

# APURAÇÃO, CONCILIAÇÃO E ANÁLISE DE BALANÇO - 2018

Prof. Israel Ferreira

Março/2018

**INSTRUTOR: ISRAEL FERREIRA**

Contador; Especialista em Direito Tributário – IBPEX/UNINTER; Especialista em Ciências Contábeis - Controladoria – UFPB; Prof. de Contabilidade e Planejamento Tributário da CATÓLICA/PE; Prof. da Disciplina Planejamento Tributário do Curso de Pós-Graduação da UFPE; Prof. da Disciplina Planejamento Tributário do MBA da CATOLICA; Prof. da Disciplina Gestão Fiscal e Tributária da Pós-Graduação do CESMAC/FEJAL – Maceió/AL; Prof. da Disciplina Planejamento Tributário do Curso de Pós-Graduação da FAFIRE – Recife/PE; Membro da Academia Pernambucana de Ciências Contábeis; Ex-conselheiro do CRC/PE; Ex Vogal Suplente da JUCEPE; Ex Consultor da IOB e Atualmente Instrutor e **Consultor Contábil/Tributário da ÍCONE Consultoria.**

e-Mail: [israellima@iconeconsultoria.com.br](mailto:israellima@iconeconsultoria.com.br)  
[israellima407@gmail.com](mailto:israellima407@gmail.com)

Fones: 81 - 988056909 - Claro  
81 - 997312827 - Tim

## 1. INTRODUÇÃO

A Contabilidade como ciência tem se colocada como **instrumento fundamental no processo de mensuração e de informações para tomada de decisões**, principalmente agora, no mundo globalizado em que as coisas acontecem com grande velocidade. Na realidade a Contabilidade sempre ocupou um lugar de destaque no mundo dos negócios.

A medida que as coisas vão evoluindo, a Contabilidade também evolui. A **lei nº 6.404/76 (lei das S/A)** sofreu expressivas alterações por meio das **Leis nº 11.638/2007 e 11.941/2009**, no sentido de harmonizar as Normas Contábeis Brasileira com as Normas Internacionais de Contabilidade, com ênfase a partir de 2010 mediante a publicação da Resolução **CFC nº 1.255/2009**, que entrou em vigor a partir de janeiro de 2010.

No Brasil, o **Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC)**, criado pela **Resolução CFC nº 1.055/2005**, tem como meta o estudo, o preparo e a emissão de pronunciamentos técnicos sobre procedimentos de contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, levando em conta a convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais.

A nova **Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil/Financeiro**, define que o **objetivo** das demonstrações contábeis é fornecer **informações contábil-financeiras da entidade** que sejam úteis a investidores existentes e em potencial, a credores por empréstimos e a outros credores, quando da tomada de decisão ligada ao fornecimento de recursos para a entidade, entretanto, por meio da mensuração do patrimônio e do resultado da empresa, a contabilidade tem outras finalidades, inclusive as probantes, tais como:

- Prova a favor da empresa no processo tributário;
- Provas nos processos de recuperação judicial e falência;
- Prova a favor da empresa contra fraude a credores (despersonalização jurídica);
- Prova a boa-fé;
- Provas em perícias judiciais.

Por esse motivo, a contabilidade deve expressar a realidade das transações empresariais, registrar adequadamente os atos e fatos da empresa, com a finalidade de se firmar prova a favor da empresa.

Por experiência, como consultor de empresas, encontramos empresas que vêm recolhendo tributos a maior, por não observarem as normas e princípios contábeis. Não olham a Contabilidade como ciência, com o intuito de interpretá-la juntamente com as outras ciências, mas sim mais uma exigência burocrática legal despercebida entre os empresários e os próprios profissionais da área.

**Observar os Princípios Contábeis, a Lei 6.404/76, o Código Civil Brasileiro, as Resoluções do CFC e a Legislação Tributária são fundamentais para que o Encerramento do Balanço** seja adequado e espelhe com fidelidade o Patrimônio e o Resultado da empresa, resultando em economia de tributos, sobretudo Imposto de Renda e Contribuição Social.

## 2. REGRAS GERAIS DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

### 2.1 Obrigatoriedade

A obrigatoriedade da escrituração contábil **aplica-se a todas as pessoas jurídicas**, sejam elas sociedades ou empresas individuais tributadas com base no lucro real, lucro presumido ou no Simples Nacional, exceto para o MEI.

Essa obrigatoriedade consta no art. 1.179 do Código Civil Brasileiro, Lei nº 10.406/2002, nos seguintes termos:

*Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.*

A **Lei nº 6.404/1976 (Lei das S/A)** também estabelece essa obrigatoriedade fazendo referência explícita a legislação comercial, conforme o caput do **art. 177**, transcrito abaixo:

*Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.*

Diante desses fatos e considerando a atribuição legal, o Conselho Federal de Contabilidade editou a Resolução CFC nº 1.330/2011 – ITG 2000 – Escrituração Contábil, posteriormente alterada e consolidada como ITG 2000 (R1), que estabelece critérios e procedimentos a serem adotados pela entidade para a escrituração contábil de seus fatos patrimoniais, por meio de qualquer processo, bem como a guarda e a manutenção da documentação e de arquivos contábeis e a responsabilidade do profissional da contabilidade.

A **ITG 2000 (R1)** também estabelece a obrigatoriedade da escrituração contábil no seu item 2: “Esta Interpretação deve ser adotada por todas as entidades, independente da natureza e do porte, na elaboração da escrituração contábil, observadas as exigências da legislação e de outras normas aplicáveis, se houver”, e a **ITG 1000 – Modelo Contábil para Microempresa e Empresa de Pequeno Porte**.

### 2.2 Formalidades da Escrituração Contábil

A escrituração contábil deve ser realizada com observância aos Princípios de Contabilidade.

O nível de detalhamento da escrituração contábil deve estar alinhado às necessidades de informação de seus usuários. Nesse sentido, esta Interpretação não estabelece o nível de detalhe ou mesmo sugere um plano de contas a ser observado. **O detalhamento dos registros contábeis é diretamente proporcional à complexidade das operações da entidade** e dos requisitos de informação a ela aplicáveis e, exceto nos casos em que uma autoridade reguladora assim o requeira, não devem necessariamente observar um padrão pré-definido.

A escrituração contábil **deve ser executada:**

- a) em idioma e em moeda corrente nacionais;
- b) em forma contábil;
- c) em ordem cronológica de dia, mês e ano;
- d) com ausência de espaços em branco, entrelinhas, borrões, rasuras ou emendas; e
- e) com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos contábeis.

A escrituração em forma contábil **deve conter, no mínimo:**

- a) data do registro contábil, ou seja, a data em que o fato contábil ocorreu;
- b) conta devedora;
- c) conta credora;
- d) histórico que represente a essência econômica da transação ou o código de histórico padronizado, neste caso baseado em tabela auxiliar inclusa em livro próprio;
- e) valor do registro contábil;
- f) informação que permita identificar, de forma unívoca, todos os registros que integram um mesmo lançamento contábil.

O registro contábil deve conter o número de identificação do lançamento em ordem sequencial relacionado ao respectivo documento de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos contábeis.

A terminologia utilizada no registro contábil deve expressar a essência econômica da transação.

Os **livros contábeis obrigatórios**, entre eles o **Livro Diário** e o **Livro Razão**, em forma não digital, devem revestir-se de formalidades extrínsecas, tais como:

- a) serem encadernados;
- b) terem suas folhas numeradas sequencialmente;
- c) conterem termo de abertura e de encerramento assinados pelo titular ou representante legal da entidade e pelo profissional da contabilidade regularmente habilitado no Conselho Regional de Contabilidade.

Os livros contábeis obrigatórios, entre eles o Livro Diário e o Livro Razão, em forma digital, devem revestir-se de formalidades extrínsecas, tais como:

- a) serem assinados digitalmente pela entidade e pelo profissional da contabilidade regularmente habilitado;
- b) quando exigível por legislação específica, serem autenticados no registro público ou entidade competente. [\(Alterada pela ITG 2000 \(R1\)\)](#)

Admite-se o uso de códigos e/ou abreviaturas, nos históricos dos lançamentos, desde que permanentes e uniformes, devendo constar o significado dos códigos e/ou abreviaturas no Livro Diário ou em registro especial revestido das formalidades extrínsecas.

A escrituração contábil e a emissão de relatórios, peças, análises, demonstrativos e demonstrações contábeis são de atribuição e de responsabilidade exclusivas do profissional da contabilidade legalmente habilitado.

As demonstrações contábeis devem ser transcritas no Livro Diário, completando-se com as assinaturas do titular ou de representante legal da entidade e do profissional da contabilidade legalmente habilitado.

### 2.3 Livro diário e livro razão

No Livro Diário **devem ser lançadas**, em **ordem cronológica**, com individualização, clareza e referência ao documento probante, **todas as operações** ocorridas, e quaisquer outros fatos que provoquem variações patrimoniais.

Quando o Livro Diário e o Livro Razão forem gerados por processo que **utilize fichas ou folhas soltas**, deve ser adotado o registro “Balancetes Diários e Balanços”.

No caso da entidade adotar processo eletrônico ou mecanizado para a sua escrituração contábil, os formulários de folhas soltas, devem ser numerados mecânica ou tipograficamente e encadernados em forma de livro.

Em caso de **escrituração contábil em forma digital**, **não há necessidade** de impressão e encadernação em forma de livro, porém o arquivo magnético autenticado pelo registro público competente deve ser mantido pela entidade.

A escrituração em forma digital no Brasil foi adotada pela **ECD – Escrituração Contábil Digital, a partir de 2008**, para as empresas tributadas pelo **Lucro Real**, e **a partir de 2015**, para algumas empresas tributadas pelo **Lucro Presumido**.

Os registros auxiliares, quando adotados, devem obedecer aos preceitos gerais da escrituração contábil.

A entidade é responsável pelo registro público de livros contábeis em órgão competente e por averbações exigidas pela legislação de recuperação judicial, sendo atribuição do profissional de contabilidade a comunicação formal dessas exigências à entidade.

### 2.4 Escrituração contábil de filial

A entidade que tiver unidade operacional ou de negócios, quer como filial, agência, sucursal ou assemelhada, e que optar por sistema de escrituração descentralizado, deve ter registros contábeis que permitam a identificação das transações de cada uma dessas unidades.

A escrituração de todas as unidades deve integrar um único sistema contábil.

A opção por escrituração descentralizada fica a critério da entidade.

Na escrituração descentralizada, deve ser observado o mesmo grau de detalhamento dos registros contábeis da matriz.

As contas recíprocas relativas às transações entre matriz e unidades, bem como entre estas, devem ser eliminadas quando da elaboração das demonstrações contábeis da entidade.

As despesas e as receitas que não possam ser atribuídas às unidades devem ser registradas na matriz e distribuídas para as unidades de acordo com critérios da administração da entidade.

## 2.5 Documentação contábil

Documentação contábil é aquela que comprova os fatos que originam lançamentos na escrituração da entidade e compreende todos os documentos, livros, papéis, registros e outras peças, de origem interna ou externa, que apoiam ou compõem a escrituração.

A documentação contábil é hábil quando revestida das características intrínsecas ou extrínsecas essenciais, definidas na legislação, na técnica-contábil ou aceitas pelos “usos e costumes”.

Os documentos em papel podem ser digitalizados e armazenados em meio magnético, desde que assinados pelo responsável pela entidade e pelo profissional da contabilidade regularmente habilitado, devendo ser submetidos ao registro público competente.

## 2.6 Retificação de lançamento contábil

Retificação de lançamento é o processo técnico de correção de registro realizado com erro na escrituração contábil da entidade e pode ser feito por meio de:

- a) estorno;
- b) transferência; e
- c) complementação.

Em qualquer das formas citadas acima, o histórico do lançamento deve precisar o motivo da retificação, a data e a localização do lançamento de origem.

O estorno consiste em lançamento inverso àquele feito erroneamente, anulando-o totalmente.

Lançamento de transferência é aquele que promove a regularização de conta indevidamente debitada ou creditada, por meio da transposição do registro para a conta adequada.

Lançamento de complementação é aquele que vem posteriormente complementar, aumentando ou reduzindo o valor anteriormente registrado.

Os lançamentos realizados fora da época devida devem consignar, nos seus históricos, as datas efetivas das ocorrências e a razão do registro extemporâneo.

## 3. ESTRUTURA CONCEITUAL PARA ELABORAÇÃO E APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Segundo a nova Estrutura Conceitual as Demonstrações Contábeis retratam os efeitos patrimoniais e financeiros das transações e outros eventos, por meio do agrupamento dos mesmos em classes amplas de acordo com as suas características econômicas. Essas classes amplas **são denominadas de elementos das demonstrações contábeis**. Os elementos diretamente relacionados à mensuração da **posição patrimonial** e financeira no balanço patrimonial **são os ativos, os passivos e o patrimônio líquido**. Os elementos diretamente relacionados com a **mensuração do desempenho** na demonstração do resultado são as **receitas e as despesas**. A demonstração das mutações na posição financeira usualmente reflete os elementos da

demonstração do resultado e as alterações nos elementos do balanço patrimonial. Assim, a Estrutura Conceitual não identifica qualquer elemento que seja exclusivo dessa demonstração.

### 3.1 Continuidade

As demonstrações contábeis normalmente são elaboradas tendo como premissa que a entidade está em atividade e irá manter-se em operação por um futuro previsível. Desse modo, parte-se do pressuposto de que a entidade não tem a intenção, nem tampouco a necessidade, de entrar em processo de liquidação ou de reduzir materialmente a escala de suas operações. Por outro lado, se essa intenção ou necessidade existir, as demonstrações contábeis podem ter que ser elaboradas em bases diferentes e, nesse caso, a base de elaboração utilizada deve ser divulgada.

### 3.2 Elementos das Demonstrações Contábeis

A apresentação desses elementos no **Balanço Patrimonial** e na **Demonstração do Resultado** envolve um processo de subclassificação. Por exemplo, ativos e passivos podem ser classificados por sua natureza ou função nos negócios da entidade, a fim de mostrar as informações da maneira mais útil aos usuários para fins de tomada de decisões econômicas.

### 3.3 Posição Patrimonial e Financeira

Os elementos diretamente relacionados com a mensuração da posição patrimonial e financeira são os ativos, os passivos e o patrimônio líquido. Estes são definidos como segue:

- **Ativo:** é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade;
- **Passivo:** é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos passados, cuja liquidação se espera que resulte na saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos;
- **Patrimônio Líquido:** é o interesse residual nos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos.

### 3.4 Ativos

O benefício econômico futuro incorporado a um ativo é o seu potencial em contribuir, direta ou indiretamente, para o fluxo de caixa ou equivalentes de caixa para a entidade. Tal potencial pode ser produtivo, quando o recurso for parte integrante das atividades operacionais da entidade.

A entidade geralmente emprega os seus ativos na produção de bens ou na prestação de serviços capazes de satisfazer os desejos e as necessidades dos consumidores.

Os benefícios econômicos futuros incorporados a um ativo podem fluir para a entidade de diversas maneiras. Por exemplo, o ativo pode ser:

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



### 3.5 Passivos

Uma característica essencial para a existência de passivo é que a entidade tenha uma obrigação presente. Uma obrigação é um dever ou responsabilidade de agir ou de desempenhar uma dada tarefa de certa maneira. As obrigações podem ser legalmente exigíveis em consequência de contrato ou de exigências estatutárias. Esse é normalmente o caso, por exemplo, das contas a pagar por bens e serviços recebidos. Entretanto, obrigações surgem também de práticas usuais do negócio, de usos e costumes e do desejo de manter boas relações comerciais ou agir de maneira equitativa. Desse modo, se, por exemplo, a entidade que decida, por questão de política mercadológica ou de imagem, retificar defeitos em seus produtos, mesmo quando tais defeitos tenham se tornado conhecidos depois da expiração do período da garantia, as importâncias que espera gastar com os produtos já vendidos constituem passivos.

A liquidação de uma obrigação presente geralmente implica a utilização, pela entidade, de recursos incorporados de benefícios econômicos a fim de satisfazer a demanda da outra parte. A liquidação de uma obrigação presente pode ocorrer de diversas maneiras, como, por exemplo, por meio de:

- a) pagamento em caixa;
- b) transferência de outros ativos;
- c) prestação de serviços;
- d) substituição da obrigação por outra; ou
- e) conversão da obrigação em item do patrimônio líquido.

