



# Contabilidade Comercial



# Contabilidade Comercial

Davidson Benicio de Souza  
Robinson Alves

© 2018 por Editora e Distribuidora Educacional S.A.  
Todos os direitos reservados. Nenhuma parte desta publicação poderá ser reproduzida ou transmitida de qualquer modo ou por qualquer outro meio, eletrônico ou mecânico, incluindo fotocópia, gravação ou qualquer outro tipo de sistema de armazenamento e transmissão de informação, sem prévia autorização, por escrito, da Editora e Distribuidora Educacional S.A.

**Presidente**

Rodrigo Galindo

**Vice-Presidente Acadêmico de Graduação e de Educação Básica**

Mário Ghio Júnior

**Conselho Acadêmico**

Ana Lucia Jankovic Barduchi

Camila Cardoso Rotella

Danielly Nunes Andrade Noé

Grasiele Aparecida Lourenço

Isabel Cristina Chagas Barbin

Lidiane Cristina Vivaldini Olo

Thatiane Cristina dos Santos de Carvalho Ribeiro

**Revisão Técnica**

Adriana Cezar

Wilson Moisés Paim

**Editorial**

Camila Cardoso Rotella (Diretora)

Lidiane Cristina Vivaldini Olo (Gerente)

Elmir Carvalho da Silva (Coordenador)

Letícia Bento Pieroni (Coordenadora)

Renata Jéssica Galdino (Coordenadora)

---

**Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)**

Souza, Davidson Benicio de  
S729c Contabilidade comercial / Davidson Benicio de Souza,  
Robinson Alves. – Londrina : Editora e Distribuidora  
Educacional S.A., 2018.  
232 p.

ISBN 978-85-522-0720-7

1. Contabilidade. I. Souza, Davidson Benicio de.  
II. Alves, Robinson. III. Título.

CDD 650

---

Thamiris Mantovani CRB-8/9491

2018  
Editora e Distribuidora Educacional S.A.  
Avenida Paris, 675 – Parque Residencial João Piza  
CEP: 86041-100 – Londrina – PR  
e-mail: editora.educacional@kroton.com.br  
Homepage: <http://www.kroton.com.br/>

# Sumário

<b>Unidade 1   Aspectos da atividade comercial</b>	<b>7</b>
Seção 1.1 - Comércio e empresas	9
Seção 1.2 - Classificação das sociedades	25
Seção 1.3 - Aspectos legais	42
<b>Unidade 2   Registros de elementos patrimoniais</b>	<b>63</b>
Seção 2.1 - Contabilização dos elementos do Ativo	64
Seção 2.2 - Contabilização dos Elementos do Passivo	80
Seção 2.3 - Contabilização dos elementos do Patrimônio Líquido	93
<b>Unidade 3   Registros de elementos de resultado</b>	<b>111</b>
Seção 3.1 - Fluxo operacional de faturamento	113
Seção 3.2 - Fluxo operacional de compras	131
Seção 3.3 - Formas de tributação	148
<b>Unidade 4   Evidenciação do fluxo de caixa</b>	<b>173</b>
Seção 4.1 - Atividades de serviços	175
Seção 4.2 - Tratamento do estoque em serviços	191
Seção 4.3 - Demonstrativo de fluxo de caixa	207



## Palavras do autor

Caro aluno, seja bem-vindo ao estudo da contabilidade voltada às atividades comerciais!

Sabe, existem algumas disciplinas no curso que são mais que necessárias do ponto de vista técnico, ou seja, há estudos efetuados no âmbito da graduação em ciências contábeis que são base na construção de um conhecimento sólido.

Pois bem, você está diante de uma dessas disciplinas. Portanto, é imprescindível que haja uma leitura atenta de todas as abordagens técnicas que serão apresentadas, tendo em mente desde o início que a contabilidade como ciência social aplicada não foi criada de uma só vez. E, diga-se mais, a contabilidade foi desenvolvida a partir das pequenas atividades comerciais há muito tempo, antes mesmo da sociedade introduzir a moeda no sistema de trocas, ou seja por meio das operações de escambo.

Há ainda alguns estudiosos que relatam que ela surgiu antes mesmo da chamada contagem abstrata.

Dada a sua importância, a contabilidade das atividades mercantis levará você a ter contato com os registros contábeis mercantis essenciais e presentes em diversas atividades, desde já sabendo que, independentemente de a empresa ser comercial, industrial ou de serviços, ela sempre dependerá da venda para manter as suas atividades. Outrossim, necessitará, acima de qualquer coisa, auferir lucros, pois, do contrário, estará fadada ao insucesso e à insolvência.

