇÃO

(Conta de Compensação Ativa) R\$ 6.600,00

g) pelo retorno das quatro peças não vendidas pela consignatária:

D - REMESSA DE MERCADORIAS EM CONSIGNAÇÃO

(Conta de Compensação Passiva)

C - MERCADORIAS REMETIDAS EM CONSIGNAÇÃO

(Conta de Compensação Ativa) R\$ 4.400,00

h) pelo registro do ICMS no retorno das mercadorias remetidas em consignação não vendidas: <%0>

D - ICMS A RECOLHER (Passivo Circulante)

C - ICMS S/ CONSIGNAÇÃO

(Ativo Circulante) R\$ 680,00

i) pelo registro do IPI no retorno das mercadorias não vendidas:

D - IPI A RECOLHER

(Passivo Circulante)

C - IPI S/ CONSIGNAÇÃO

(Ativo Circulante) R \$ 400,00

2.1.2 - Razonetes

mercadorias remetidas em consignação		remessa de mercadorias em consignação	
(a) 11.000,00	6.600,00 (f)	(f) 6.600,00	11.000,00 (a)
	4.400,00 (g)	(g) 4.400,00	

ICMS s/ consignação		ICMS a recolher	
(b) 1.700,00	1.020,00 (e)	(h) 680,00	1.700,00 (b)
	680,00 (h)		

IPI sobre consignação		IPI a recolher	
(c) 1.000,00	600,00 (d)	(i) 400,00	1.000,00 (c)
	400,00 (i)		

clientes		receita c/ vendas	
(d) 6.600,00			6.000,00 (d)

ICMS s/ vendas	
(e) 1.020,00	

80 - VENDA DE BENS DO ATIVO PERMANENTE - APURAÇÃO DO GANHO OU PERDA DE CAPITAL

De acordo com o artigo 418 do RIR/99 serão classificados como ganhos ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, os resultados na alienação, inclusive por desapropriação, na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente.

O ganho de capital, excetuando-se as disposições especiais, será determinado com base no valor contábil do bem, assim entendido o que estiver registrado na escrituração da pessoa jurídica, corrigido monetariamente até 31.12.95 e diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

Exemplo:

Considerando-se que determinada empresa possui um veículo cujos dados contábeis são os seguintes:

valor corrigido	R\$ 22.000,00
(-) depreciação acumulada	R\$ 12.000,00
(=) valor líquido contábil	R\$ 10.000,00

Se a empresa vender esse veículo por R\$ 12.000,00, o ganho de capital corresponderá a:

valor da alienação	R\$ 12.000,00
(-) valor líquido contábil	R\$ 10.000,00
(=) ganho de capital	R\$ 2.000,00

Os registros contábeis envolvendo a operação poderão ser feitos da seguinte maneira:

a) pela baixa do veículo:

D - GANHO OU PERDA DE CAPITAL

(Resultado)

C - VEÍCULOS

(Ativo Permanente) R\$ 22.000,00

b) pela baixa da depreciação acumulada:

D - DEPRECIAÇÃO ACUMULADA

(Ativo Permanente)

C - GANHO OU PERDA DE CAPITAL

(Resultado) R\$ 12.000,00

c) pelo valor da venda:

D - BANCOS

(Ativo Circulante)

C - GANHO OU PERDA DE CAPITAL

(Resultado) R\$ 12.000,00

81 - DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS A FORNECEDORES - Contabilização

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A identificação dos valores que deverão ser contabilmente registrados nos casos de devolução de mercadorias a fornecedores passa por três etapas:

I - o valor da Nota Fiscal de devolução - é o preço de aquisição da mercadoria devolvida que consta da Nota Fiscal de compra;

II - o valor que compõe o estoque - é o valor pelo qual a mercadoria foi registrada nos estoques, que geralmente têm agregados ao preço de compra da mercadoria outros valores, tais como valor de seguros, valor de fretes e outros, por vezes apropriados de forma indireta devido às características das mercadorias ou do próprio gasto;

III - o valor dos impostos recuperados - é o valor do ICMS que a empresa se credita pela entrada da mercadoria.