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

### 3.6 Patrimônio líquido

Embora o patrimônio líquido seja definido acima como algo residual, ele pode ter subclassificações no balanço patrimonial. Por exemplo, na sociedade por ações, recursos aportados pelos sócios, reservas resultantes de retenções de lucros e reservas representando ajustes para manutenção do capital podem ser demonstrados separadamente. Tais classificações podem ser relevantes para a tomada de decisão dos usuários das demonstrações contábeis quando indicarem restrições legais ou de outra natureza sobre a capacidade que a entidade tem de distribuir ou aplicar de outra forma os seus recursos patrimoniais. Podem também refletir o fato de que determinadas partes com direitos de propriedade sobre a entidade têm direitos diferentes com relação ao recebimento de dividendos ou ao reembolso de capital.

### 3.7 Performance

O resultado é frequentemente utilizado como medida de performance ou como base para outras medidas, tais como o retorno do investimento ou o resultado por ação (quotas). Os elementos diretamente relacionados com a mensuração do resultado são as **receitas** e as **despesas**. O reconhecimento e a mensuração das receitas e despesas e, conseqüentemente, do resultado, dependem em parte dos conceitos de capital e de manutenção de capital adotados pela entidade na elaboração de suas demonstrações contábeis.

Os elementos de receitas e despesas são definidos como segue:

- **Receitas:** são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da entrada de recursos ou do aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com a

contribuição dos detentores dos instrumentos patrimoniais;

- **Despesas:** são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da saída de recursos ou da redução de ativos ou assunção de passivos, que resultam em decréscimo do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com distribuições aos detentores dos instrumentos patrimoniais.

As **receitas** e as **despesas podem ser apresentadas** na demonstração do resultado de diferentes maneiras, de modo a serem prestadas informações relevantes para a tomada de decisões econômicas. Por exemplo, é prática comum distinguir os itens de receitas e despesas que surgem no curso das atividades usuais da entidade daqueles que não surgem.

### 3.8 Receitas

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

Ganhos representam outros itens que se enquadram na definição de receita e podem ou não surgir no curso das atividades usuais da entidade, representando aumentos nos benefícios econômicos e, como tais, não diferem, em natureza, das receitas. Consequentemente, não são considerados como elemento separado nesta Estrutura Conceitual. Ganhos incluem, por exemplo, aqueles que resultam da venda de ativos não circulantes.

### 3.9 Despesas

A definição de despesas abrange tanto as **perdas** quanto as **despesas propriamente ditas** que surgem no curso das atividades usuais da entidade. As despesas que surgem no curso das atividades usuais da entidade incluem, por exemplo, o custo das vendas, salários e depreciação. Geralmente, tomam a forma de desembolso ou redução de ativos como caixa e equivalentes de caixa, estoques e ativo imobilizado.

Perdas representam outros itens que se enquadram na definição de despesas e podem ou não surgir no curso das atividades usuais da entidade, representando decréscimos nos benefícios econômicos e, como tais, não diferem, em natureza, das demais despesas. Consequentemente, não são consideradas como elemento separado nesta Estrutura Conceitual.

Perdas incluem, por exemplo, as que resultam de sinistros como incêndio e inundações, assim como as que decorrem da venda de ativos não circulantes.

### 3.10 Ajustes para manutenção de capital

A reavaliação ou a atualização de ativos e passivos dão margem a aumentos ou a diminuições do patrimônio líquido. Embora tais aumentos ou diminuições se enquadrem na definição de receitas e de despesas, sob certos conceitos de manutenção de capital eles não são incluídos na demonstração do resultado. Em vez disso, tais itens são incluídos no patrimônio líquido como ajustes para manutenção do capital ou reservas de reavaliação.

### 3.11 Reconhecimento dos elementos das demonstrações contábeis

Reconhecimento é o processo que consiste na **incorporação** ao **balanço patrimonial** ou à **demonstração do resultado** de item que se enquadre na definição de elemento e que satisfaça os critérios de reconhecimento. Envolve a descrição do item, a **mensuração** do seu montante

monetário e a sua inclusão no balanço patrimonial ou na demonstração do resultado. Os itens que satisfazem os critérios de reconhecimento devem ser reconhecidos no balanço patrimonial ou na demonstração do resultado. A falta de reconhecimento de tais itens não é corrigida pela divulgação das práticas contábeis adotadas nem tampouco pelas notas explicativas ou material elucidativo.

Um item que se enquadre na definição de um elemento deve ser reconhecido se:

- a) for provável que algum benefício econômico futuro associado ao item flua para a entidade ou flua da entidade; e
- b) o item tiver custo ou valor que possa ser mensurado com confiabilidade (\*).

(\*). A informação é confiável quando ela é completa, neutra e livre de erro.

### 3.12 Confiabilidade da mensuração

O segundo critério para reconhecimento de um item é que ele **possua custo ou valor** que possa ser **mensurado com confiabilidade**. Em muitos casos, o custo ou valor precisa ser estimado; o uso de estimativas razoáveis é parte essencial da elaboração das demonstrações contábeis e não prejudica a sua confiabilidade. Quando, entretanto, não puder ser feita estimativa razoável, o item não deve ser reconhecido no balanço patrimonial ou na demonstração do resultado. Por exemplo, o valor que se espera receber de uma ação judicial pode enquadrar-se nas definições tanto de ativo quanto de receita, assim como nos critérios probabilísticos exigidos para reconhecimento. Todavia, se não é possível mensurar com confiabilidade o montante que será recebido, ele não deve ser reconhecido como ativo ou receita. A existência da reclamação deve ser, entretanto, divulgada nas notas explicativas ou nos quadros suplementares.

### 3.13 Reconhecimento de ativos

Um ativo deve ser reconhecido no balanço patrimonial quando for provável que benefícios econômicos futuros dele provenientes fluirão para a entidade e seu custo ou valor puder ser mensurado com confiabilidade.

Um ativo não deve ser reconhecido no balanço patrimonial quando os gastos incorridos não proporcionarem a expectativa provável de geração de benefícios econômicos para a entidade além do período contábil corrente.

### 3.14 Reconhecimento de passivos

Um passivo deve ser reconhecido no balanço patrimonial quando for provável que uma saída de recursos detentores de benefícios econômicos seja exigida em liquidação de obrigação presente e o valor pelo qual essa liquidação se dará puder ser mensurado com confiabilidade.

### 3.15 Reconhecimento de receitas

A receita deve ser reconhecida na demonstração do resultado quando resultar em aumento nos benefícios econômicos futuros relacionado com aumento de ativo ou com diminuição de passivo, e puder ser mensurado com confiabilidade. Isso significa, na prática, que o reconhecimento da receita ocorre simultaneamente com o reconhecimento do aumento nos ativos ou da diminuição nos passivos (por exemplo, o aumento líquido nos ativos originado da venda de bens e serviços ou o decréscimo do passivo originado do perdão de dívida a ser paga).

### 3.16 Reconhecimento de despesas

As despesas devem ser reconhecidas na demonstração do resultado quando resultarem em decréscimo nos benefícios econômicos futuros, relacionado com o decréscimo de um ativo ou o aumento de um passivo, e puder ser mensurado com confiabilidade. Isso significa, na prática, que o reconhecimento da despesa ocorre simultaneamente com o reconhecimento de aumento nos passivos ou de diminuição nos ativos (por exemplo, a alocação por competência de obrigações trabalhistas ou da depreciação de equipamento).

As despesas devem ser reconhecidas na demonstração do resultado com base na associação direta entre elas e os correspondentes itens de receita. Esse processo, usualmente chamado de confrontação entre despesas e receitas (**regime de competência**), envolve o reconhecimento simultâneo ou combinado das receitas e despesas que resultem diretamente ou conjuntamente das mesmas transações ou outros eventos.

### 3.17 Mensuração dos elementos das demonstrações contábeis

Mensuração é o processo que consiste em determinar os montantes monetários por meio dos quais os elementos das demonstrações contábeis devem ser reconhecidos e apresentados no balanço patrimonial e na demonstração do resultado. Esse processo envolve a seleção da base específica de mensuração.

Um número variado de bases de mensuração é empregado em diferentes graus e em variadas combinações nas demonstrações contábeis. Essas bases incluem o que segue:

- **Custo histórico:** Os ativos são registrados pelos montantes pagos em caixa ou equivalentes de caixa ou pelo valor justo dos recursos entregues para adquiri-los na data da aquisição. Os passivos são registrados pelos montantes dos recursos recebidos em troca da obrigação ou, em algumas circunstâncias (como, por exemplo, imposto de renda), pelos montantes em caixa ou equivalentes de caixa se espera serão necessários para liquidar o passivo no curso normal das operações.
- **Custo corrente:** Os ativos são mantidos pelos montantes em caixa ou equivalentes de caixa que teriam de ser pagos se esses mesmos ativos ou ativos equivalentes fossem adquiridos na data do balanço. Os passivos são reconhecidos pelos montantes em caixa ou equivalentes de caixa, não descontados, que se espera seriam necessários para liquidar a obrigação na data do balanço.
- **Valor realizável (valor de realização ou de liquidação):** Os ativos são mantidos pelos montantes em caixa ou equivalentes de caixa que poderiam ser obtidos pela sua venda em forma ordenada. Os passivos são mantidos pelos seus montantes de liquidação, isto é, pelos montantes em caixa ou equivalentes de caixa, não descontados, que se espera serão pagos para liquidar as correspondentes obrigações no curso normal das operações.
- **Valor presente:** Os ativos são mantidos pelo valor presente, descontado, dos fluxos futuros de entradas líquidas de caixa que se espera seja gerado pelo item no curso normal das operações. Os passivos são mantidos pelo valor presente, descontado, dos fluxos futuros de saídas líquidas de caixa que se espera serão necessários para liquidar o passivo no curso normal das operações.

A base de mensuração mais comumente adotada pelas entidades na elaboração de suas demonstrações contábeis é o custo histórico. Ele é normalmente combinado com outras bases de mensuração. Por exemplo, os estoques são geralmente mantidos pelo menor valor entre o custo e o valor líquido de realização, os títulos e valores mobiliários negociáveis podem em determinadas circunstâncias ser mantidos a valor de mercado e os passivos decorrentes de pensões são mantidos

pelo seu valor presente. Ademais, em algumas circunstâncias, determinadas entidades usam a base de custo corrente como resposta à incapacidade de o modelo contábil de custo histórico enfrentar os efeitos das mudanças de preços dos ativos não monetários.

#### 4. CLASSIFICAÇÃO DAS CONTAS PATRIMONIAIS A PARTIR DE 04.12.2008

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

- **Ativo Circulante;**
- **Ativo Não Circulante**, este composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível.
- No passivo, as contas serão dispostas e serão classificadas nos seguintes grupos:
- **Passivo Circulante;**
- **Passivo Não-Circulante e**
- **Patrimônio Líquido**, este dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados.

Para exercícios encerrados a partir de 04/12/2008:

ATIVO	PASSIVO
<b>CIRCULANTE</b>	<b>CIRCULANTE</b>
<b>NÃO CIRCULANTE</b>	<b>NÃO CIRCULANTE</b>
<b>REALIZÁVEL A LONGO PRAZO</b>	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>
<b>INVESTIMENTOS</b>	
<b>IMOBILIZADO</b>	
<b>INTANGÍVEL</b>	

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

Como dispõe o art. 179 da [Lei 6.404/76](#), as contas do **ATIVO** serão classificadas do seguinte modo:

- **ativo circulante:** as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte;
- **Ativo Realizável a Longo Prazo:** os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte, assim como os derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas (artigo 243), diretores, acionistas ou participantes no

lucro da companhia, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da companhia;

- **Investimentos:** as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa;
- **Imobilizado:** os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens; (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)
- **Intangível:** os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido.

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

Consoante art. 180 da [Lei 6.404/76](#) as obrigações da companhia, inclusive financiamentos para aquisição de direitos do ativo não-circulante, serão classificadas:

- **Passivo Circulante**, quando se vencerem no exercício seguinte, e
- **Passivo Não Circulante**, se tiverem vencimento em prazo maior, observado o disposto no parágrafo único do art. 179.

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

A classificação do Patrimônio Líquido compreende:

- **A Conta do Capital Social**, que discrimina o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.
- **Reservas de capital** as contas que registrarem: a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias; b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;
- **Ajustes de avaliação patrimonial**, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valores atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a valor justo.
- **Reservas de lucros** as contas constituídas pela apropriação de lucros da companhia.
- **As ações em tesouraria** deverão ser destacadas no balanço como dedução da conta do patrimônio líquido que registrar a origem dos recursos aplicados na sua aquisição.

#### 4.1 Normas de Balanço - Código Civil Brasileiro

O balanço patrimonial deverá **expressar, com fidelidade e clareza, a situação real da empresa e, atendidas as peculiaridades desta**, bem como as disposições das leis especiais, indicará, distintamente, o ativo e o passivo (art. 1.188).

O balanço de resultado econômico, ou demonstração da conta de lucros e perdas, acompanhará o balanço patrimonial (art. 1.189).

É garantido o sigilo da escrituração contábil, conforme art. 1.190, exceto em caso de fiscalizações tributárias.

#### 4.2 Regulamento do Imposto de Renda

No Decreto 3.000/99, também denominado “Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99”, constam as principais regulamentações sobre o Imposto de Renda e normas de registro das receitas, despesas e custos.

#### 4.3 Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade

As Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade normatizam a contabilização das variações patrimoniais e aspectos específicos de contas e seus grupos respectivos.

### 5. BALANÇO DE ABERTURA

A necessidade de um Balanço de Abertura pode ocorrer por diversos motivos, entre eles a mudança de regime tributário, do Simples ou lucro presumido para lucro real, a pessoa jurídica que não manteve escrituração contábil fica obrigada a realizar levantamento patrimonial no dia 1º de janeiro seguinte ao do último período-base em que foi tributada pelo lucro presumido, a fim de proceder a balanço de abertura e iniciar a escrituração contábil.

O levantamento patrimonial deverá incluir todos os bens do ativo, o patrimônio líquido e as obrigações.

No ativo deverão ser inventariados o dinheiro em caixa e em bancos, as mercadorias, os produtos, as matérias primas, as duplicatas a receber, os bens do ativo permanente, etc.

No passivo deverão ser arroladas todas as obrigações e no patrimônio líquido o capital registrado e a diferença (devedora ou credora) do ativo menos o passivo exigível e capital social.

**Exemplo:** Determinada empresa, que não mantinha escrituração contábil, apurou os seguintes valores patrimoniais em 31.12.2015:

#### Inventário para Balanço de Abertura

Discriminação	R\$
Caixa	15.000,00
Saldo c/c Banco do Brasil	4.700,00
Saldo c/c CEF	2.800,00
Aplicação FIF CEF	27.500,00

APURAÇÃO, CONCILIAÇÃO E ANÁLISE DO BALANÇO 2018

Duplicatas a Receber	79.500,00
Estoques	45.700,00
Veículos	15.500,00
Depreciação Veículos	(6.450,00)
Máquinas e Equipamentos	9.400,00
Depreciação Máquinas e Equipamentos	(3.150,00)
<b>SOMA DO ATIVO</b>	<b>190.500,00</b>
Fornecedores	37.990,00
Salários a Pagar	10.400,00
Tributos a Pagar	7.500,00
Capital Social	50.000,00
<b>SOMA DO PASSIVO</b>	<b>105.890,00</b>
Lucro ou Prejuízo (Ativo - Passivo)	84.610,00

A contabilização do balanço de abertura, em 01.01.2016, deverá ser como a que segue:

<b>Conta</b>	<b>Débito</b>	<b>Crédito</b>
Caixa	15.000,00	
Saldo c/c Banco do Brasil	4.700,00	
Saldo c/c CEF	2.800,00	
Aplicação FIF CEF	27.500,00	
Duplicatas a Receber	79.500,00	
Estoques	45.700,00	
Veículos	15.500,00	
Máquinas e Equipamentos	9.400,00	
Balanço de Abertura		200.100,00

<b>Conta</b>	<b>Débito</b>	<b>Crédito</b>
Balanço de Abertura	200.100,00	
Depreciação Veículos		6.450,00
Depreciação Máquinas e Equipamentos		3.150,00
Fornecedores		37.990,00
Salários a Pagar		10.400,00
Tributos a Pagar		7.500,00
Capital Social		50.000,00
Reserva de Lucros (Balanço de Abertura)		84.610,00

• **Restrição**

O prejuízo eventualmente apurado em levantamento patrimonial realizado não poderá ser compensado na apuração do lucro real, tendo em vista tratar-se de prejuízo meramente contábil e o eventual lucro contábil não deve ser distribuído.