Posto isso, saiba desde já que o segredo para que você consiga representar em forma contábil (partidas dobradas) os fatos e atos da administração empresarial se resumirá na sua capacidade de “entender a operação mercantil”.

Sem que haja o entendimento das operações mencionadas, será bem provável que exista uma contabilização fraca e viciada, e – digamos mais – passível de erros.

Espero que goste da leitura e faça uma exploração crítica de todo o conteúdo que será trazido seção por seção.

Desejo boa leitura e que, ao final, possa ter conseguido subir mais um degrau no nível de conhecimento das ciências contábeis.



## Aspectos da atividade comercial

### Convite ao estudo

Prezado aluno, seja bem-vindo!

Ao longo desta unidade, você terá contato com os principais aspectos da atividade comercial, assunto desdobrado em diversas frentes, dentre elas a que aborda o entendimento do comércio e das empresas, da classificação das sociedades e dos aspectos legais inerentes à atividade comercial.

Para tanto, na Seção 1.1, discutiremos a respeito da evolução do comércio, em que serão estudados pequenos trechos históricos (sem maior aprofundamento) que remetam à origem da atividade comercial das antigas civilizações até os dias de hoje. Ademais, também serão estudadas as características das atividades comerciais e o conceito de sociedade comercial. Por fim, estudaremos à luz da legislação brasileira aplicável quem serão caracterizados como empresa e empresário.

Já na Seção 1.2, ao passo que se estude a classificação das sociedades mercantis, você entrará em contato com aspectos relativos à constituição societária e à responsabilidade dos administradores, ambos sob a luz do Código Civil brasileiro. Igualmente, os direitos e as obrigações inerentes aos sócios perante a sociedade serão brevemente abordados. Por fim, ainda nessa seção, daremos ênfase à importância da escrituração contábil das sociedades mercantis e veremos quão importante é para tais sociedades que existam registros contábeis regulares.

Em seguida, na Seção 1.3, você terá contato com os aspectos legais que circundam a natureza e o tipo societário existente no Brasil, com atenção especial às Sociedades Simples, às Sociedades Empresárias e às Exigências legais – Licenciamento.

Mas você não estará sozinho em sua caminhada e estudo. Para fins didáticos e ilustrativos, você verá diversas situações que cercam a Betaclean, um *marketplace* que vende diversos produtos, como roupas, calçados, bolsas, acessórios, roupas de cama, mesa e banho, para o varejo desde o início deste ano.

Também conhecerá pouco a pouco os seus sócios: Rodrigo, estudante do último ano administração; Rafael, um empreendedor nato, que estuda o 7º semestre de Ciências Contábeis e é formado em Ciências da Computação; e Denis, estudante de Marketing.

Tendo seu negócio sido desenvolvido numa incubadora de empresas, durante uma *hackathon* (maratona de programação) promovida pela Beauty Indústria e Comércio Ltda. – empresa responsável pelos produtos vendidos e com uma estrutura de *marketplace* de alta tecnologia, produtos de alta qualidade e preços arrasadores, além da exploração ativa de ações de marketing nas redes sociais para divulgação dos produtos –, os resultados não demoraram a aparecer: nos três meses de operação utilizando a estrutura comercial e financeira da Beauty, que assumiu a responsabilidade sobre as transações, a Betaclean faturou, em média, R\$ 15 mil por dia.

Você verá também que os resultados apresentados pela Betaclean demonstraram que o projeto desenvolvido no concurso é viável e que, agora, precisa mostrar se tem potencial de escalar o mercado, visando ao aumento do seu *marketshare*. Em síntese, esses são alguns dos fatos que cercam nossa entidade alvo de estudo ao passo que caminhemos nesta unidade.

Por fim, você deverá, a partir dos conhecimentos adquiridos, resolver as situações que serão levantadas a partir dos conhecimentos contábeis em curso. Vamos em frente!

# Seção 1.1

## Comércio e empresas

### Diálogo aberto

Caro aluno!

Nesta seção, você estudará os aspectos inerentes à atividade comercial. Para tanto, serão conhecidos alguns fatos que marcaram a evolução histórica do comércio, assim como suas principais características e conceitos.

Desde já faremos menção ao aperfeiçoamento ocorrido nos controles da contabilidade à medida que as operações comerciais foram tornando-se cada vez mais complexas na evolução histórica historicamente do comércio mundial.

Você verá que a operação de comércio está basicamente configurada no ato de comprar, estocar e, posteriormente, vender determinado item (mercadoria/produto) no mercado. E diante de tais características intrínsecas e extrínsecas contidas nesta seção (e unidade) formaremos o entendimento do que constitui a atividade de comércio em seus aspectos gerais e históricos.