2. CONTABILIZAÇÃO

Para exemplificar a contabilização iremos utilizar os seguintes dados:

A empresa "A" possui em seu estoque, no dia 30/x0, 120 unidades da mercadoria "X" registradas ao preço unitário de R\$ 90,00;

No dia 10/x1, efetuou uma compra de 100 unidades dessa mercadoria pelo valor total de R\$ 12.195,12, incluindo 18% de ICMS sobre esse preço.

I - Contabilização da compra

D - ESTOQUE DE MERCADORIAS

(Ativo Circulante)	R\$	10.000,00
D - ICMS a Recuperar		
(Ativo Circulante)	R\$	2.195,12
C – FORNECEDORES	R\$	12.195,12

Nos Estados em que o ICMS incidente sobre frete de mercadorias destinadas à revenda está sujeito ao regime de substituição tributária (no qual o tomador do serviço é responsável pelo pagamento do imposto), como por exemplo o Estado de São Paulo, o valor do ICMS não faz parte do conhecimento de cargas ou da fatura do transportador.

Nos Estados em que não existe o regime de substituição tributária, o recolhimento do ICMS sobre o frete cabe ao prestador de serviços e, portanto, o valor desse imposto está embutido no valor do conhecimento ou da fatura.

Nos Estados onde a incidência do ICMS não está sujeita ao regime de substituição tributária, o valor do frete agregado ao estoque deve estar líquido desse imposto.

Considerando-se que o valor do frete foi de R\$ 2.000,00, com a incidência de ICMS à alíquota de 12%, que gera um crédito de imposto no valor de R\$ 240,00, teremos o seguinte lançamento:

D - Estoque de Mercadorias		
(Ativo Circulante)	R\$	2.000,00
D - ICMS a Recuperar		
(Ativo Circulante)	R\$	240,00
C - Fretes a pagar		
(Passivo circulante)	R\$	2.240,00

Para compras efetuadas e entregues no Estado de São Paulo, considerando o valor do frete de R\$ 2.000,00:

D - Estoque de Mercadoria		
(Ativo Circulante)		
C - Fretes a Pagar		
(Passivo Circulante)	R\$	2.000,00

D - ICMS a Recuperar		
(Ativo Circulante)		
C - ICMS a Recolher		
(Passivo Circulante)	R\$	240,00

No dia 05/x2 foram devolvidas 40 unidades correspondentes ao último lote comprado em 10/x1;

O valor registrado na contabilidade em 10/x1, referente à entrada das cem unidades, engloba o valor do preço da mercadoria constante da Nota Fiscal de entrada líquido do ICMS e do valor do frete, também líquido do ICMS, incorrido no transporte da mercadoria.

Contabilização das operações de estoque relativas à devolução:

I - pelo registro da Nota Fiscal de devolução no valor de R\$ 4.878,00 (40 unidades X R\$ 121,95) com incidência de 18% de ICMS:

D - Fornecedores (Passivo Circulante)	R\$	4.878,00
C - Estoque de Mercadorias (Ativo Circulante)	R\$	4.000,00
C - ICMS a Recolher (Passivo Circulante)	R\$	878,00

II - pelo registro da transferência do valor do frete correspondente às 40 unidades devolvidas para despesa operacional (R\$ 2.000,00 ÷ 100 X 40 = R\$ 800,00):

D - Despesa de Frete (Resultado)		
C - Estoque de Mercadorias (Ativo Circulante)	R\$	800,00

A ficha de estoque dessa mercadoria apresentaria os seguintes registros:

Data	Entrada			Saída			Saldo		
	Quant.	Valor R\$		Quant.	Valor R\$		Quant.	Valor R\$	
		Unit	Total		Unit	Total		Unit	Total
30/x0							120	90,00	10.800,00
10/x1	100	120,00	12.000,00						
31.M1							220	103,64	22.800,00
05/x2	(40)	120,00	(4.800,00)						
31/x2							180	100,00	18.000,00

82 - PIS/COFINS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NAS OPERAÇÕES COM VEÍCULOS - Tratamento Contábil

As contribuições ao PIS e a Cofins cobradas pelos fabricantes de veículos na qualidade de contribuintes substitutos, por força da Medida Provisória nº 1.991-15/00, atualmente sob o nº 2.037, podem ser reconhecidas contabilmente como valores a receber, tendo como contrapartida a conta de PIS/Cofins a recolher, uma vez que o valor retido relativo a essas contribuições não representa um custo ou despesa para a empresa fabricante, sendo um mero repasse, pois o mesmo é cobrado da empresa revendedora dos veículos.