## PROVIDÊNCIAS PARA FECHAMENTO DO BALANÇO

## 1. CONTAS DO DISPONÍVEL

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

O disponível (**Caixa e Equivalente de Caixa**) é composto pelas exigibilidades imediatas, representadas pelas contas de caixa, banco conta movimento, cheques para cobrança e aplicações financeiras de Liquidez imediata.

### 1.1 Caixa e Bancos

Os **saldos contábeis devem ser conciliados com os boletins de caixa**. Sendo que as divergências apuradas deverão ser conciliadas. Analisar todos os documentos constantes dos boletins de caixa referente ao mês de dezembro ou de alguns dias do mês, conforme a necessidade.

Os **saldos dos bancos** constantes no balancete contábil deverão estar em conformidade com os extratos bancários e/ou conciliações apresentadas pela empresa.

Os **cheques e depósitos**, constantes na conciliação bancária, devem ser checados se realmente constam no extrato bancário do período subsequente. Exemplo: O cheque que consta pendente de desconto, na conciliação bancária de dezembro/20X1, deve estar compensado nos meses de janeiro ou fevereiro de 20X2.

As pendências de longa data nas conciliações bancárias precisam confrontadas com relatórios de outros setores;

Constatar se nos meses seguintes, ao do encerramento do balancete e balanço existem despesas pagas de meses ou ano anteriores e que estão sendo contabilizadas pelo pagamento, mas devem ser contabilizadas pelo **Regime de Competência**, tais como: Notas fiscais de despesas, acertos de viagens funcionários e sócios, Água, luz, telefone, Pagamento de despesas de dezembro com cheques compensados apenas no mês seguinte, Juros e Encargos financeiros da conta corrente e conta garantida, bem como despesas bancárias.

### 1.2 Aplicações Financeiras

Os saldos contábeis das aplicações financeiras deverão estar conferidos com os referidos extratos de aplicações financeiras.

Conciliar com os respectivos extratos, se está sendo contabilizado o **IRRF** sobre rendimentos das aplicações financeiras, na conta de **Impostos a Recuperar**, o qual será reduzido do IRPJ. Como se trata de imposto de renda retido que será deduzido do IRPJ. É comum a falta da contabilização da retenção do I.R. das aplicações financeiras, trazendo prejuízo tributário, o que deve ser evitado.

**Lembrete:** A Instituição Financeira deverá enviar à empresa o Comprovante de Retenção do imposto de renda.

**a) Renda Fixa**

Os rendimentos das aplicações financeiras de Renda Fixa devem ser apropriados até 31 de dezembro, pois seus rendimentos são considerados líquidos e certos. Esses rendimentos devem ser apropriados “pro-rata tempore”, segundo o regime de competência, ou seja, conforme o número de dias até a data do término do Balanço.

**b) Renda variável**

Os rendimentos de aplicações financeiras de renda variável (indexadas à Bolsa, ao Ouro, ao Dólar, etc.) devem ser registrados na data do respectivo resgate, pelo fato de serem consideradas aplicações de risco, não sendo garantido o rendimento.

Na data do balanço, não é considerado líquido nem certo o ganho, pois a qualquer momento pode ocorrer desvalorização da aplicação em função da indexação a um título de rendimento variável. O rendimento deve apenas ser mensurado ao valor justo conforme CPC 38 – Instrumentos Financeiros – Reconhecimento e Mensuração.

## 2. CRÉDITOS

No Ativo Circulante registra-se os direitos a receber no prazo de até 12 (doze) meses, representados pelas seguintes contas Duplicatas a Receber, Impostos a Recuperar e outros Créditos.

### 2.1 Duplicatas a Receber

A conta de duplicatas a receber deve estar conciliada com o relatório de contas a receber. A cada período ou fechamento de balanço é imprescindível solicitar ao financeiro da empresa a posição das duplicatas a receber naquela data, esse procedimento evita erros contábeis, por exemplo, o lançamento a maior de Receitas que proporciona o pagamento a maior de tributos (PIS, COFINS, IRPJ, CSSL, ICMS, Simples e outros).

A falta de conferência dos **saldos consignados na Contabilidade com os saldos do Relatório de Contas a Receber**, torna a Contabilidade sem consistência, inexata, sem merecer confiança. Na maioria das vezes, o setor de Contas a Receber não emite a cada final de mês o referido relatório e passando a data citada o sistema não retroage.

É necessário haver comunicação entre os dois setores para combinarem os assuntos comuns, por mais que o relatório não do financeiro não “feche” com o Contábil, a Contabilidade fará a conciliação contábil e as diferenças conciliadas serão anotadas num formulário de Composição de Saldo.

Normalmente esta conta é representativa e se não houver um relatório paralelo a Contabilidade que confirme os saldos nela constantes, as contas desse grupo ficam sem confiança.

Conferir se o saldo da conta de Duplicatas a Receber (ou Clientes) constante no balancete contábil está em conformidade com o Relatório de Duplicatas a Receber do setor financeiro:

- Por amostragem, selecionar clientes;
- Efetuar testes de recebimento subsequente (nos meses seguintes a data base do balancete, verificar se o crédito ou depósito em conta corrente referente o recebimento das duplicatas analisadas);

- As duplicatas selecionadas para os testes, e ainda não recebidas até a data da realização dos trabalhos, também, conferir o valor e data de vencimento com a efetiva nota fiscal;
- Investigar as diferenças existentes entre o balancete e o Relatório de Duplicatas a receber;

Alternativamente, inexistindo Relatório de Duplicatas a Receber do setor financeiro, por amostragem, selecionar os clientes mais representativos e efetuar o teste de recebimentos subsequentes ou verificar a emissão da nota fiscal;

A grande dificuldade na análise desta conta ocorre quando a empresa **não emite** a cada final de mês o Relatório de Contas a Receber e ainda é feito o registro apenas em uma conta contábil. A chance de ocorrer erros é enorme (receita contabilizada a maior, recebimento ou fatura não contabilizada, etc.), não há possibilidade de efetuar qualquer análise.

### 2.1.1 Duplicatas que podem ser baixadas como perdas e reduzir o lucro tributável

Outra análise importante resume-se em que os Créditos (duplicatas) não recebidos podem ser baixados como perda (despesa dedutível) para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Poderão ser registrados como perda os créditos decorrentes de operações com pessoas ou empresas não ligadas, conforme artigos 9º a 12 da [Lei 9.430/1996](#) alterada pela Lei nº 12.973/2014.

Esse procedimento é facultativo, ou seja, não é obrigatório. Recomenda-se fazer o registro da referida despesa dentro dos critérios legais assim que possível, visando assim economia tributária no pagamento do IRPJ e CSLL no lucro real.

Para os contratos inadimplidos a partir da data de publicação da Lei nº 12.973/2014, poderão ser registrados como perda os créditos:

I - em relação aos quais tenha havido a declaração de insolvência do devedor, em sentença emanada do Poder Judiciário;

II - sem garantia, de valor:

- até R\$ 15.000,00 (quinze mil reais), por operação, vencidos há mais de seis meses, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento;
- acima de R\$ 15.000,00 (quinze mil reais) até R\$ 100.000,00 (cem mil reais), por operação, vencidos há mais de um ano, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento, mantida a cobrança administrativa; e
- superior a R\$ 100.000,00 (cem mil reais), vencidos há mais de um ano, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

III - com garantia, vencidos há mais de dois anos, de valor:

- até R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais), independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto das garantias; e
- superior a R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais), desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto das garantias; e

IV - contra devedor declarado falido ou pessoa jurídica em concordata ou recuperação judicial, relativamente à parcela que exceder o valor que esta tenha se comprometido a pagar.

### 2.1.2 Comissões dedutíveis na venda com cartões de crédito e encargos financeiros de bancos sobre duplicatas a receber

Apropriar as comissões sobre vendas por cartões de crédito e outras despesas. Tais taxas devem ser contabilizadas, por ocasião da venda, e não somente por ocasião da liberação (crédito) do valor na conta corrente da empresa.

### 2.1.3 Ajuste a Valor Presente

Com as normas internacionais de contabilidade e a aplicação de novas regras contábeis aos balanços das empresas do Brasil, presentes na [Lei 11.638/2007](#) e alterações subsequentes, há necessidade de se ajustar, a valor presente, os créditos a receber (como duplicatas, cartões de crédito e notas promissórias).

Uma das contas merecedoras de atenção especial é relativa aos cartões de crédito a receber. Prática comum no comércio varejista, o parcelamento das compras com cartão, sem juros ao consumidor, em 2, 3, 5, 10 ou mais parcelas exige a análise de valor presente destas contas.

*Nota: para fins de apuração do IRPJ e CSLL, tais ajustes não são dedutíveis na apuração da base de cálculo dos respectivos tributos. Também a reversão ao resultado não se constituirá receita tributável. Sugere-se manter controle de tais saldos, para fins de correta aplicação das normas do IRPJ e CSLL.*

## 2.2 Adiantamento e Outros Créditos

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

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

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

### 2.2.1 Adiantamento a fornecedor pendente de nota fiscal – efeitos fiscais

Realizada conciliação da conta de adiantamentos, pode-se verificar se há adiantamentos pendentes de fornecedores que ainda não emitiram nota fiscal. Normalmente o fornecedor segura a emissão da nota fiscal para postergar o seu imposto, prejudicando a empresa. Solicitar ao fornecedor a emissão da nota fiscal no período de competência do gasto. Ou seja, O fornecedor emite a nota fiscal, por exemplo, com data de 03.01.20X2, porém, no corpo da nota fiscal, mencionar que o serviço prestado se refere ao mês de dezembro de 20X1.

O setor de Financeiro e o de Contabilidade devem cobrar dos setores envolvidos a emissão das notas fiscais no exercício e não no exercício seguinte. Ou imediatamente no mês seguinte do fechamento do balanço, desde que conste na nota fiscal que o serviço ou despesa se refere ao mês e ano anterior.

### **2.2.2 Acerto de adiantamento de viagens até 31.12 – efeitos tributários**

Também, ocorre situação em que o funcionário não prestou contas, até o final de dezembro/20X1, do dinheiro adiantado referente aos gastos das viagens.

É aconselhável, além de acertos periódicos, que a gerência adote o procedimento em que todos os adiantamentos deverão ser prestados contas até a data de 31.12, para que não fique pendência alguma no encerramento do exercício. A pendência significa despesa não apropriada no exercício e por esse motivo há desembolso tributário.

### **2.2.3 Adiantamento a Funcionários**

Confirmar os saldos constantes na Contabilidade com posição do Setor de Pessoal.

### **2.2.4 Outros créditos – redução do lucro tributável**

Verificar relação de cheques pré-datados, examiná-los e verificar os recebimentos subsequentes. Os cheques e as notas promissórias seguem a mesma regra de dedutibilidade das duplicatas a receber, quando não recebidos.

As empresas recebem muitos cheques, para pagamento à vista ou pré-datados, os quais não podem ser descontados por falta de fundos. Esses cheques podem ser baixados como perda, obedecendo a prazos e critérios de dedutibilidade das duplicatas a receber.

Para a consistência contábil do lançamento é recomendado fazer relação dos cheques, fotocopiá-los (pela fotocópia é possível identificar a data de emissão do cheque e o carimbo bancário que o mesmo foi para a compensação, porém foi devolvido), bem como efetuar o lançamento individualizado dos cheques na Contabilidade. Para fins de contagem do prazo para dedução como perda, deve-se verificar a data de emissão do cheque.

### **2.2.5 Despesas antecipadas**

Conferir os cálculos constantes nas planilhas de apropriação das despesas antecipadas, no sentido de validar os saldos em função do valor da contratação e do prazo de vigência da cobertura:

- Prêmios de seguro;
- Aluguel pago antecipadamente;
- Assinaturas e anuidades;
- Antecipação de comissões e prêmios.
- IPTU, IPVA.

As despesas do exercício seguinte (ou despesas antecipadas) serão apresentadas no balanço pelas importâncias aplicadas, diminuídas das apropriações efetuadas no período, de forma a obedecer ao regime de competência.

A apropriação das despesas relacionadas neste grupo deve ser feita ao resultado do período a que corresponderem e não ao período em que foram pagas, mediante controles auxiliares, com as informações relativas aos valores pagos e às parcelas a serem apropriadas.

## 2.3 VARIAÇÕES CAMBIAIS E ATUALIZAÇÕES DE CRÉDITOS

### 2.3.1 Variação Cambial – Aspectos Tributários

À opção do contribuinte, as variações cambiais ocorridas serão tributáveis, para fins de apuração do PIS, COFINS, IR e CSLL, a partir de **sua realização**, retroativamente a 01.01.1999.

Poderá ser excluída a parcela das receitas financeiras decorrentes da variação monetária dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, submetida à tributação, segundo o regime de competência, relativa a períodos compreendidos no ano-calendário de 1999 em diante, excedente ao valor da variação monetária efetivamente realizada, ainda que a operação correspondente já tenha sido liquidada.

### 2.3.2 Contabilização da atualização de créditos de anos anteriores sujeitos a tributação

Quando um crédito não é atualizado por vários anos, pode gerar Imposto de Renda e CSLL no período em que foi atualizado. Isso ocorre, por exemplo, com a taxa Selic, que atualiza os tributos Federais.

A empresa tem um crédito de Imposto de Renda a recuperar referente ao ano de 20X5, e no ano de 20X9 precisa atualizá-lo para compensar, não tendo sido atualizado nos anos anteriores. No entanto, no ano-calendário de 20x9, está com lucro contábil e qualquer lançamento nas contas de resultados a título de receita gera IRPJ e CSLL.

## 2.4 IMPOSTOS A RECUPERAR

### 2.4.1 Revisão das contas de retenção de Imposto de Renda e de outros tributos

Conciliar, através da nota fiscal ou extrato de aplicação financeira, os valores contabilizados como Imposto de Renda retido na fonte.

Essa conferência deve ser minuciosa, valor por valor, pois esses valores serão deduzidos do Imposto a Pagar, e não existindo o referido crédito a empresa será autuada;

Conferir se o imposto de renda retido está devidamente contabilizado na conta de Impostos a Recuperar.

Ocorrem situações em que o IRRF não é contabilizado e nem deduzido do Imposto a pagar, também, em outros casos o IRRF é indevidamente contabilizado como despesa da empresa.

As observações acima também são válidas para o PIS, a COFINS e a CSLL retida na fonte.

Conferir o cálculo da atualização pela SELIC dos tributos federais de anos anteriores ou pagos a maior.

Solicitar o comprovante de rendimentos pagos ou creditados, das empresas que efetuaram a retenção, o qual deve ser fornecido pelas empresas que realizaram a retenção. Consultar e-CAC.

### 2.4.2 Compensação de tributos federais de espécies diferentes

Além de analisar se os tributos federais estão sendo atualizados pela SELIC, deve ser verificado se os tributos federais pagos a maior ou crédito de anos anteriores estão sendo compensados, independentemente de sua espécie, bem como conferir se as compensações estão corretas, através do preenchimento adequado da PERDCOMP, observando o seguinte:

O saldo negativo do IRPJ e CSSL (valores pagos a maior que o devido) bem como o PIS, COFINS, IPI, ITR e demais tributos federais administrados pela RFB poderão ser compensados com tributos federais de diferentes espécies, mediante Declaração de Compensação ([PER/DCOMP](#)), via internet.

Essa compensação é automática, cabendo a Receita Federal posterior verificação para constatar a existência do crédito compensado.

O saldo negativo do IRPJ e CSSL, pagos a maior por ocasião da suspensão ou redução do balanço/balancete referente ao ano relativo ao fechamento do balanço, podem ser compensados com os mesmos ou com outros tributos a partir do mês de janeiro do ano seguinte, mediante [PER/DCOMP](#) - [Ato Declaratório SRF 3/2000](#).

Os tributos pagos indevidamente podem ser compensados a partir do dia do pagamento indevido.

Exemplo: o valor da DARF a pagar é de R\$ 1.000,00 e vencimento 31.10, conforme informado DCTF, no entanto, por engano foi pago R\$ 1.800,00. Os R\$ 800,00 excedentes podem ser compensados a partir de 31.10, com tributos administrados pela Receita Federal, mediante [PER/DCOMP](#).