Para tanto, a partir das situações que irão envolver nossos personagens, conduziremos o estudo desta disciplina. Posto isso, precisamos auxiliar os sócios da Betaclean a respeito de uma questão importante a ser resolvida por parte dos empreendedores, que é definir o modelo de negócio e, assim, formalizar a sociedade e a empresa.

A decisão pela sociedade foi unânime, e cada um investiu R\$ 10 mil na empresa. Um investidor-anjo quer investir R\$ 100 mil no negócio.

Como nenhum dos empreendedores possui conhecimento contábil, eles não sabem por onde começar e, nesse momento, para auxiliá-los na tomada de decisão, resolveram contratar você, um especialista em contabilidade comercial para responder a algumas dúvidas. Algumas questões estão permeando esse trabalho, como: que modelo de negócio poderia se adequar mais às demandas dos empreendedores? Quais aspectos legais estão envolvidos para a concretização do modelo de negócio a ser implantado? É possível formalizar um enquadramento para esse tipo de negócio?

Foi marcada uma reunião inicial com os empreendedores e sócios Denis, Rafael e Rodrigo, para que todos pudessem conversar e obter as informações necessárias à realização do trabalho. Ao término dessa reunião, você identificou as demandas com as quais os empreendedores estavam mais preocupados:

- a) Como seria a transição do período de três meses de operações incorridas com a estrutura da Beauty Indústria e Comércio Ltda., e se isso poderia gerar algum problema futuro, para eles ou para a Beauty, uma vez que todos os processos de emissão de notas fiscais, boletos e cobranças foram realizados em nome da Beauty.
- b) Qual seria a melhor opção para o registro da atividade principal, considerando que eles são uma empresa (*startup*) da área de TI (tecnologia da informação) que vende produtos pela internet, com um modelo e negócio formatados de forma preliminar para comprar produtos diretamente da indústria, estocar em depósito próprio e entregar, via correio, aos clientes.
- c) O sócio tem um investidor-anjo, que quer investir R\$ 100 mil no negócio.

Como eles podem fazer, uma vez que essa pessoa não quer ter riscos no negócio? Essa pessoa deve compor o contrato social? Existe uma modalidade de empresa de que ela possa participar sem ser sócio?

Dessa forma, você, na qualidade de consultor, deverá elaborar um relatório identificando a forma adequada de transição entre a Beauty e a Betaclean, o enquadramento da empresa em comercial ou comercial e serviços, os processos de abertura do negócio, bem como o enquadramento da atividade.

Importante para que possa resolver essa atividade é que você busque, na leitura desta seção, o entendimento do conceito de empresa e empresário. É importante que leia a respeito de quem pode ou não ser empresário no cenário brasileiro (ler art. 972 a 980, do CC/2002).

Desde já, não há uma solução única para essa situação-problema. Contudo, daremos adiante um norte a respeito do assunto, promovendo algumas considerações relevantes.

## Não pode faltar

Olá! É mais que necessário entender que o estudo da contabilidade dita como comercial é fruto de uma evolução histórica da própria figura do comércio, que é e foi influenciada por forças mercadológicas, que são, principalmente, estudadas pelas ciências econômicas.

De início, antes mesmo de estabelecer uma relação entre as atividades comerciais e a contabilidade, é necessário lembrar as palavras de Santos, Schmidt e Machado (2011, p. 53) a respeito da origem da contabilidade:

**A arqueologia da contabilidade é fruto de estudos científicos de restos humanos desenvolvidos no período mesolítico (10.000 a 5.000 a.C.), ou seja, na pré-história, isto porque esses fatos ocorreram antes do aparecimento da escrita, sendo que as primeiras fichas de barro foram encontradas em 8.000 a.C. em Uruk, antiga cidade da Mesopotâmia e centro importante da civilização sumeriana.**



Veja que, mesmo de forma bastante rudimentar, as atividades de comércio já eram controladas na Antiguidade por mecanismos contábeis básicos e que se predispunham ao controle dos estoques de produtos agrícolas e animais.



### Exemplificando

Veja que o controle de estoque é um procedimento bastante efetuado desde os primórdios das atividades mercantis. Em termos práticos, referidas fichas de controle permanente devem ser gerenciadas por tipo de produto, podendo, do ponto de vista fiscal, no caso brasileiro, serem efetuadas pelos critérios: Primeiro que Entra, Primeiro que Sai (PEPS), do inglês *First in, First Out (FIFO)*, ou pela Média ponderada.