Na empresa revendedora, o valor das contribuições cobradas pelo fabricante tem a natureza de despesa antecipada, devendo ser apropriados aos resultados na medida em que os veículos forem sendo revendidos.

Os lançamentos contábeis relativos ao valor das contribuições ao PIS/Cofins, no regime de substituição tributária, podem ser efetuados da seguinte forma:

I - Na empresa fabricante/importadora de veículos, pelo valor das contribuições cobrado em separado do revendedor:

D - CLIENTES/VALORES A RECEBER (Ativo Circulante)
C - PIS/COFINS A RECOLHER (Passivo Circulante)

II - Na empresa revendedora de veículos:

a) Pelo valor das contribuições a ser pago ao fabricante/importador na data da compra dos veículos:

D - DESPESAS ANTECIPADAS (Ativo Circulante)
C - FORNECEDORES (Passivo Circulante)

b) Pelo pagamento do valor ao fornecedor:

D - FORNECEDORES (Passivo Circulante)
C - CAIXA/BANCO (Ativo Circulante)

c) Na data da revenda dos veículos, pela apropriação da parcela relativa às contribuições pagas no regime de substituição tributária:

83 - VARIAÇÃO CAMBIAL DE DIREITOS E OBRIGAÇÕES Contabilização

1. DEVER DE ATUALIZAR OS VALORES CONTRATADOS EM MOEDA ESTRANGEIRA

As empresas que tiverem crédito a receber e/ou obrigações a pagar em moeda estrangeira deverão, por ocasião do levantamento de balanços, proceder à atualização da expressão monetária, em reais, desses valores com base na taxa cambial vigente na data do levantamento do balanço.

2. TAXAS CAMBIAIS A UTILIZAR

Para esse fim utilizamos as taxas cambiais verificadas no fechamento do mercado de câmbio, no último dia útil de cada mês, que são fornecidas pelo Banco Central do Brasil, lembrando que:

- a) na atualização de direitos de créditos, devem ser utilizadas as taxas para compra;
- b) na utilização de obrigações, devem ser utilizadas as taxas para venda.

3. CONTABILIZAÇÃO

O registro contábil da atualização monetária deve ser feito a débito ou a crédito da conta atualizada, tendo como contrapartida contas de resultado, de variações monetárias ativas (receita) ou de variações monetárias passivas (despesa).

Quando a moeda nacional se desvalorizar em relação à moeda estrangeira na qual foi realizado o negócio, as atualizações com base nas taxas cambiais geram variação monetária passiva (despesa) nas obrigações e variação monetária ativa (receita) nos direitos de crédito.

Nos casos em que, no período a que se referir a atualização monetária, a moeda nacional se valorizar diante da moeda estrangeira, o comportamento da variação monetária será inverso, ou seja, os direitos geram variação monetária passiva e as obrigações geram variação monetária ativa.