*Nota: eventual saldo credor do IPI poderá ser compensado com IRPJ, CSSL, PIS e COFINS a pagar.*

### 2.4.3 Atualização dos Tributos pagos a maior ou indevidamente pela Selic

A atualização pela SELIC dos tributos pagos a maior ou indevidamente é calculada a partir da data em que o tributo foi pago a maior (PIS, COFINS, IRRF, IPI, ITR).

A atualização do IRPJ e da CSSL pagos a maior deverá ser efetuado a partir do dia seguinte ao do encerramento do trimestre (31/mar., 30/jun., 30/set. e 31/dez.) quando a opção for pelo lucro real trimestral ou a partir do dia seguinte ao encerramento anual (31/dez.) quando a opção for pelo Lucro Real Anual.

### 2.4.4 Saldo credor do ICMS, IPI

Confrontar o saldo credor do ICMS constante na contabilidade, com o Livro de Apuração do ICMS e respectivas conciliações.

Confrontar o saldo contábil do IPI com o Livro de Apuração do IPI e respectivas conciliações.

### 3. ESTOQUES

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

#### 3.1 ANÁLISE NAS CONTAS DE ESTOQUE

A conta de estoque deve estar conferindo obrigatoriamente com o total da posição do Inventário a cada trimestre (Lucro Real Trimestral) ou fechamento anual do balanço (Lucro Real Anual, Lucro Presumido e Simples).

Se a empresa apura o Imposto de Renda anual com suspensão ou redução, mês a mês deve manter um relatório de estoque não sendo necessário o registro no Livro de Inventário (art.12, § 3º, [IN SRF nº 93/97](#)), porém ao final do exercício – 31.12, deverá manter registrado o Livro de Inventário, o qual deve estar em conformidade com as respectivas contas de estoque na contabilidade (art. 260 RIR/99).

A empresa deve atentar para o preço unitário de cada mercadoria ou produto, podendo avaliar as mercadorias compradas para revenda pelo valor das últimas aquisições menos o ICMS.

No caso de fabricação de produtos a matéria-prima pode ser avaliada pelo preço das últimas aquisições menos o ICMS e IPI, os produtos acabados avaliados por 70% do maior preço de venda (sem deduzir o ICMS) e os produtos em elaboração avaliados por 56% do maior preço de venda (sem deduzir o ICMS).

O estoque pode ser avaliado com base em registros contábeis, o chamado preço médio das últimas aquisições menos os impostos recuperáveis (PEPS e Custo Padrão). Conforme determinam os artigos 289, 290, 293, 294, 295 e 296 do RIR/99.

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

#### 3.2 AVALIAÇÃO DAS MERCADORIAS PARA REVENDA E DAS MATÉRIAS-PRIMAS

##### 3.2.1 Custo Médio

O Custo médio, para as mercadorias revendidas e matérias primas, o qual será determinado pelo registro permanente de estoques, sendo que não fazem parte do custo de aquisição os impostos recuperáveis, os quais a empresa tem o direito ao crédito (ICMS, IPI, PIS, COFINS), sendo acrescido o seguro e o transporte (art. 289 RIR/99).

*Observação: na indústria o IPI é recuperável, porém em uma empresa que revende mercadoria o IPI não é recuperável, devendo ser parte integrante do custo da empresa.*

O [PN CST 6/1979](#), dispõe que as saídas podem registradas unicamente no fim de cada mês, desde que avaliadas ao preço médio que, sem considerar o lançamento de baixa, se verificar naquele mês.



**3.2.2 PEPS**

Se a empresa não mantiver o registro permanente de estoque poderá avaliar o estoque das mercadorias e matérias-primas pelo preço das últimas aquisições menos os impostos recuperáveis - ICMS, IPI, PIS e COFINS-, também chamado de PEPS (art. 293 RIR/99).

- **PEPS** - o primeiro que entra é o primeiro que sai. Também conhecido como FIFO (sigla, em inglês, de “first in, first out”).

Este método é admitido pela legislação fiscal ([PN CST 6/1979](#)).

**3.3 AVALIAÇÃO DO CUSTO DE PRODUÇÃO DE BENS OU SERVIÇOS****3.3.1 Custo integrado e coordenado com o restante da escrituração contábil**

Definição do custo de produção dos bens ou serviços vendidos constante no Regulamento do Imposto de Renda (art. 290 do RIR/99):

O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente:

- I – o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;
- II – o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;
- III – os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;
- IV – os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;
- V – os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda a cinco por cento do custo total dos produtos vendidos no período de apuração anterior, poderá ser registrada diretamente como custo (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 2º).

*Nota: para fins contábeis, é necessário separar, por contas distintas, os respectivos gastos, a fim de determinar a composição dos custos de produção.*

A contabilização de gastos em contas de despesas operacionais, por exemplo, irá se refletir na composição dos custos dos produtos vendidos e dos estoques de produtos em elaboração e acabados.

O art. 294, do RIR/99, dispõe que os produtos em fabricação e acabados serão avaliados pelo custo de produção, sendo observado a exigência de contabilidade de custos integrado e coordenado com o restante da escrituração contábil.

Considera-se sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração aquele:

- I – apoiado em valores originados da escrituração contábil (matéria-prima, mão-de-obra direta, custos gerais de fabricação);
- II – que permite determinação contábil, ao fim de cada mês, do valor dos estoques de matérias-primas e outros materiais, produtos em elaboração e produtos acabados;
- III – apoiado em livros auxiliares, fichas, folhas contínuas, ou mapas de apropriação ou rateio, tidos em boa guarda e de registros coincidentes com aqueles constantes da escrituração principal;

IV – que permite avaliar os estoques existentes na data de encerramento do período de apropriação de resultados segundo os custos efetivamente incorridos.

### 3.3.3 Custo arbitrado

Se a escrituração do contribuinte não satisfizer às condições de apuração de custos exigidos, os estoques deverão ser avaliados:

- 1) Os de materiais em processamento, por uma vez e meia o maior custo das matérias-primas adquiridas no período de apuração, ou em oitenta por cento do valor dos produtos acabados;
- 2) Os dos produtos acabados, em setenta por cento do maior preço de venda no período de apuração.

Para aplicação do disposto no item 2, o valor dos produtos acabados deverá ser determinado tomando por base o preço de venda, sem exclusão de qualquer parcela a título de ICMS.

O disposto deverá ser reconhecido na escrituração comercial.

## 4. ATIVO NÃO CIRCULANTE

O ativo não circulante será composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível, deixando de existir a anterior classificação “ativo permanente” (que vigorava até 04.12.2008).

### 4.1 REALIZÁVEIS A LONGO PRAZO

O Ativo Realizável a Longo Prazo é composto pelos direitos que serão recebidos após o término do exercício seguinte, isto é, após 12 (doze) meses.

*Exemplo: notas promissórias e créditos a receber (+ 12 meses), empréstimos a sócios.*

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

Nas contas do Não Circulante (Realizável a Longo Prazo), deve-se verificar se os saldos estão suportados por documentos hábeis e planilhas de controle dos créditos.

*Exemplo: se o pagamento do contrato de mútuo está suportado por recibo, contrato etc., bem assim, em planilhas de apropriação de encargos financeiros.*

### 4.2 BAIXA DE ATIVOS FICTÍCIOS

Muitas empresas detêm, em sua contabilidade, contas que geram despesas tributárias.

Uma das mais conhecidas são os "empréstimos compulsórios" de combustíveis, que mensalmente geram receita financeira (variação monetária e juros) de sua atualização.

Uma receita/ano de R\$ 10.000,00 pode ter um custo tributário de até R\$ 3.865,00/ano (IRPJ, CSL, PIS e COFINS) – considerando-se uma empresa tributada pelo lucro real.

Muitas destas contas são heranças de balanços anteriores. A maioria delas não tem respaldo (documentação) contábil. Provavelmente mais de 90% das empresas que tem saldo na conta "compulsório sobre combustíveis" (oriunda dos idos anos 1986), não mantém mais a documentação (notas fiscais de aquisição) para comprovar o reembolso da quantia devida.

Nesta hipótese, é cabível a baixa, por inexistência de documentação suporte. Inexistindo o ativo, inexistente a receita financeira, e também o custo tributário. Recomenda-se documentar a baixa com laudo de perito contábil, indicando a inexistência da documentação pertinente.

### 4.3 EMPRÉSTIMOS DE MÚTUO

Para fins tributários a legislação divide o mercado em duas espécies: mercado de renda fixa e mercado de renda variável.

São também tributados como aplicações financeiras de renda fixa os rendimentos auferidos:

- pela entrega de recursos a pessoa jurídica, sob qualquer forma e a qualquer título, independentemente de a fonte pagadora ser ou não instituição autorizada a funcionar pelo Banco Central do Brasil;
- nas operações de mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física. Base: art. 38, da [IN RFB Nº 1.022/2010](#).

#### 4.3.1 Alíquotas de Imposto de Renda na Fonte - IRRF

Conforme dispõe o art. 5º da [Lei nº 9.779/1999](#), os rendimentos auferidos em qualquer aplicação ou operação financeira de renda fixa ou de renda variável sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte, mesmo no caso das operações de cobertura (hedge), realizadas por meio de operações de swap e outras, nos mercados de derivativos.

#### 4.3.2 Retenção na Fonte - Alíquotas Regressivas

Ressalvadas as exceções determinadas na legislação, em regra, as aplicações e operações financeiras de renda fixa ou de renda variável realizadas a partir de 1º de janeiro de 2005, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte às seguintes alíquotas:

- a) 22,5% (vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento), em aplicações com prazo de até 180 (cento e oitenta) dias;
- b) 20% (vinte por cento), em aplicações com prazo de 181 (cento e oitenta e um) dias até 360 (trezentos e sessenta) dias;
- c) 17,5% (dezessete inteiros e cinco décimos por cento), em aplicações com prazo de 361 (trezentos e sessenta e um) dias até 720 (setecentos e vinte) dias;
- d) 15% (quinze por cento), em aplicações com prazo acima de 720 (setecentos e vinte) dias.

Fundamentação: art. 1º da [Lei nº 11.033/2004](#) e art. 37 da [IN RFB Nº 1.022/2010](#)

#### 4.3.3 Momento da Retenção e Recolhimento

No caso de mútuo entre pessoas jurídicas, a incidência do imposto na fonte ocorre inclusive quando a operação for realizada entre empresas controladoras, controladas, coligadas e interligadas

Nas operações de mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física em que o prazo de pagamento seja indeterminado, a alíquota do imposto sobre a renda na fonte é de 22,5% (vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento)

O imposto será retido no ato do pagamento dos rendimentos, ou da alienação do título ou da aplicação, nas operações de mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física.

É responsável pela retenção do imposto:

- a) a pessoa jurídica que efetuar o pagamento dos rendimentos;
- b) a pessoa jurídica mutuante quando o mutuário for pessoa física;
- c) a pessoa jurídica que receber os recursos do cedente, nas operações de transferência de dívidas;
- d) a instituição ou entidade que, embora não seja fonte pagadora original, faça o pagamento dos rendimentos ao beneficiário final. Bases: [RIR/1999](#): - Artigos 729, §3º, 732 e 733; [IN SRF 25/2001](#): - Artigos 17, §4º, 19, parágrafo único, e 20, §2º; [ADE CORAT 9/02](#); [IN RFB nº 1.022 DE 05.04.2010](#)

### 4.3.4 Incidência de IOF

O IOF incide sobre as operações de crédito realizadas por instituições financeiras, por empresas de factoring e entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física.

O fato gerador do IOF é a entrega do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do interessado e é incidente sobre o saldo devedor diário apurado no último dia de cada mês. As regras para cobrança do IOF estão estabelecidas no respectivo regulamento ([Decreto 6.307/2007](#)).

## 4.4 INVESTIMENTOS

Investimentos: são todas as aplicações de recursos que não tem por finalidade o objetivo principal da entidade.

Exemplos: imóveis para aluguel, terrenos para expansão, ações em outras empresas, participação em empresas coligadas, participação em empresas controladas e obras de arte.

## 4.5 INVESTIMENTOS EM COLIGADAS/CONTROLADAS

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

### 4.5.1 Regras de Avaliação

Por força da [Lei 11.638/2007](#), que alterou o art. 248 da [Lei 6.404/76](#), a partir de 01.01.2008, **a obrigatoriedade de avaliar pelo método da equivalência patrimonial** atinge os investimentos em coligadas sobre cuja administração tenha influência significativa, ou de que participe com **20% (vinte por cento) ou mais do capital votante**, em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum.

#### 4.6 ATIVO IMOBILIZADO

- **Imobilizado:** representam as aplicações de recursos em bens instrumentais que servem de meios para que a entidade alcance seus objetivos. Os bens materiais sofrem depreciação, os bens imateriais (programas de computador) sofrem amortização e jazidas e minas sofrem exaustão.

*Exemplos: Imóveis, máquinas e equipamentos, veículos, móveis e utensílios, ferramentas, moldes, computadores, software, etc.*

##### 4.6.1 Taxas de Depreciação – Aspectos Fiscais

1. Conciliar a conta do Ativo Imobilizado, no sentido de verificar se as contas contábeis estão de acordo com o Relatório de Controle do Ativo Imobilizado.
2. Conciliar a conta de vendas do ativo imobilizado, verificando se foram baixados o valor contábil corrigido e a depreciação acumulada dos bens vendidos no ano.
3. Analisar o razão contábil de todo o ano, objetivando identificar lançamentos que chamam a atenção e certificar-se quanto a existência ou não do mesmo.
4. O contador deverá conferir as taxas de depreciação utilizadas que constam no sistema de controle do Ativo Imobilizado ou planilhas alternativas do cálculo da depreciação acumulada, verificando se as mesmas estão em conformidade com a Instrução Normativa 162/98 e 130/99. O RIR/99 trata das depreciações nos seus artigos 305 a 323. Em muitos casos, utiliza-se uma taxa menor que a legislação permite, pagando-se mais tributos. Exemplo: normalmente utiliza-se a taxa de 20% ao ano para caminhões, no entanto a taxa de depreciação da maioria dos caminhões é de 25% .
5. A depreciação calculada a menor em um ano, não poderá ser compensada no ano seguinte, isto porque, a empresa deve observar as taxas anuais máximas de depreciação, conforme a legislação. Exemplificando: No ano de 20X4, um automóvel é depreciado a taxa de 10% ao ano, em 20X5 poderá ser depreciado no máximo à taxa de 20% ao ano, a qual é permitida pela legislação, não podendo ser depreciado a 30% ao ano. Caso utilize a taxa 30% ao ano, em uma fiscalização o fisco considerará indedutível a depreciação superior à taxa de 20%.
6. Se a empresa não possuir Controle do Ativo fixo, no mínimo deverá manter planilhas alternativas para comprovar as despesas com depreciação, senão as depreciações poderão ser glosadas pelo fisco.
7. Verificar se a empresa está aproveitando o crédito de ICMS sobre as aquisições do Imobilizado, na proporção mensal de 1/48, e lançando o valor líquido no Ativo Imobilizado (valor do produto menos o ICMS).
8. As empresas que tributam o IR e a CSLL pelo lucro real, caso utilizem taxa de depreciação diferente da taxa fiscal, fazer ajustes no LALUR.

As contas do Imobilizado devem estar de acordo com os controles patrimoniais da empresa. Caso tais controles sejam inexistentes deve-se manter planilha comprovando as despesas de depreciação e amortização contabilizadas, bem como, através de visualização do Razão Contábil, verificar se estão corretos os lançamentos de aquisição do imobilizado e se nas vendas foram baixadas as depreciações e o custo contábil dos bens vendidos.

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

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

Desta forma, as principais taxas praticadas são as seguintes:

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

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

#### 4.6.2 Bens Usados

A taxa de depreciação de bens usados, para fins de apuração do custo ou despesa operacional das empresas tributadas pelo lucro real, tem parâmetros fixados pelo art. 311 do Regulamento do IR (Decreto 3.000/99), podendo a mesma ser calculada considerando como prazo de vida útil o maior dentre:

1. metade do prazo de vida útil admissível para o bem adquirido novo;
2. restante da vida útil do bem, considerada esta em relação à primeira instalação para utilização.

A depreciação na compra de bens usados (normalmente o dobro da comum, conforme critérios citados acima), para ser utilizada, necessariamente precisa ser lançada na Contabilidade.

**Exemplo:** Caminhão de carga, cuja vida útil é de 4 anos, se adquirido após 3 anos de fabricação, poderá ser depreciado em 2 anos, aplicando-se a taxa de 50% ao ano.