3.1 - Exemplo

Nesta oportunidade, vamos mostrar os procedimentos para o registro contábil das atualizações monetárias dos créditos e obrigações em moeda estrangeira, supondo que, em 30.09, a empresa tinha:

- a) valores a receber de clientes: US\$ 1.000,00;
- b) empréstimos a pagar: DM\$ 1.000,00;
- c) valores pelos quais estão registrados esses créditos e obrigações, em 31.08, na contabilidade:

Ativo Circulante

Cliente do Exterior	R\$	1.090,80
---------------------	-----	----------

Passivo Circulante

Empréstimos no Exterior	R\$	603,90
-------------------------	-----	--------

Neste caso, a cotação em 30.09.00 do dólar (US\$), para compra, foi de R\$ 1,8429 e a do marco alemão (DM\$), para venda, foi de R\$ 0,834208, implicando o seguinte cálculo das variações cambiais:

- Clientes do Exterior

$$\text{US\$ } 1.000,00 \times \text{R\$ } 1,8429 = \text{R\$ } 1.842,90 - \text{R\$ } 1.090,80 = \text{R\$ } 752,10$$

- Empréstimos no Exterior

DM\$ 1.000,00 X R\$ 0,834208 = R\$ 834,21 - R\$ 603,90 = R\$ 230,31

Lançamentos Contábeis pela apropriação da variação cambial em 30.09.00:

D - CLIENTES DO EXTERIOR

(Ativo Circulante)

C - VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA

(Resultado)	R\$	752,10
-------------	-----	--------

D - VARIAÇÃO MONETÁRIA PASSIVA

(Resultado)

C - EMPRÉSTIMOS NO EXTERIOR

(Passivo Circulante)	R\$	230,31
----------------------	-----	--------

84 - CHEQUE PRÉ-DATADO - Aspectos Contábeis

1. INTRODUÇÃO

De acordo com a Lei nº 7.357, de 1985, o cheque é uma ordem de pagamento à vista.

Embora não exista previsão legal para a figura do chamado "cheque pré-datado", tem-se tornado praxe o pagamento e recebimento através de cheque que, através de um simples acordo entre as partes, só é apresentado ao banco sacado na data previamente convencionada.

O cheque pré-datado, portanto, surgiu por uma imposição do mercado para facilitar as transações de compra e venda. O seu uso passou a ser feito de forma generalizada e, atualmente, esse meio de pagamento é utilizado, inclusive, pelas pessoas jurídicas.

2. RECEBIMENTO ATRAVÉS DE CHEQUE PRÉ-DATADO

A classificação mais adequada dos valores correspondentes aos cheques pré-datados é em conta representativa de créditos a receber no ativo circulante. Portanto, os cheques pré-datados não devem ser classificados como disponibilidades.

Exemplo:

Considerando-se que determinada empresa tenha efetuado uma venda no dia 06.11.00, no valor de R\$ 1.500,00, recebendo em cheque e ficando acertado com o cliente que o mesmo será depositado no dia 30.11.00.

Com base nos dados do exemplo, os registros contábeis poderão ser efetuados do seguinte modo:

a) pelo recebimento do cheque em 06.11.00:

D - CHEQUES A RECEBER (Ativo Circulante)

Antonio da Silva

C - RECEITA DE VENDAS

(Resultado)	R\$	1.500,00
-------------	-----	----------

b) pelo depósito do cheque em 30.11.00:

D - BANCOS C/MOVIMENTO

(Ativo Circulante)

C - CHEQUES A RECEBER

(Ativo Circulante)	R\$	1.500,00
--------------------	-----	----------

3. PAGAMENTO ATRAVÉS DE CHEQUE PRÉ-DATADO

Sendo o cheque uma ordem de pagamento à vista, é natural que seja efetuada a baixa da obrigação registrada no passivo, mediante emissão do cheque pré-datado.

O valor correspondente ao cheque pré-datado deverá ser classificado no passivo em conta representativa de "cheques a pagar".

Exemplo:

Considerando-se que determinada empresa tenha efetuado uma compra, no dia 10.11.00, no valor de R\$ 500,00, sendo que o pagamento foi feito através de cheque, cuja apresentação foi marcada para o dia 11.12.00.