A diferença de tributação é significativa. Tomando o exemplo do caminhão, de valor R\$ 100.000,00, a depreciação/ano pelo critério do RIR/99 é de R\$ 50.000,00. Se adotado o critério geral, ficaria em R\$ 25.000,00.

**Como exemplo, a diferença pode gerar um menor pagamento de IRPJ e CSLL,**

A contabilização da depreciação dos bens adquiridos usados é feita juntamente com a depreciação normal dos outros bens, a única diferença é a de que no controle do Ativo Imobilizado ou nas planilhas de cálculo da depreciação os bens usados são depreciados mediante uma taxa maior de depreciação, ou seja, enquanto um veículo adquirido novo deprecia-se à taxa de 20% ao ano, um veículo adquirido com 04 anos de uso será depreciado à taxa de 40% ao ano, o dobro da taxa normal, conforme artigo 311, RIR/99.

### 4.6.3 Depreciação Acelerada Contábil (Em Função dos Turnos)

Em relação aos bens móveis, poderão ser adotados, em função do número de horas diárias de operação, os seguintes coeficientes de depreciação acelerada (Lei 3.470/58, art. 69):

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

Portanto, a utilização da aceleração da depreciação contábil, quando há mais de um turno diário de operação, poderá permitir uma contabilização maior de encargos dedutíveis na apuração do resultado tributável. É muito comum, em indústrias e empresas que trabalham mais de 08 horas até 24 horas diárias. Base: art. 312 do Regulamento do IR.

### 4.6.4 Bens de Pequenos Valores

O Regulamento do Imposto de Renda (artigo 301) permite que se deduza como despesa operacional, o custo unitário de bem imobilizado no valor de até R\$ 326,61 – desde que para sua utilização não se exija um conjunto desses bens.

- **A Partir de 01.01.2015 - Imobilizado e Intangível**

Por força da [MP 627/2013](#) (convertida na [Lei 12.973/2014](#)), o custo de aquisição de bens do ativo não circulante imobilizado e intangível não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a R\$ 1.200,00 (mil e duzentos reais) ou prazo de vida útil não superior a um ano.

Portanto, os direitos do intangível também se encontram compreendidos na possibilidade de dedução, a partir de 2015, segundo as regras acima.

*Nota: o novo valor e a ampliação da dedução poderão ocorrer a partir de 01.01.2014 para os contribuintes que optarem pela aplicação, em 2014, das novas regras contábeis e fiscais estipuladas pela [MP 627/2013](#) (convertida na [Lei 12.973/2014](#)), conforme desprende-se do inciso I, § 1, art. 98 e "caput" da referida MP (correspondentes ao inciso I, § 1 do artigo 119 da [Lei 12.973/2014](#)).*

Assim, ao invés de imobilizar o bem (Débito a Ativo Imobilizado), efetua-se o lançamento a uma conta de resultado, reduzindo o montante tributável, no caso de empresa tributada pelo Lucro Real, com redução do IRPJ e CSL devidos.

### 4.6.5 Reavaliação de Bens do Ativo Imobilizado

A Lei 6.404/76 (também chamada Lei das S/A), em seu artigo 8º, admite a possibilidade de se avaliarem os ativos de uma companhia pelo seu valor de mercado, chamando isto de reavaliação. Na reavaliação abandona-se o custo do bem original, corrigido monetariamente até 31.12.1995, e utiliza-se o novo valor econômico do ativo, obtido a partir de um laudo de avaliação.

O valor da reavaliação do ativo imobilizado é a diferença entre o valor líquido contábil do bem e o valor de mercado, com base em laudo técnico elaborado por três peritos ou entidade especializada.

#### 4.6.5.1 Extinção da Reserva de Reavaliação a Partir de 01.01.2008

A partir de 01.01.2008, a Reserva de Reavaliação foi extinta, por força da [Lei 11.638/2007](#).

Os saldos existentes nas reservas de reavaliação deverão ser mantidos até a sua efetiva realização ou estornados até o final do exercício social de 2008.

Serão classificadas como Ajustes de Avaliação Patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuído a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a preço de mercado.

Portanto, as referências, a partir de 01.01.2008, à conta “Reserva de Reavaliação”, neste texto, devem ser entendidas como da conta “Ajustes de Avaliação Patrimonial”.

#### **4.6.6 Ajuste de Avaliação Patrimonial - AAP**

A [Lei nº 11.638/2007](#) substitui a faculdade da reavaliação de bens pela obrigação de se ajustar o valor dos ativos e passivos a preços de mercado.

Um dos casos em que essa regra se aplica é quando houver operação de incorporação, fusão ou cisão vinculada a uma efetiva alienação de controle que tenha sido realizada entre partes independentes, ou seja, sociedades que não façam parte de um mesmo grupo econômico.

Os ativos e passivos da sociedade a ser incorporada ou decorrente da fusão ou cisão devem ser ajustados aos valores de mercado e a contrapartida desses ajustes será realizada em uma conta do patrimônio líquido, denominada “Ajustes de Avaliação Patrimonial”, que pode apresentar saldo devedor (negativo) ou credor (positivo), dependendo do caso.

Nos termos da nova legislação, serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuído a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a preço de mercado. Este procedimento ocorre enquanto tais valores não são computados no resultado do exercício em obediência ao regime de competência.

### **4.7 ATIVO INTANGÍVEL**

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

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

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

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

#### **4.7.1 Transferência**

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



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

D – Marcas e Patentes (Ativo Intangível)

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

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

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

#### 4.7.2 Avaliação

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

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

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

- **Direitos de Uso – Softwares:** Nesta conta serão registrados os custos pagos ou relativos à elaboração de programas de computador, amortizados com base na estimativa de vida útil dos mesmos.
- **Fundo de Comércio:** Compreende os valores pagos a título de aquisição de direitos para exploração de pontos comerciais, amortizados com base no prazo de fruição de tais direitos.

#### 4.8 ATIVO DIFERIDO

##### 4.8.1 Extinção do Ativo Diferido

A [MP 449/2008](#), em seu art. 36, de 03.12.2008, convalidada pelo art. 37 da [Lei 11.941/2009](#), modificou a composição dos grupos patrimoniais, e estabeleceu que o ativo não circulante será composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível, **não citando o diferido. Portanto, este subgrupo deixa de existir.**

- **Saldos em 31.12.2008**

O saldo existente em 31 de dezembro de 2008 no ativo diferido que, pela sua natureza, não puder ser alocado a outro grupo de contas, poderá permanecer no ativo sob essa classificação até sua completa amortização. Base: art. 299-A da [Lei 6.404/1976](#) (incluído pela [MP 449/2008](#), art. 37, convalidada pelo art. 37 da [Lei 11.941/2009](#)).

## 5. PASSIVO CIRCULANTE

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

### 5.1 FORNECEDORES

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

Inexistindo o confronto entre a Contabilidade e o relatório de contas a pagar, existe um forte indício de descontrole, tanto contábil como financeiro, podendo acarretar desembolsos a maior de tributos ou desnecessário de multas e juros, por atraso no pagamento dos fornecedores.

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

Para que a empresa tenha convicção que os saldos contábeis dos fornecedores estejam corretos, sendo que inexistente o relatório do setor de contas a pagar, naquela data, alternativamente podem ser feitos os seguintes procedimentos:

- Por amostragem, selecionar os fornecedores mais representativos: verificar a liquidação subsequente, isto é, se as duplicatas constantes no Balanço de 31.12.2008, estão sendo pagas nos meses subsequentes ao encerramento do Balanço.
- Verificar se os saldos contábeis estão respaldados pelas respectivas notas fiscais dos fornecedores. Atentar aos fornecedores pendentes de pagamento de longa data, questionar o motivo da pendência e se realmente existe a dívida.

#### 5.1.1 Notas fiscais não contabilizadas

A análise nesta conta deve ser efetuada no sentido de verificar se nos meses de janeiro e fevereiro de 2017, constam notas fiscais de fornecedores pagas nesses meses, mas emitidas em novembro ou dezembro de 2016. Essa verificação pode ser feita nos documentos de pagamentos bancários, o movimento de caixa e livros fiscais.

As notas fiscais emitidas em novembro e dezembro de 2016, mesmo que pagas em janeiro ou fevereiro de 2017, deverão ser apropriadas pela data que foram incorridas, neste caso, na data de emissão da nota fiscal. Além de adequar as demonstrações financeiras, há uma economia tributária, pois não se paga IRPJ e nem CSSL sobre os valores contabilizados no período devido (competência).

Normalmente são notas fiscais de pequenos valores, mas somadas representam valores consideráveis. A empresa apresenta lucro fiscal e deve pagar IRPJ e CSSL, qualquer valor contabilizado pelo regime de competência trará economia tributária.

São pequenos detalhes em uma ou outra conta, que somados, evitarão o desembolso desnecessário de tributos. A Contabilidade Tributária deve ter a visão e a direção de pagar a quantia correta de tributos, evitando o desperdício: pagamentos a maior ou pagamentos a menor.

### 5.1.2 Notas fiscais emitidas no exercício seguinte ao do Balanço

Na maioria das vezes as prestadoras de serviços, emitem notas fiscais no início do mês seguinte referente serviços realizados no mês anterior.

*Exemplo: empreiteiras, serviços profissionais outros serviços mensais contratados.*

Essas notas fiscais emitidas no mês seguinte ao da realização dos serviços podem ser contabilizadas pelo regime de competência, no período em que foi incorrida ou realizada a despesa, prova disso é o contrato firmado entre as partes, bem como a descrição que a nota fiscal se refere ao trabalho executado no mês contratado: dezembro/2016, mesmo que as notas sejam emitidas no mês de janeiro ou fevereiro de 2017.

A contabilização deve ser efetuada no mês em que foi realizado o serviço apesar da nota fiscal ter sido emitida no mês seguinte pelos seguintes fundamentos:

1. Contrato de prestação de serviço estipula o período da realização do serviço, é uma prova contábil e fiscal.
2. No corpo da nota fiscal consta o período em que foi realizado o serviço.
3. A nota fiscal foi emitida no início do ano de 20X1, referente a um trabalho que consome dias ou o mês inteiro para sua execução, pericialmente prova-se que o serviço foi realizado no mês anterior.

A empresa, além de registrar os atos e fatos da empresa pelo Regime de Competência, economiza tributos para a empresa.

### 5.1.3 Encargos financeiros lançados indevidamente nas contas de fornecedores

A contabilidade deve ficar atenta para contabilizar os encargos financeiros de pagamentos de duplicatas em atraso nas contas de despesas financeiras. Em muitos casos, principalmente quando a conta de fornecedores não é conciliada, são lançados pagamentos de juros e outras despesas contra a conta de fornecedores, sendo que o correto é a apropriação como despesa financeira.

## 5.2 EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS

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

A incorreção mais comum nestas contas se refere aos juros e atualizações monetárias de empréstimos que são contabilizados quando pagos e não proporcional aos dias transcorridos no mês. Para isso, verificar se os empréstimos e financiamentos estão atualizados pelos índices de juros e atualizações constante dos contratos, normalmente empresas pagam tributos por não corrigirem adequadamente seus saldos (os juros e atualizações)

### 5.2.1 Juros e atualização monetária – dedutibilidade pelo regime de competência

Mediante uma análise nas contas de empréstimos e financiamentos na contabilidade e comparando com as planilhas de financeiras de acompanhamento dos empréstimos a empresa deverá verificar se as suas obrigações financeiras estão atualizadas até a data do Balanço. Exemplo: juros + TJLP.

Normalmente ocorre que as empresas não calculam a variação da TJLP (ou outro índice) e os juros sobre suas obrigações, contabilizando os mesmos somente por ocasião do pagamento, pelo fato de acharem o cálculo complicado, no entanto basta manter uma planilha em Excel e alimentar a taxa de juros e a variação mensal do índice de atualização.

### 5.2.2 IOF e Outras Despesas de Empréstimos e Financiamentos

Na contratação de qualquer empréstimo bancário, por lei é cobrado o IOF – Imposto s/ Operações Financeiras. Na maioria das vezes o IOF é financiado pela Instituição Financeira no mesmo prazo de duração do contrato.

O IOF deve ser contabilizado como despesa Tributária na data da assinatura do contrato, pois mesmo que a empresa antecipe o pagamento do contrato não haverá o desconto respectivo na dívida. O IOF é definitivo, sendo que a Instituição Financeira deverá recolhê-lo no terceiro dia útil da semana seguinte da liberação.

O mesmo raciocínio é aplicado com relação às taxas de confecção de contratos e de cadastros que são despesas incorridas, mas são inseridas nos empréstimos e financiamentos bancários.

### 5.2.3 Contabilização de variações monetárias passivas – redução do lucro tributável

Na determinação do lucro operacional poderão ser deduzidas as contrapartidas de variações monetárias de obrigações e perdas cambiais e monetárias na realização de créditos, segundo o regime de competência (artigo 377 do Regulamento do Imposto de Renda).

*Exemplificamos alguns casos em que este aproveitamento pode ser possível:*

- *Ajustes do saldo devedor de financiamentos vinculados a taxas flutuantes de juros ou correção monetária (BNDES, Finame, etc.).*
- *Variações cambiais nos contratos a pagar (importações já concretizadas, etc.).*

## 5.3 TRIBUTOS NÃO RECOLHIDOS ATÉ A DATA DO BALANÇO

Os tributos devidos até 31.12 devem ser registrados na contabilidade, mesmo que não pagos. O registro deve ter como base o faturamento, o lucro da empresa e os tributos retidos de terceiros e não recolhidos. Exemplo: PIS, COFINS, ICMS, IPI, ISS, IRPJ, CSSL, IOF.

Essas obrigações deverão ser contabilizadas no mês a que se referem, mesmo que pagas no mês seguinte. Mesmo os tributos não pagos devem ser contabilizados pelo seu valor original, pelo regime de competência, bem assim os juros e multas, à medida que forem incorrendo.

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

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

- Verificar se o PIS, a Cofins estão sendo contabilizados mensalmente em função das receitas, mesmo que não pagos;
- Verificar se o ISS, o ICMS e IPI estão sendo contabilizados mensalmente em conformidade com os respectivos livros de apuração, mesmo que não pagos;
- Verificar se o INSS patronal, bem como o FGTS está sendo contabilizado mensalmente em conformidade com a folha de pagamento, mesmo que não pagos;

Os saldos devem estar conciliados, mediante composição de saldos, bem assim verificar o pagamento subsequente dos tributos consignados no Balanço.

### **5.3.2 Juros e multas de mora sobre tributos não pagos – redução do IRPJ e CSSL**

Além de contabilizar o tributo não recolhido, conforme descrito acima, a empresa deverá ainda contabilizar os respectivos juros e multas de mora.

Os juros SELIC e a multa de mora sobre tributos ainda não pagos podem ser contabilizadas mês a mês conforme vão incorrendo. Esse procedimento traz economia sobre o pagamento do IRPJ e CSSL.

## **5.4 PARCELAMENTOS DE TRIBUTOS**

### **5.4.1 Juros sobre parcelamentos – regime de competência**

A empresa deve manter o controle e a contabilização mensal dos juros incidentes sobre o parcelamento de tributos, pois os mesmos são dedutíveis pelo regime de competência. A atualização trará a empresa economia de IRPJ e CSSL.

A empresa efetuou parcelamento de tributos no valor de R\$ 240.000,00, poderá mensalmente contabilizar a variação da Selic sobre o parcelamento.

A contabilização é realizada na conta de despesas Financeiras (tributárias) e não na conta de dedução da receita, pois o parcelamento confessado no exercício é despesa tributária do exercício e não cabe o registro contábil na conta dedução de Receita por não estar relacionada com a receita.

Documentos comprobatórios: Extrato do Parcelamento emitido pela Receita Federal, Estadual, Municipal ou Planilha de cálculo Selic.

## **5.5 CONTAS A PAGAR**

Neste grupo de contas são analisadas as despesas incorridas no mês, que devem ser contabilizadas pelo Regime e Competência, devendo ser registradas, no mês ou ano seguinte, pelo Regime de Caixa (pagamento). São contas, que isoladamente não são expressivas, mas somadas podem representar uma boa economia de IRPJ e CSSL.

Por exemplo, se a empresa estiver apurando lucro, cada R\$ 1,00 contabilizado como despesa gera uma economia de R\$ 0,25 a R\$ 0,34, sem considerar o efeito do Pis e da Cofins não cumulativos, por isso a importância do Contador verificar conta por conta. Abaixo citamos alguns exemplos:

1. Água, Luz e Telefone
2. Aluguel a pagar
3. Notas fiscais emitidas no início de 2017, mas referentes a serviços do ano do encerramento do balanço (2016).
4. Comissão a pagar a representantes comerciais, desde que líquida e certa

O art. 32 da Lei nº 4.886/65, estabelece que o representante comercial adquire o direito às comissões quando do pagamento dos pedidos e das propostas, ou seja, quando a empresa recebe do cliente. A contabilização das despesas de comissões pode ser realizada em função da comissão a pagar a representantes comerciais na ocasião do recebimento do título, momento no qual gera a obrigação de pagar ao representante.

**Atenção:** São indedutíveis as comissões contabilizadas sem amparo em relatório auxiliar individualizado. Por exemplo, se for feito um lançamento contábil sem origem dos valores, trata-se de uma provisão (ato incerto), devendo ser adicionada para fins de apuração do IRPJ e da CSSL.

- **Comissões a pagar sobre vendas com cartão de crédito**

Em geral, os cartões de crédito cobram de 3% a 6% referente comissões na venda de mercadorias se o cliente utiliza o cartão de crédito como forma de pagamento. Ocorre que as empresas contabilizam essas despesas apenas na ocasião do repasse do dinheiro pelas Operadoras dos Cartões. Essas taxas podem ser contabilizadas na data da venda das mercadorias, mediante o relatório das vendas por cartão de crédito, independentemente da data do repasse, pois a comissão do cartão de crédito é devida em função da venda independente do prazo do repasse do numerário.

### 5.6 PROVISÕES TRABALHISTAS E ENCARGOS - DEDUTÍVEIS

As contas devem estar conciliadas com o relatório de provisão de férias e 13º salários.

Caso a empresa não possua o relatório da provisão de férias, a provisão certamente diminuirá o IRPJ e a CSSL a pagar, o Contador deverá solicitar que o Setor de Pessoal elabore uma planilha contendo os dados e requisitos da provisão de férias a ser contabilizada.

#### 5.6.1 Provisão de férias e encargos

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

#### 5.6.2 Provisão de 13º salário e encargos sociais

A provisão de 13º Salário é dedutível como custo ou despesa operacional, na apuração do Lucro Real (tanto para o IRPJ como para a CSL), conforme artigo 338 do RIR/99. Também são dedutíveis os encargos calculados sobre a provisão de 13º Salário, tais como: FGTS (8,5%),

INSS (empresa: 20% + SAT (3%) + terceiros (5,8%) + percentual de aposentadoria especial caso houver).

Por lei o 13º salário deve ser pago até o dia 20 de dezembro de cada ano, então dificilmente estará provisionado nos saldos do balanço de 31 de dezembro de 2009, exceto quando não pago no período determinado pela Lei. No entanto, o lançamento contábil, mês a mês, da provisão do 13º Salário e dos encargos evitará que a empresa antecipe IRPJ e CSSL indevidamente, podendo a empresa reduzir e suspender o pagamento dos tributos em um determinado mês, pelo balancete de redução ou suspensão. O mesmo ocorre com a empresa que optou pelo lucro real trimestral, e em cada trimestre contabilizou a provisão do 13º salário.

## 6. PASSIVO NÃO CIRCULANTE

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

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

### 6.1 REGRAS GERAIS

Passivo Não Circulante: representa as obrigações com prazo de vencimento após 12 (doze) após a data do balanço. Ex: empréstimos bancários e financiamentos, parcelamentos e outros.

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

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

### 6.2 CONTRATOS E PARCELAMENTOS A LONGO PRAZO

Os contratos, consórcios e parcelamentos de tributos registrados no Passivo Não Circulante têm as mesmas regras de dedutibilidade explanadas no Passivo Circulante. A classificação no Passivo Circulante ou Passivo Não Circulante é realizada em função da norma Contábil. Para fins da norma tributária independe se a classificação for a curto ou longo prazo.

Dessa forma, os juros e variações monetárias dos contratos a longo prazo são dedutíveis conforme forem incorrendo. Da mesma forma os juros e variações sobre parcelamentos tributários.

## 7. PATRIMÔNIO LÍQUIDO

### 7.1 REVISÃO DAS CONTAS DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

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

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

- Examinar as movimentações ocorridas nas contas do Patrimônio Líquido, para isso emitir o razão contábil do início até o final do ano;

- Verificar se os ajustes de exercícios anteriores terão consequência tributária no exercício em curso ou em outro exercício, os quais deverão ser adicionados ao Lucro Real e à CSSL, pelo período de competência.

- Verificar a realização da reserva de reavaliação, quanto são contabilizadas em contas de resultados as depreciações calculadas sobre a reavaliação de bens, devem ser transferidas da conta de lucros/prejuízos acumulados (PL) para a conta de Reserva de Reavaliação (PL) e adicionado ao Lucro Real e a CSSL;

- Verificar se o Capital Social da empresa está em conformidade com a última alteração contratual do exercício.

- Verificar a existência de Subvenções para Investimento e as Doações e registrá-las conforme dispõe o art.443 RIR/99, nas contas de reserva de capital, do patrimônio líquido.

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

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

#### Considerações Gerais sobre o Patrimônio Líquido

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

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

#### b)Reservas

**b1)Reservas de Capital:** são as contas que registram doações recebidas, eventualmente, pela entidade. No caso de sociedades anônimas, o ágio na emissão de ações, o produto da alienação de partes beneficiárias, entre outras. De acordo com o parágrafo 1º do artigo



182 da [Lei nº 6.404/76](#), serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:

- a) a correção monetária do capital realizado;
- b) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;
- c) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;
- d) até 31.12.2009 - por força da [Lei 11.638/2007](#), o prêmio recebido na emissão de debêntures;
- e) até 31.12.2009 - por força da [Lei 11.638/2007](#), as doações e as subvenções para investimentos.

**b2)Reservas de Lucros:** são reservas originados dos lucros e destinadas para reinvestimento na empresa. Exemplo: Na Assembléia dos acionistas ou no próprio contrato social os sócios (ou acionistas) determinam que X por cento do lucro da empresa, não será distribuído aos sócios e deverá permanecer como uma reserva para a aplicação na atividade da empresa (reserva para compra de imobilizado com o objetivo de não descapitalizar a empresa).

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

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

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

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

A partir de 01.01.2008, por força da [Lei 11.638/2007](#) (que incluiu o artigo 195-A à Lei 6.404), a assembleia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório.

A partir de 01.01.2008, por força por força da [Lei 11.638/2007](#), o saldo das reservas de lucros, exceto as para contingências, de incentivos fiscais e de lucros a realizar, não poderá ultrapassar o capital social. Atingindo esse limite, a assembleia deliberará sobre aplicação do excesso na integralização ou no aumento do capital social ou na distribuição de dividendos.

**b3)Lucros ou Prejuízos Acumulados:** registra os resultados acumulados pela empresa, quando ainda não distribuídos aos sócios, ao titular ou ao acionista. A diferença para a Reserva de Lucros, acima mencionada, é a de que os Lucros Acumulados estão à

disposição dos sócios para distribuição ou não e a Reserva de Lucros já foi destinada a permanecer na empresa e não poderá ser distribuída.

Até 31.12.2009, o plano de contas apresentava as duas contas: Lucros Acumulados (credora) e Prejuízos Acumulados (devedora), mas na realidade o saldo era mantido em uma só conta, ou seja, na conta de Lucros Acumulados ou na conta de Prejuízos Acumulados.

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

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

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

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

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

## 8. RECEITAS

### 8.1 RECEITA OPERACIONAL BRUTA

Compreende a receita bruta das vendas de bens e serviços prestados em operações realizadas pela empresa.

Na receita bruta não se incluem ([Lei 8.981/95](#), art. 31, parágrafo único):

1. as vendas canceladas; (devoluções)
2. os descontos incondicionais concedidos (constantes na nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependentes de evento posterior à emissão desses documentos)
3. os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.

Os impostos não cumulativos citados no item "3" correspondem ao IPI e ao ICMS quando cobrado como substituição tributária.

Desta forma, para que se possa aplicar o conceito legal de Receita Operacional Bruta, é recomendável que a empresa que contabiliza o IPI e o ICMS como Receita de Vendas, o faça em conta de "Faturamento Bruto" e não em "Receita de Venda de Produtos", ficando assim o plano de contas da empresa:

Faturamento Bruto  
(-) IPI Faturado  
(-) ICMS Substituição Tributária  
(=) Receita Bruta de Vendas e Serviços

A receita bruta deve ser registrada pelos valores totais, incluindo os impostos sobre ela incidentes (exceto IPI e ICMS substituição tributária), que são registrados em contas devedoras. Desta forma, os valores dos impostos incidentes sobre as vendas, tais como: ISS, ICMS, PIS, COFINS, serão diminuídos da receita bruta.

## 8.2 CONFERÊNCIA DAS RECEITAS COM OS LIVROS FISCAIS

As receitas devem ser conciliadas com o livro de apuração do ICMS, IPI ou do ISS, para evitar lançamentos a maior ou a menor, com consequências tributárias. Até porque em uma fiscalização a empresa deve apresentar os livros, os quais não podem divergir da contabilidade.

Para confirmar se os saldos das contas de Receitas estão corretas, deve-se confrontar a Receita constante no balancete com os Livros de saída de Mercadorias ou Produtos (ICMS/IPI) e de Serviços (ISS)

Observar que muitos códigos de saídas não são receitas. Exemplos: simples remessa, devolução de compras, transferências, simples remessa, venda do imobilizado, retorno, doação, amostra, etc.

Esse é o principal exame, nesse grupo de contas, que deve ser efetuado para não deixar dúvidas sobre os saldos das contas de receitas.

As contas de devoluções de vendas e vendas canceladas devem ser conferidas com o Livro de Entrada de Mercadorias, no qual consta código específico.

Lembrar que o IPI destacado e faturado nas notas fiscais não é computado na base de cálculo para recolhimento de tributos.

O ICMS, o Pis e a Cofins substituição tributária não são computados na base de cálculo para recolhimento de tributos;

## 9. CUSTOS E DESPESAS

### 9.1 CUSTOS

A contabilidade de custos pode ser definida como um conjunto de registros específicos, baseados em escrituração regular (contábil) e apoiada por elementos de suporte (planilhas, rateios, cálculos, controles) utilizados para identificar, mensurar e informar os custos das vendas de produtos, mercadorias e serviços.

Os principais objetivos da Contabilidade de Custos poderiam ser assim resumidos:

1. Permitir a avaliação dos estoques, para atendimento das legislações comercial e fiscal;
2. Apurar o custo dos produtos/serviços vendidos (no caso das empresas comerciais, o custo das mercadorias vendidas);
3. Dar suporte á tomada de decisões gerenciais no tocante a fixação do preço de venda;
4. Atender a necessidade de controles e informações específicas (como para o atendimento à legislação fiscal).
5. Embasar orçamentos e projeções financeiras.

## 9.2 DESPESAS

### 9.2.1 Classificação das despesas

#### 9.2.1.1 Despesas de vendas e administrativas

As despesas de vendas representam os gastos de promoção, colocação e distribuição dos produtos da empresa, bem como os riscos assumidos pela venda, tais como:

- a) despesas com folha de pagamento da área de vendas;
- b) comissões sobre vendas;
- c) propaganda e publicidade;
- d) gastos com garantia de produtos;
- e) utilidades e serviços: transporte, depreciação e manutenção de bens, energia elétrica, telefone, água.

As despesas administrativas representam os gastos, pagos ou incorridos, para direção ou gestão da empresa, tais como:

- a) despesas com o pessoal: salários, gratificações, férias, encargos, assistência médica, transporte;
- b) utilidades e serviços: energia elétrica, água, telefone, fax, correio, seguros;
- c) despesas gerais: material de escritório, material de limpeza, viagens, alimentação, jornais e revistas, despesas legais e judiciais, serviços profissionais contratados, depreciação e manutenção de bens;
- d) impostos e taxas: IPTU, IPVA, ITR, Contribuição Sindical.

As despesas devem ser consistentes com relação à documentação suporte e à atividade da empresa, é importante que o Contador visualize, através do Razão Contábil, se não há distorções nos lançamentos contábeis das despesas ou classificação indevida.

#### 9.2.1.2 Despesas e Receitas financeiras – resultado financeiro líquido

Nesse grupo são incluídos os juros, os descontos e a atualização monetária pré-fixada, além de outros tipos de receitas ou despesas, bem como aquelas decorrentes de aplicações financeiras.

As atualizações monetárias ou variações cambiais de empréstimos são registradas separadamente no grupo variações monetárias.

- ***As Variações Monetárias de Obrigações e Créditos compreendem:***

- **variação cambial** incorrida pela atualização periódica de obrigações ou créditos a serem pagos ou recebidos em moeda estrangeira;

- **atualização monetária** que registra as atualizações sobre obrigações ou créditos sujeitos à cláusula de atualização monetária.

- ***As Receitas Financeiras compreendem:***

- descontos obtidos, decorrentes de pagamentos antecipados de duplicatas de fornecedores ou outros títulos;

- juros recebidos referentes aos juros cobrados pela empresa de seus clientes, por atraso de pagamento e outras operações similares;

- receitas de aplicações financeiras que englobam as receitas decorrentes de aplicações financeiras, correspondentes à diferença entre o valor aplicado e o valor resgatado, do tipo Certificado de Depósito Bancário (CDB), etc.;
- outras receitas de investimentos temporários.

### **9.2.1.3 Outras receitas e despesas operacionais**

Abrange outras receitas e despesas operacionais decorrentes de atividades acessórias do objeto da empresa, tais como:

- a) lucros e prejuízos em participações societárias;
- b) vendas de sucatas ou sobras de estoques.

### **9.2.2 Resultados não operacionais**

Nesse grupo são segregados os resultados não operacionais, ou seja, aqueles decorrentes de outras operações não ligadas às atividades principais ou acessórias da empresa, tais como:

- a) ganhos e perdas na alienação de investimentos permanentes;
- b) ganhos e perdas na alienação de bens e direitos do ativo permanente;
- c) ganhos e perdas por desapropriação, baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência de bens do ativo permanente.

### **9.2.3 Provisão de p/Imposto de renda e contribuição social sobre o lucro**

Nessas contas devem ser registrados os valores relativos à Contribuição Social Sobre o Lucro e do Imposto de Renda devido sobre o resultado ajustado de adições e exclusões ao Lucro Real:

- a título de Imposto de Renda sobre o lucro calcular uma alíquota de 15% sobre o resultado e ajustes, acrescido de um adicional de Imposto de Renda de 10%, quando o lucro tributário ultrapassar a R\$ 240.000,00;
- a título de Contribuição Social, calcular a uma alíquota de 9% sobre o resultado contábil ajustado.

### **9.2.4 Revisão nas contas de despesas**

Selecionar as contas mais relevantes de despesas e pelo razão contábil (o qual pode ser visualizada na tela do computador) para analisar alguns documentos que julgar necessário;

Alternativamente, selecionar os documentos de determinado mês para exame quanto a consistência, verificando também:

- retém INSS das empresas tomadoras de serviço;
- retém o IRRF dos serviços temporários, vigilância, engenharia, contabilidade, auditoria, etc.;
- retém o IRRF das pessoas físicas;
- retém 11%, referente INSS das pessoas físicas;
- recolhe o INSS patronal sobre pagamentos às pessoas físicas (autônomos);

- consta nas notas fiscais de despesas o nome da empresa, endereço, CNPJ e a descrição das despesas

Mediante o balancete de verificação, visualizar contas como despesas diversas, multas de trânsitos, doações, brindes outras contas que deverão ser adicionadas ao IRPJ e à CSSL, solicitando o razão contábil e documentação para análise.

## DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

### 1. DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS (FINANCEIRAS) OBRIGATÓRIAS

A [Lei 6.404/1976](#), estabeleceu, em seu art. 176, que ao fim de cada exercício social a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras:

1. Balanço Patrimonial;
2. Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido(DMPL) ou Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA);
3. Demonstração do Resultado do Exercício (DRE);
4. Demonstração dos Resultados Abrangentes (DRA);
5. Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC); e
6. se companhia aberta, Demonstração do Valor Adicionado (DVA).

Referidas demonstrações serão complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos, ou demonstrações contábeis necessárias para esclarecimento da situação patrimonial e do resultado do exercício.