Os registros contábeis poderão ser efetuados do seguinte modo:

a) pelo registro da compra efetuada:

D - ESTOQUES

(Ativo Circulante)

C - FORNECEDORES

(Passivo Circulante)	R\$	500,00
----------------------	-----	--------

Nota: não consideramos os impostos incidentes na operação.

b) pela emissão do cheque pré-datado:

D - FORNECEDORES

(Passivo Circulante)

C - CHEQUES A PAGAR

(Passivo Circulante)	R\$	500,00
----------------------	-----	--------

c) pela compensação do cheque:

D - CHEQUES A PAGAR

(Passivo Circulante)

C - BANCOS C/MOVIMENTO

(Ativo Circulante)	R\$	500,00
--------------------	-----	--------

Alternativamente, o registro contábil poderá ser feito da seguinte maneira:

a) pela emissão do cheque pré-datado:

D - FORNECEDORES

(Passivo Circulante)

C - BANCOS C/MOVIMENTO

(Ativo Circulante) R\$ 500,00

b) no final de cada mês, pela transferência do(s) cheque(s) pré-datado(s):

D - BANCOS C/MOVIMENTO

(Ativo Circulante)

C - CHEQUES A PAGAR

(Passivo Circulante) R\$ 500,00

85. COMODATO DE BENS MÓVEIS

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Comodato é um empréstimo para uso temporário, a título gratuito, de bem que não pode ser substituído por outro de mesma espécie, qualidade e quantidade.

O bem cedido em comodato deverá ser devolvido após o uso ou dentro de prazo predeterminado.

O comodato deve ser celebrado mediante contrato, no qual, a pessoa que recebe o bem é chamada de comodatária.

As empresas adotam o comodato de bens móveis quando a utilização do bem pela comodatária traz benefícios a ela e à comodante, tais como:

- a) congeladores e geladeiras cedidos por fabricantes de bebidas e de sorvetes a estabelecimentos comerciais para exposição e acondicionamento de seus produtos;
- b) máquinas de costura, overloque etc. cedidas por indústrias de confecção a oficinas de costura terceirizadas;
- c) mesas, cadeiras, bombas e serpentinas cedidas a bares e restaurantes;
- d) matrizes e ferramental para injeção, prensagem, fundição ou usinagem de peças cedidas por indústrias montadoras a seus fornecedores.

2. CLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL DOS BENS NA COMODANTE

Na aquisição dos bens que serão objeto de contrato de comodato, a empresa comodante deverá registra-los em uma conta própria do ativo imobilizado.

Na entrega do bem à comodatária, a comodante deve transferir o bem para conta própria do imobilizado em operação.

3. DEPRECIÇÃO

Os bens entregues à comodatária deverão ser depreciados pela comodante, como se ela estivesse utilizando os bens.

A depreciação dos bens deve ser registrada como:

- a) despesa operacional - se a utilização do bem pela comodatária tiver relação com propaganda institucional ou com a divulgação ou identificação do produto da comodante;
- b) custos de produção - se a utilização do bem pela comodatária tiver por finalidade a agilização da produção de bens ou serviços da comodante.

4. CONTABILIZAÇÃO NA COMODATÁRIA

Os bens recebidos em comodato poderão ser registrados em contas de compensação, para fins de controle da empresa.

Na entrada do bem o registro poderá ser:

D - BENS RECEBIDOS EM COMODATO
(Conta de Compensação Ativa
C - BENS DE TERCEIROS EM COMODATO
(Conta de Compensação Passiva)

5. GASTOS COM MANUTENÇÃO DO BEM

Os gastos de manutenção e instalação do bem assumidos pela comodatária devem ser registrados como despesa operacional (se o bem for utilizado nos setores comerciais ou administrativos) ou custos de produção (se o bem for utilizado nos setores operacionais).

Os gastos incorridos pela comodatária em montante superior a R\$ 326,62, cuja vida útil seja superior a um ano, tais como reformas de prédios, instalações e benfeitorias, necessárias para a colocação do bem recebido em comodato em funcionamento, devem ser registrados em conta própria do ativo imobilizado.

Quando o contrato de comodato tiver prazo de duração superior à vida útil dos gastos efetuados para o seu funcionamento, a empresa deverá registrar a depreciação dos itens ativados;

Quando os gastos tiverem utilidade apenas durante o período de comodato, a empresa deverá registrar a amortização de acordo com o prazo de duração do contrato.

86. MÚTUOS (EMPRÉSTIMO DE DINHEIRO) ENTRE SÓCIOS E SOCIEDADES CONTABILIZAÇÃO

1. INTRODUÇÃO

É prática comum os sócios emprestem dinheiro para a sociedade da qual participem, não sendo raro também o inverso, ou seja, os sócios tomarem dinheiro emprestado da sociedade, mesmo que essa não seja uma instituição financeira.

2. REGISTRO CONTÁBIL DO CONTRATO DE MÚTUO

O contrato de mútuo será registrado como um passivo exigível na mutuária e como um ativo realizável na mutuante.

2.1 - Procedimento na Mutuária

A empresa que toma o dinheiro emprestado (mutuária) irá creditar, em contrapartida da entrada do numerário em sua conta bancária ou no seu caixa, uma conta específica do:

a) passivo circulante, no caso de não haver data prevista para liquidação ou com data prevista para vencimento antes do término do exercício social seguinte;

b) exigível a longo prazo, no caso de a data prevista para liquidação ser após o término do exercício social seguinte.

Os adiantamentos ou empréstimos de controladas ou de subsidiárias da controladora serão classificados no exigível a curto prazo se inexistir fixação de vencimento em instrumento próprio. Existindo vencimento, a classificação obedecerá o correspondente vencimento.

2.2 - Procedimentos na Mutuante

A empresa que empresta o dinheiro (mutuante) irá registrar o direito de recebê-lo em conta do realizável a longo prazo, independentemente de o contrato especificar data de vencimento anterior ao término do exercício seguinte. Esta classificação contábil é estabelecida pelo art. 179, inciso II da Lei nº 6.404/76 (Lei das sociedades por ações).

2.3 - Encargos Financeiros

Os encargos financeiros praticados nos contratos de mútuo devem ser reconhecidos como despesa financeira na mutuária e como receita financeira na mutuante, observando-se o regime de competência.

Exemplo

A empresa Tisa recebe recursos em dinheiro da empresa Visa, sua coligada, mediante contrato de mútuo, nas seguintes condições:

- a) data de efetivação do contrato (transferência do dinheiro): 30.06;
- b) juros contratados: 2% ao mês, a partir da data do contrato;
- c) 12 pagamentos mensais fixos (principal + juros), após 6 meses de carência.

A contabilização será:

a) na mutuária:

- pelo registro da entrada do numerário:

D - Banco Conta Movimento
(Ativo Circulante)

C - Operações de mútuo
(Passivo Circulante)

- pelo registro dos juros contratados

D - Encargos Financeiros a Transcorrer
(Ativo Circulante)

C - Operações de mútuo
(Passivo Circulante)

- pela apropriação dos juros no resultado como despesa financeira:

D - Juros pagos ou incorridos
(Resultado)

C - Encargos Financeiros a Transcorrer
(Ativo Circulante)

- pelo pagamento das parcelas:

D - Operações de mútuo
(Passivo Circulante)

C - Banco Conta Movimento
(Ativo Circulante)

b) na mutuante teremos os seguintes lançamentos:

- pelo registro da saída do numerário:

D - Operações de mútuo
(Passivo Circulante)

C - Banco Conta Movimento
(Ativo Circulante)

- pelo registro dos juros contratados:

D - Operações de mútuo
(Ativo Circulante)

C - Encargos Financeiros a Transcorrer
(Ativo Circulante)

- pela apropriação dos juros no resultado como receita financeira:

D - Encargos Financeiros a Transcorrer
(Ativo Circulante)

C - Receitas Financeiras
(Resultado)

- pelo recebimento das parcelas (utilizar o mesmo lançamento para todas as parcelas):

D - Banco conta Movimento
(Ativo Circulante)

C - Operações de mútuo
(Ativo Circulante)

87. PRÊMIO DE SEGUROS A APROPRIAR - CONTABILIZAÇÃO

1. INTRODUÇÃO

O artigo 179 da Lei nº 6.404/76 - Lei das Sociedades por Ações - dispõe, em seu item I, que as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte devem ser classificadas no Ativo Circulante, devendo ser apropriadas no resultado quando incorridas.