A legislação societária e, posteriormente, a legislação fiscal e outras consagraram o uso da expressão "demonstrações financeiras" para o mesmo conjunto de informações. assim, a expressão "demonstrações financeiras" tem exatamente o sentido da expressão "demonstrações contábeis", e vice-versa.

### 2. BALANÇO PATRIMONIAL

No balanço patrimonial, as contas deverão ser classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da empresa.

De acordo com o artigo 176, § 1º da Lei 6.404/76, as demonstrações de cada exercício serão publicadas com a indicação dos valores correspondentes das demonstrações do exercício anterior.

#### 2.1 Lançamentos de encerramento do exercício

Para apuração do resultado do exercício, faz-se os lançamentos de encerramento, debitando-se as contas de receitas e creditando-se uma conta transitória, chamada de “apuração do resultado do exercício”.

O inverso é efetuado nas contas de despesas e custos, debitando-se a conta “apuração do resultado do exercício” e creditando-se as contas de custos ou despesas.

**Exemplo:**

<b>Conta</b>	<b>Débito</b>	<b>Crédito</b>
Receitas de Vendas de Mercadorias	1.500.000,00	
Receitas Financeiras	50.000,00	
Resultado não-Operacional	15.000,00	
Apuração do Resultado do Exercício		1.565.000,00
	Débito	Crédito
Apuração do Resultado do Exercício	1.406.122,00	
ICMS sobre Vendas		120.000,00
PIS e COFINS sobre Vendas		54.750,00
Custo das Mercadorias Vendidas		720.000,00
Folha de Pagamento		155.000,00
Encargos Sociais e Trabalhistas		60.450,00
Despesas Financeiras		79.000,00
Despesas Tributárias		54.000,00
Aluguel e Manutenção		50.000,00
Despesas de Veículos		40.000,00
Despesas de Escritório		19.000,00
Provisão para Imposto de Renda		34.770,00
Provisão para Contribuição Social		19.152,00

O saldo da conta “Apuração do Resultado do Exercício” será então transferida para a conta de “Lucros ou Prejuízos Acumulados”. No exemplo acima, o lançamento seria:

D - Apuração do Resultado do Exercício (conta transitória de Resultado)  
 C - Lucros Acumulados (Patrimônio Líquido) R\$ 158.878,00

Após essas operações, estão encerradas as contas de resultado, restando somente as contas patrimoniais. Segundo a Lei da S/A, todo lucro deve ser destinado, conseqüentemente, a conta lucros acumulados deve ser zerada, podendo ficar saldo se for prejuízo acumulado. Para as sociedades limitadas é facultativo ficar com saldo na conta de lucros acumulados.

## 2.2 Destinação do Resultado

Observe-se, ainda, que por determinação contratual, legal ou estatutária, podem ser necessárias a formação de reservas de lucros específicas, como para as Sociedades Anônimas, que devem constituir a Reserva Legal (5% sobre o lucro líquido do exercício – nas condições do art. 193 da Lei das S/A). Neste caso, o lançamento seria:

D - Lucros Acumulados (Patrimônio Líquido)  
 C - Reserva Legal (Patrimônio Líquido)

Na hipótese de ocorrer prejuízo no exercício, tal valor deve ser transferido para reservas de lucros existentes. Se tais não existirem, ou forem insuficientes, o valor não compensado deverá ser mantido em conta de “Prejuízos Acumulados”, até sua futura absorção por lucros ou mesmo pela redução do Capital Social.

*Exemplo: Absorção de R\$ 20.000,00 de prejuízo do exercício pela Reserva Legal:*

D – Reserva Legal (Patrimônio Líquido)	
C – Prejuízos Acumulados (Patrimônio Líquido)	R\$ 20.000,00

### 2.3 Transcrição do balanço patrimonial e da demonstração de resultados

Após ter efetuado todos os lançamentos de encerramento do exercício, no livro diário, devem ser transcritos também o balanço patrimonial e a demonstração do resultado do exercício, além da demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados, com a data e assinatura dos administradores e do responsável pela contabilidade, com respectivo CRC.

Observar que, no caso de S/A, há necessidade de publicação das respectivas demonstrações, conforme Lei 6.404/76, além da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados e das origens e aplicações de recursos.

#### BALANÇO PATRIMONIAL em 31.12.x1 e 31.12.x0 Expresso em R\$

	31.12.X1	31.12.X0		31.12.X1	31.12.X0
<b>ATIVO</b>			<b>PASSIVO e PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>		
<b>CIRCULANTE</b>			<b>CIRCULANTE</b>		
Caixa e Equivalentes de Caixa			Fornecedores		
Contas a Receber			Empréstimos e Financiamentos		
Estoques			Obrigações Fiscais		
Outros Créditos			Obrigações Trabalhistas e Sociais		
			Contas a Pagar		
			Provisões		
<b>NÃO CIRCULANTE</b>			<b>NÃO CIRCULANTE</b>		
Contas a Receber			Financiamentos		
Investimentos					
Imobilizado			<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>		
Intangível			Capital Social		
(-) Depreciação e Amortização Acumuladas			Reservas de Capital		
			Reservas de Lucros		
			Lucros Acumulados		
			(-) Prejuízos Acumulados		
<b>TOTAL</b>			<b>TOTAL</b>		



### 3. DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO - DRE

Conforme art. 187, da Lei 6.404/76, a demonstração do resultado do exercício discriminará:

1. a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;
2. a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;
3. as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;
4. o lucro ou prejuízo operacional, as receitas e despesas não operacionais;
5. o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;
6. as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados;
7. o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

Na determinação do resultado do exercício serão computados:

- a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e
- b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

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

**DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO**  
**em 31.12.x1 e 31.12.x0**  
**Expresso em R\$**

	31.12.x1	31.12.x0
<b>VENDAS DE PRODUTOS, MERCADORIAS E SERVIÇOS</b>		
Vendas de Produtos, Mercadorias e Serviços		
(-) Deduções de Tributos, Abatimentos e Devoluções		
<b>= RECEITA</b>		
<b>(-) CUSTO DAS VENDAS</b>		
Custo dos Produtos, Mercadorias e Serviços		
<b>= LUCRO BRUTO</b>		
<b>(-) DESPESAS OPERACIONAIS</b>		
Despesas Administrativas		
Despesas com Vendas		

## APURAÇÃO, CONCILIAÇÃO E ANÁLISE DO BALANÇO 2018

Outras Despesas Gerais		
<b>= RESULTADO OPERACIONAL ANTES DO RESULTADO FINANCEIRO</b>		
<b>(+/-) RESULTADO FINANCEIRO</b>		
Receitas Financeiras		
(-) Despesas Financeiras		
<b>(+/-) OUTRAS RECEITAS E DESPESAS OPERACIONAIS</b>		
<b>= RESULTADO ANTES DAS DESPESAS COM TRIBUTOS SOBRE O LUCRO</b>		
(-) Despesa com Contribuição Social (*)		
(-) Despesa com Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (*)		
<b>= RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO</b>		

(\*) As entidades que estão enquadradas no Simples Nacional devem evidenciar os tributos na linha “Deduções de Tributos, Abatimentos e Devoluções”. Neste caso, devem desconsiderar essas contas.

#### 4. DEMONSTRAÇÃO DE LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS (DLPA)

A DLPA evidencia as alterações ocorridas no saldo da conta de lucros ou prejuízos acumulados, no Patrimônio Líquido.

De acordo com o artigo 186, § 2º da Lei nº 6.404/76, adiante transcrito, a companhia poderá, à sua opção, incluir a demonstração de lucros ou prejuízos acumulados nas demonstrações das mutações do patrimônio líquido.

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

Deve-se lembrar que a referida demonstração é também obrigatória para as sociedades limitadas e outros tipos de empresas, conforme a legislação do Imposto de Renda (art. 274 do RIR/99).

A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados deverá discriminar:

1. o saldo do início do período e os ajustes de exercícios anteriores;
2. as reversões de reservas e o lucro líquido do exercício; e
3. as transferências para reservas, os dividendos, a parcela dos lucros incorporada ao capital e o saldo ao fim do período.

##### 4.1 Ajustes de Exercícios Anteriores

De acordo com a Lei da S/A (Lei 6.404/1976), 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 subsequentes.

#### 4.2 Reversões de Reservas

Correspondem às alterações ocorridas nas contas que registram as reservas, mediante a reversão de valores para a conta Lucros Acumulados, em virtude daqueles valores não serem mais utilizados.

#### 4.3 Lucro ou Prejuízo do Exercício

É o resultado líquido do ano apurado na Demonstração do Resultado do Exercício, cujo valor é transferido para a conta de Lucros Acumulados.

#### 4.4 Transferências para Reservas

São as apropriações do lucro feitas para a constituição das reservas patrimoniais, tais como: reserva legal, reserva estatutária, reserva de lucros a realizar, reserva para contingências.

#### 4.5 Substituição pela DMPL

De acordo com o § 2º do artigo 186 da Lei nº 6.404/76 a Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados poderá ser incluída na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), se elaborada e divulgada pela companhia, pois não inclui somente o movimento da conta de lucros ou prejuízos acumulados, mas também o de todas as demais contas do patrimônio líquido.

<b>MODELO</b>	
<b>DEMONSTRAÇÃO DE LUCRO OU PREJUÍZOS ACUMULADOS EM 31/12/20X2</b>	
<b>DISCRIMINAÇÃO</b>	<b>Valores</b>
Saldo de Lucros Acumulados do Exercício anterior (31/12/2000)	
(+/-) Ajustes de Exercícios Anteriores	
(+) Lucro líquido do exercício	
(=) Lucro Total Disponível	
(-) Destinação do Lucro:	
a. Reserva Legal	
b. Reserva Estatutária	
c. Reserva para Contingência	
d. Reserva Orçamentária	
e. Reserva de Lucros a Realizar	
(-) Dividendos a Distribuir	
Saldo de Lucros Acumulados do Final do Exercício (31/12/2001)	

## 5. DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA (DFC)

A Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) passou a ser obrigatória para todas as sociedades de capital aberto ou com patrimônio líquido superior a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais).

A companhia fechada com patrimônio líquido, na data do balanço, inferior a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais) não será obrigada à elaboração e publicação da demonstração dos fluxos de caixa, conforme [Lei 11.638/2007](#), que alterou o art. 176 da [Lei 6.404/76](#).

Entretanto, observar que para as Pequenas e Médias Empresas (PMEs), a DFC também é de elaboração obrigatória, conforme item 3.17 (e) da [NBC TG 1000](#).

Conforme art. 188 da [Lei 6.404/76](#), a Demonstração dos Fluxos de Caixa deverá conter no mínimo:

I – demonstração dos fluxos de caixa – as alterações ocorridas, durante o exercício, no saldo de caixa e equivalentes de caixa, segregando-se essas alterações em, no mínimo, 3 (três) fluxos:

- a) das operações;
- b) dos financiamentos;
- c) dos investimentos;

II – demonstração do valor adicionado – o valor da riqueza gerada pela companhia, a sua distribuição entre os elementos que contribuíram para a geração dessa riqueza, tais como empregados, financiadores, acionistas, governo e outros, bem como a parcela da riqueza não distribuída.

III - o excesso ou insuficiência das origens de recursos em relação às aplicações, representando aumento ou redução do capital circulante líquido;

IV - os saldos, no início e no fim do exercício, do ativo e passivo circulantes, o montante do capital circulante líquido e o seu aumento ou redução durante o exercício.

Esta obrigatoriedade vigora desde 01.01.2008, por força da [Lei 11.638/2007](#), e desta forma torna-se mais um importante relatório para a tomada de decisões gerenciais.

A [Deliberação CVM 547/2008](#) aprovou o [Pronunciamento Técnico CPC 03](#), que trata da Demonstração do Fluxo de Caixa.

De forma condensada, esta demonstração indica a origem de todo o dinheiro que entrou no caixa em determinado período e, ainda, o Resultado do Fluxo Financeiro.

Assim como a Demonstração de Resultados de Exercícios, a DFC é uma demonstração dinâmica e também está contida no balanço patrimonial.

A Demonstração do Fluxo de Caixa irá indicar quais foram as saídas e entradas de dinheiro no caixa durante o período e o resultado desse fluxo.

**5.1 AS PRINCIPAIS TRANSAÇÕES QUE AFETAM O CAIXA**

A seguir, relacionaremos em dois grupos as principais transações que afetam o caixa.

**a) Transações que Aumentam o Caixa (Disponível)**

- Integralização do Capital pelos proprietários em dinheiro;
- Empréstimos bancários e financiamentos oriundos das instituições financeiras;
- Vendas de Ativos Não Circulantes;
- Outras entradas (juros recebidos, indenizações de seguros, recebimentos de clientes, etc.).

**b) Transações que Diminuem o Caixa (Disponível)**

- Pagamento de dividendos aos acionistas;
- Pagamento de juros, correção monetária de dívidas;
- Aquisição de itens do Ativo Não Circulante;
- Compra à vista e pagamento de fornecedores;
- Pagamentos de despesas/custo, contas a pagar e outros.

**c) Transações Que Não Afetam o Caixa**

Dentre as transações realizadas pela empresa, algumas não afetam o caixa, isto é, não há encaixe e nem desencaixe de dinheiro, como por exemplo: - Depreciação, amortização e exaustão; - Provisão para devedores duvidosos; - Acréscimo ou diminuições de investimentos avaliados pelo método de equivalência patrimonial, sem significar que houve vendas ou novas aquisições.

**5.2 APRESENTAÇÃO DO RELATÓRIO DE FLUXO DE CAIXA**

O fluxo de caixa é parte das demonstrações contábeis publicadas pelas empresas. Basicamente, o relatório de fluxo de caixa deve ser segmentado em três grandes áreas:

- I** - Atividades Operacionais;
- II** - Atividades de Investimento;
- III** - Atividades de Financiamento.

As Atividades Operacionais são explicadas pelas receitas e gastos decorrentes da industrialização, comercialização ou prestação de serviços da empresa. Estas atividades têm ligação com o capital circulante líquido da empresa.

As Atividades de Investimento são os gastos efetuados no Realizável a Longo Prazo ou no Imobilizado, Investimentos e Intangível, bem como as entradas por venda de ativos dos respectivos subgrupos de contas.

As Atividades de Financiamento são os recursos obtidos do Passivo Não Circulante e do Patrimônio Líquido. Devem ser incluídos aqui os empréstimos e financiamentos de curto prazo. As saídas correspondem à amortização destas dívidas e os valores pagos aos acionistas a título de dividendos, distribuição de lucros.

<b>Fluxo de Caixa</b>	
Das Atividades Operacionais (+) Recebimentos de Clientes e outros (-) Pagamentos a Fornecedores (-) Pagamentos a Funcionários (-) Recolhimentos ao Governo (-) Pagamentos a Credores Diversos (=) Disponibilidades geradas pelas (aplicadas nas) Atividades Operacionais	
Das Atividades de Investimentos (+) Recebimento de Venda de Imobilizado (-) Aquisição de Ativo Permanente (+) Recebimento de Dividendos (=) Disponibilidades geradas pelas (aplicadas nas) Atividades de Investimentos	
Das Atividades de Financiamentos (+) Novos Empréstimos (-) Amortização de Empréstimos (+) Emissão de Debêntures (+) Integralização de Capital (-) Pagamento de Dividendos (=) Disponibilidades geradas pelas (aplicadas nas) Atividades de Financiamento	
Aumento / Diminuição Nas Disponibilidades DISPONIBILIDADES- no início do período DISPONIBILIDADES- no final do período	

## 6. DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO (DMPL)

A elaboração da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) é facultativa e, de acordo com o artigo 186, parágrafo 2º, da Lei das S/A, a demonstração de lucros ou prejuízos acumulados poderá ser incluída nesta demonstração.

A DMPL uma demonstração mais completa e abrangente, já que evidencia a movimentação de todas as contas do patrimônio líquido durante o exercício social, inclusive a formação e utilização das reservas não derivadas do lucro.

A maioria das companhias opta pela sua elaboração.

**6.1 MUTAÇÕES NAS CONTAS PATRIMONIAIS**

As contas que formam o Patrimônio Líquido podem sofrer variações por inúmeros motivos, tais como:

**1 - Itens que afetam o patrimônio total:**

- a) acréscimo pelo lucro ou redução pelo prejuízo líquido do exercício;
- b) redução por dividendos;
- c) acréscimo por reavaliação de ativos;
- d) acréscimo por doações e subvenções para investimentos recebidos;
- e) acréscimo por subscrição e integralização de capital;
- f) acréscimo pelo recebimento de valor que exceda o valor nominal das ações integralizadas ou o preço de emissão das ações sem valor nominal;
- g) acréscimo pelo valor da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;
- h) acréscimo por prêmio recebido na emissão de debêntures;
- i) redução por ações próprias adquiridas ou acréscimo por sua venda;
- j) acréscimo ou redução por ajuste de exercícios anteriores.

**2 - Itens que não afetam o total do patrimônio:**

- a) aumento de capital com utilização de lucros e reservas;
- b) apropriações do lucro líquido do exercício reduzindo a conta Lucros Acumulados para formação de reservas, como Reserva Legal, Reserva de Lucros a Realizar, Reserva para Contingência e outras;
- c) reversões de reservas patrimoniais para a conta de Lucros ou Prejuízos acumulados;
- d) compensação de Prejuízos com Reservas.

DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO FINDO EM 31.12.X2 EM MILHARES DE R\$								
Histórico	Capital Realizado	RESERVAS DE CAPITAL		RESERVAS DE LUCROS			Lucros Acumulados	Total
		Ágio na Emissão de Ações	Subvenções para Investimentos	Reserva Para Contingência	Reserva Estatutária	Reserva Legal		
Saldo em 31.12.x1								
Ajustes de Exercícios Anteriores:								
Efeitos de mudança de critérios contábeis								
Retificação de erros de exercícios anteriores								
Aumento de Capital:								
com lucros e								

**APURAÇÃO, CONCILIAÇÃO E ANÁLISE DO BALANÇA 2018**

reservas								
por subscrição realizada								
Reversões de Reservas:								
de contingências								
de lucros a realizar								
Lucro Líquido do Exercício:								
Proposta da Administração de Destinação do Lucro:								
Transferências para reservas								
Reserva legal								
Reserva estatutária								
Reserva de lucros para expansão								
Reserva de lucros a realizar								
Dividendos a distribuir (R\$ ... por ação)								
Saldo em 31.12.X2								

**7. DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO (DVA)**

Valor adicionado representa a riqueza criada pela empresa, de forma geral medida pela diferença entre o valor das vendas e os insumos adquiridos de terceiros. Inclui também o valor adicionado recebido em transferência, ou seja, produzido por terceiros e transferido à entidade.

A DVA é de publicação obrigatória para as sociedades de capital aberto, por força da [Lei 11.638/2007](#), aplicando-se aos exercícios encerrados a partir de dezembro de 2008. O [Pronunciamento Técnico CPC 09](#) trata dos detalhamentos relativos à DVA.

A riqueza gerada pela empresa, medida no conceito de valor adicionado é calculada a partir da diferença entre o valor de sua produção e o dos bens produzidos por terceiros utilizados no processo de produção da empresa.

A Demonstração do Valor Adicionado está estruturada para ser elaborada a partir da Demonstração do Resultado do período.

A atual e a potencial aplicação do valor adicionado mostram o aspecto econômico e social que o seu conceito envolve: (a) como índice de avaliação do desempenho na geração da riqueza, ao medir a eficiência da empresa na utilização dos fatores de produção, comparando o valor das saídas com o valor das entradas, e (b) como índice de avaliação do desempenho social à medida que demonstra, na distribuição da riqueza gerada, a participação dos empregados, do Governo, dos Agentes Financiadores e dos Acionistas.



O valor adicionado demonstra, ainda, a efetiva contribuição da empresa, dentro de uma visão global de desempenho, para a geração de riqueza da economia na qual está inserida, sendo resultado do esforço conjugado de todos os seus fatores de produção.

O valor adicionado constitui-se da receita de venda deduzida dos custos dos recursos adquiridos de terceiros. É, portanto, o quanto a entidade contribuiu para a formação do Produto Interno Bruto (PIB) do país.

A Demonstração do Valor Adicionado, que também pode integrar o Balanço Social, constitui desse modo, uma importante fonte de informações à medida que apresenta esse conjunto de elementos que permitem a análise do desempenho econômico da empresa, evidenciando a geração de riqueza, assim como dos efeitos sociais produzidos pela distribuição dessa riqueza.

Desde 1992, a CVM tem apoiado e estimulado a divulgação da DVA, por meio do Parecer de Orientação CVM nº 24/92. No Ofício Circular CVM/SNC/SEP/ no 01/00, a CVM sugeriu a utilização de modelo elaborado pela Fundação Instituto de Pesquisa Contábeis, Atuariais e Financeiras da USP (FIPECAFI).

A [NBC T 3.7](#) apresenta 3 modelos de DVA aplicáveis às:

- Empresas em Geral
- Instituições Financeiras Bancárias e
- Seguradoras.

## 8. MODELO DE DVA - EMPRESAS EM GERAL

Ressaltamos que esse modelo não deve inibir a apresentação de demonstração mais detalhada e melhor adaptada ao segmento de negócio da empresa. Caso a empresa julgue necessária, poderá apresentar essas informações em notas explicativas às demonstrações contábeis.

### 1. Receitas

- 1.1. Vendas de Mercadorias, Produtos e Serviços
- 1.2. Provisão para Crédito de Liquidação Duvidosa
- 1.3. Não Operacionais

### 2. Insumos Adquiridos de Terceiros

- 2.1. Matérias Primas Consumidas
- 2.2. Custo da Mercadoria e dos Serviços
- 2.3. Materiais, Energia, Serviço de Terceiros e Outros
- 2.4. Perda / Recuperação de Valores Ativos

### 3. Valor Adicionado Bruto (1-2)

### 4. Retenções

- 4.1. Depreciação, Amortização e Exaustão

### 5. Valor Adicionado Líquido Produzido (3-4)

### 6. Valor Recebido em Transferência

- 6.1. Resultado de Equivalência Patrimonial
- 6.2. Receitas Financeiras

### 7. Valor Adicionado Total a Distribuir (5+6)

### 8. Distribuição do Valor Adicionado

- 8.1. Pessoal e Encargos
- 8.2. Impostos Taxas e Contribuições
- 8.3. Juros e Aluguéis
- 8.4. Juros sobre o Capital Próprio e Dividendos
- 8.5. Lucros Retidos / Prejuízo do Exercício

*Nota: O valor apurado no item 7 - "Valor Adicionado Total a Distribuir", deve ser totalmente destinado no item 8 - "Distribuição do Valor Adicionado".*

Os critérios e instruções de cada item da DVA estão especificados na [NBC T 3.7](#).

## 9. ACRÉSCIMOS DE INFORMAÇÕES

Além das informações contidas nos grupos relacionados no modelo acima, a entidade deve acrescentar ou detalhar outras linhas na Demonstração do Valor Adicionado quando o montante e a natureza de um item ou o somatório de itens similares forem de tal magnitude que a apresentação em separado ajuda na apresentação mais adequada da Demonstração do Valor Adicionado.

## 10. NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

A publicação de Notas Explicativas às Demonstrações Financeiras está prevista no § 4º do artigo 176 da Lei 6.404/1976 (Lei das S/A), adiante transcrito: "As demonstrações serão complementadas por Notas Explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessários para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício".

As Notas Explicativas visam fornecer as informações necessárias para esclarecimento da situação patrimonial, ou seja, de determinada conta, saldo ou transação, ou de valores relativos aos resultados do exercício, ou para menção de fatos que podem alterar futuramente tal situação patrimonial, ou ainda, poderá estar relacionada a qualquer outra das Demonstrações Financeiras, como a Demonstração dos Fluxos de Caixa e dos Lucros ou Prejuízos Acumulados.

### 10.1 NOTAS PREVISTAS PELA LEI

O art. 37 da [Lei 11.941/2009](#) alterou o § 5º, do art. 176 da Lei das S/A, mencionando, sem esgotar o assunto, as bases gerais e as normas a serem incluídas nas demonstrações financeiras, as quais deverão indicar:

- I - apresentar informações sobre a base de preparação das demonstrações financeiras e das práticas contábeis específicas selecionadas e aplicadas para negócios e eventos significativos;
- II - divulgar as informações exigidas pelas práticas contábeis adotadas no Brasil que não estejam apresentadas em nenhuma outra parte das demonstrações financeiras;
- III - fornecer informações adicionais não indicadas nas próprias demonstrações financeiras e consideradas necessárias para uma apresentação adequada; e
- IV - indicar:
  - a) os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisões para encargos ou riscos, e dos ajustes para atender a perdas prováveis na realização de elementos do ativo;
  - b) os investimentos em outras sociedades, quando relevantes;
  - c) o aumento de valor de elementos do ativo resultante de novas avaliações;
  - d) os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes;
  - e) a taxa de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;
  - f) o número, espécies e classes das ações do capital social;
  - g) as opções de compra de ações outorgadas e exercidas no exercício;
  - h) os ajustes de exercícios anteriores; e

i) os eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia.

A Lei das S/A estabeleceu os casos que deverão ser mencionados em Notas Explicativas; no entanto, essa menção representa o conceito básico a ser seguido pelas empresas, podendo haver situações em que sejam necessárias Notas Explicativas adicionais, além das já previstas pela Lei das S/A.

## 10.2 CIAS. ABERTAS

Para as companhias abertas, observar as instruções da [Orientação Técnica OCPC 07](#) (aprovada pela Deliberação CVM 727/2014), emitida pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, que trata da evidenciação na divulgação dos relatórios contábil-financeiros de propósito geral, aplicando-se aos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2014.

## 10.3 NOTA SOBRE OPERAÇÕES OU CONTEXTO OPERACIONAL

Apesar de não prevista pela Lei Societária, pela CVM ou qualquer outro órgão profissional, as empresas têm divulgado de forma usual, como a primeira das Notas Explicativas com o título "Operações" ou "Contexto Operacional" cujo conteúdo faz menção ao ramo de atividade explorado, base de operação e mercado que atua e qual o estágio do empreendimento se estiver em implantação ou se estiver em expansão.

Tais informações são importantes para que os analistas e demais usuários das demonstrações financeiras possam melhor avaliar a situação da empresa e os seus resultados, bem como julgar da razoabilidade de índices de rentabilidade e liquidez

## MODELO DE NOTAS EXPLICATIVAS

### EMPRESA DE TAL E TAL

#### NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DE 31 DE DEZEMBRO DE 20X1 (Valores em R\$ 1)

#### NOTA 1. CONTEXTO OPERACIONAL

A empresa tem por objeto social (*descrever o objeto social contido no contrato ou estatuto social*)

#### NOTA 2. APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

As demonstrações contábeis foram elaboradas em observância aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e em conformidade com as diretrizes da Lei n.º 6.404/76 - Lei das Sociedades por Ações, e estão sendo apresentadas em milhares de reais de forma comparativa com as demonstrações do exercício anterior.

Os efeitos inflacionários são reconhecidos através da atualização monetária dos ativos e passivos, sujeitos à indexação ou variação cambial, e estão refletidos no resultado do exercício.

#### NOTA 3. PRINCIPAIS PRÁTICAS CONTÁBEIS

Dentre os principais procedimentos adotados para a preparação das demonstrações contábeis ressaltamos:

##### a) Apuração do Resultado

As receitas, despesas e provisões são escrituradas pelo regime de competência, observando-se o critério “pró-rata-dia”.

As operações com taxas prefixadas são registradas pelo valor de resgate. As operações com taxas pós-fixadas estão atualizadas até a data do balanço.

**b) Aplicações de liquidez não imediata**

Estão demonstradas pelo custo de aplicação, acrescidas dos rendimentos correspondentes, apropriados até a data do balanço.

**c) Adiantamento a fornecedores**

Estão demonstrados pelo valor nominal do desembolso.

**d) Despesas antecipadas**

Referem-se, basicamente, a prêmios de seguros a apropriar e estão demonstradas pelos valores despendidos, deduzidas das parcelas apropriadas até a data do balanço pelo critério “pro-rata-temporis”.

**e) Imobilizado**

Está demonstrado ao custo de aquisição, ajustado por depreciações acumuladas, calculadas pelo método linear, às taxas estabelecidas em função do tempo de vida útil, fixado por espécie de bens, conforme segue:

Móveis e Utensílios	10 % a.a.
Sistema de Comunicação	10 % a.a.
Equipamentos de Processamento de Dados	20 % a.a.
Veículos	20 % a.a.

**f) Diferido (saldo remanescente em 31.12.2008)**

Está demonstrado aos valores de custo, ajustado por amortizações acumuladas, calculadas a partir do início em que começaram a ser usufruídos os benefícios respectivos, em períodos que não ultrapassam o prazo máximo estabelecido na Lei nº 6.404/76.

**g) Passivo Circulante**

As obrigações e encargos são apresentados pelos valores conhecidos ou calculáveis, acrescidos, quando aplicáveis, das correspondentes atualizações incorridas.

**h) Provisão para Imposto de Renda**

Não foi constituída devido à apuração de prejuízo contábil e fiscal no exercício.

**i) Provisão de Férias**

Está constituída em montante suficiente para fazer frente às obrigações com funcionários, por conta de férias vencidas e proporcionais, acrescida dos correspondentes encargos sociais.

**NOTA 4. IMOBILIZADO**

A seguir, demonstramos as contas que compõem esta rubrica:

Descrição	R\$
Móveis/Utensílios/Equipamentos	15.000
Sistema de Comunicação	26.000
Equipamentos de Processamento de Dados	60.000
Veículos	1.000
Depreciação acumulada	( 28.000)
<b>Totais</b>	<b>75.000</b>

**NOTA 5. DIFERIDO (saldo remanescente em 31.12.2008)**

A seguir, demonstramos as contas que compõem esta rubrica:

Descrição	R\$
Projeto XYZ	40.000
Projeto XVC	100.000
Amortização Acumulada	(12.000)
<b>Totais</b>	<b>128.000</b>

**NOTA 6. OBRIGAÇÕES A LONGO PRAZO**

Referem-se às obrigações vincendas após o término do exercício seguinte ao balanço e estão demonstradas pelos seus valores originais contratados, incluindo, quando aplicável, correção, variação monetária e juros. Os detalhes identificativos destas aplicações, incluindo as garantias prestadas, discriminam-se como segue:

**I – OBRIGAÇÕES:**

a) instituições financeiras

Valor do principal: R\$ 1.000.000

Juros de: 6% a.a. acima da TJLP

Vencimento inicial: 15/out./2XX0

Vencimento final: 15/jul./2XX7

b) Tributos e Contribuições em Demandas Judiciais:

Referem-se aos créditos tributários do COFINS, compensados com as contribuições devidas, os quais estão sendo discutidos judicialmente.

**NOTA 7. CAPITAL SOCIAL**

Pertence inteiramente a acionistas domiciliados no País, está composto por 1.000.000 (um milhão) ações ordinárias e 2.000.000 (dois milhões) ações preferenciais, todas nominativas e no valor nominal de R\$ 1,00 (um real) cada uma.

As ações preferenciais, que não tem direito ao voto na Assembleia Geral, gozam de prioridade no reembolso de capital, sem prêmio, outrossim, é assegurado às ações preferenciais o pagamento de um percentual de 10% (dez por cento) acima dos dividendos pagos às ações ordinárias.

Aos acionistas é assegurado um dividendo mínimo correspondente a 25% do lucro líquido ajustado, nos termos da Lei das Sociedades por Ações e do Estatuto Social.

**NOTA 8. AJUSTE DE EXERCÍCIOS ANTERIORES**

Registra o lançamento de despesa operacional imputável ao exercício anterior e não atribuível a fatos subsequentes, nos termos do artigo 186, parágrafo 1º, da Lei 6.404/76, os quais descrevemos a seguir:

**CARTA DE RESPONSABILIDADE DA ADMINISTRAÇÃO**

Deverá ser obtida pelo profissional da Contabilidade, anualmente, a Carta de Responsabilidade da Administração para o encerramento do exercício contábil.

Desta forma, a assinatura das demonstrações contábeis fica vinculada à entrega da Carta de Responsabilidade da Administração.

O profissional deverá comunicar ao CRC de seu domicílio profissional a recusa da entrega da Carta de Responsabilidade da Administração por parte da empresa.

A exigência em contrato para entrega da Carta de Responsabilidade da Administração será obrigatória somente nos contratos de novos clientes, ou quando da renovação dos contratos antigos, a partir de 13.12.2013, data da publicação da [Resolução CFC 1.457/2013](#) (que prevê a obrigatoriedade da referida Carta).