2. DESPESAS INCORRIDAS

Consideram-se despesas incorridas aquelas de competência do período-base que tenham sido pagas ou não. Assim sendo, as despesas de exercício (s) seguinte (s) são aquelas que, embora registradas no exercício em curso, são de competência de exercício (s) subsequente (s) e, por isso, são classificadas no Ativo Circulante ou Ativo Realizável a Longo Prazo.

A apropriação dessas despesas ao resultado é feita "pro rata tempore".

3. APROPRIAÇÃO CONTÁBIL

A apropriação contábil das despesas com seguros, deve ser feita em função do prazo dos benefícios ou serviços gerados por essas aplicações.

Normalmente, a apropriação em conta representativa de custo ou despesa se verifica através de quotas mensais, como ocorre com os prêmios de seguros e assinaturas e anuidades.

4. PRÊMIO DE SEGUROS

A apólice de seguro, regra geral, apresenta um prazo de vigência de 365 (trezentos e sessenta e cinco) dias, salvo casos excepcionais de seguros específicos (transporte de cargas, por exemplo).

Sendo o prazo de cobertura do seguro igual a 365 (trezentos e sessenta e cinco) dias, a empresa segurada deverá apropriar, no respectivo período de emissão da apólice, a parte correspondente a esse lapso temporal. A parcela correspondente ao período seguinte deverá ser classificada no Ativo Circulante, uma vez que se trata de uma despesa ainda não incorrida até a data do balanço anterior.

5. ADEQUAÇÃO À LEGISLAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA

Com as novas regras introduzidas pela legislação do Imposto de Renda, no tocante ao período de apuração dos resultados - lucro real trimestral ou balanço de suspensão e/ou redução do imposto - o conceito previsto no artigo 179 da Lei nº 6.404/76 - Lei das Sociedades por Ações - no que se refere à classificação dessas despesas no Ativo Circulante deve se adequar aos novos períodos de competência.

6. LANÇAMENTOS CONTÁBEIS

Para o desenvolvimento do exemplo prático de contabilização do prêmio de seguro, consideraremos que determinada empresa tenha contratado com uma companhia seguradora seguro contra incêndio conforme dados a seguir:

a) vigência da apólice: 20.05.00 a 20.05.01;

b) valor do prêmio de seguro: R\$ 3.200,00;

c) condições de pagamento:

20.05.00	R\$	1.200,00
20.06.00	R\$	1.000,00
20.07.00	R\$	1.000,00

1) O registro contábil referente ao prêmio de seguro poderá ser efetuado do seguinte modo:

D - SEGUROS A VENCER

(Ativo Circulante)

C - CONTAS A PAGAR

(Passivo Circulante) R\$ 3.200,00

2) O registro contábil referente ao pagamento do prêmio de seguro poderá ser efetuado do seguinte modo:

a) pagamento da primeira parcela:

D - CONTAS A PAGAR

(Passivo Circulante)

C - BANCOS C/MOVIMENTO

(Ativo Circulante) R\$ 1.200,00

b) pagamento da segunda parcela:

D - CONTAS A PAGAR

(Passivo Circulante)

C - BANCOS C/MOVIMENTO

(Ativo Circulante) R\$ 1.000,00

c) pagamento da terceira parcela:

D - CONTAS A PAGAR

(Passivo Circulante)

C - BANCOS C/MOVIMENTO

(Ativo Circulante) R\$ 1.000,00

Durante a vigência da apólice de seguro, a despesa será apropriada mensalmente para o resultado, mediante transferência de valores da conta seguros a vencer, da seguinte forma:

Valor total da despesa com seguros	R\$ 3.200,00
(:) nº de meses da vigência da apólice	12

(=) valor mensal a ser apropriado no resultado R\$ 266,67

D - CUSTOS E/OU DESPESAS

(Resultado)

C - SEGUROS A VENCER

(Ativo Circulante) R\$ 266,67

[Página Principal](#)

[Página Anterior](#)

[Página Seguinte](#)