A seguir, um exemplo de ficha de Controle Permanente de Estoques:

Tabela 1.1 | Ficha de Estoques – Média ponderada

Valor				Saídas			Saldos		
Data	Qtde	Custo unitário	Valor	Qtde	Custo unitário	Valor	Qtde	Custo unitário	Valor
3/8	1.000	10,00	10.000,00				1.000	10,00	10.000,00
10/8	1.500	10,50	15.750,00				2.500	10,30	25.750,00
15/8	2.000	11,80	23.600,00				4.500	10,97	49.350,00
20/8				2.500	10,97	27.416,67	2.000	10,97	<b>21.933,33</b>
25/8	800	13,00	10.400,00				2.800	11,55	32.333,33
30/8				1.800	11,55	20.785,71	1.000	11,55	11.547,62

Fonte: elaborada pelo autor.

Ademais, constitui esse relatório uma capacidade informativa extremamente útil, pois as atividades mercantis e, por consequência, os ativos das empresas são recursos que devem ser controlados sob pena de serem desviados ou extraviados.

Pois bem, à época, a contabilidade fazia uso, como ainda visto em Santos, Schmidt e Machado (2011, p. 62), de “fichas simples e complexas, através de caracteres cuneiformes, ou seja, a escrita em forma de cunha dos assírios, babilônios, medos e persas. Posteriormente surgiram os primeiros pictográficos, com o início da contagem abstrata e da escrita”.

Nessa mesma esteira, Hunt e Lautzenheizer (2013, p. 7), acerca do desenvolvimento do comércio, relatam que este pôde ser visto a partir da sociedade medieval, ou seja, bem antes do início do movimento capitalista. Vejamos:



Além dos feudos, a Europa medieval tinha muitas cidades, que eram importantes centros manufatureiros. Os bens manufaturados eram vendidos aos feudos e, algumas vezes, comercializados no comércio de longa distância. As instituições econômicas dominantes nas cidades eram as guildas – associações artesanais, profissionais e de ofício – que existiam desde o Império Romano. Quem quisesse produzir ou vender qualquer bem ou serviço teria de entrar para uma guilda.

Veja bem, sem querer adentrar em nível de profundidade elevada nos aspectos históricos e específicos que envolvem as mencionadas guildas, é notadamente observável que o cenário mundial da época, em termos de comércio, possuía uma configuração bem distinta da vista neste século.

Como bem atestam Ludícibus e Marion (2016, p. 2), ao relatarem a origem das operações mercantis: “são remotas as origens do comércio [...] além dos fenícios, foram muitos os povos da Antiguidade que exerceram com esmero a atividade comercial, como os gregos e mesmo os romanos”.

Da mesma forma, dada a estreita relação existente entre o comércio e a contabilidade, Marion (2015, p. 10) expõe que “costuma-se dizer que a Contabilidade é tão antiga quanto a origem do homem”.

Pois bem, Ludovico (2009, p. 10) reforça que os “povos primitivos como os Fenícios procuravam trocar seus produtos por outros que não produziam, buscando, com isso, o crescimento e o desenvolvimento de sua gente”. Veja-se que tais atitudes dos fenícios constituíam estratégias comerciais arcaicas, mas amplamente utilizadas à época.

A respeito do mesmo tema e explicando o surgimento das cidades em virtude da ocorrência as atividades comerciais, Feijó (2007, p. 11) relata que

**A “cidade” surge porque os homens buscam satisfazer melhor a suas próprias necessidades, tirando proveito da especialização de tarefas. Vivendo em sociedade, eles produzem para si e para os demais e procuram tirar o máximo proveito das trocas.**



Não diferentemente do que foi observado com o comércio e as cidades, é bem certo que a Contabilidade, como ainda relata Marion (2015, p. 11) veio a atingir sua maturidade

[...] entre os séculos XIII e XVI d.C. (comércio com as Índias, burguesia, renascimento, mercantilismo etc.), consolidando-se pelo trabalho elaborado pelo frade franciscano Luca Pacioli, que publicou na Itália, em 1494, um tratado sobre Contabilidade que ainda hoje é de grande utilidade no meio contábil. Assim nasceu a Escola Italiana de Contabilidade, que dominou o cenário mundial até o início do século XX.



Feijó (2007, p. 48), relata que



[à] medida que a classe de comerciantes e financistas enriquecia, ela ganhava importância na sociedade medieval e os nobres feudais, sentindo a ameaça ao *status quo*, compeliam o rei a tomar medidas para controlar a atividade mercantil de modo a limitar o enriquecimento com o comércio.

E diga-se mais, a maximização da riqueza promovida pela especialização das tarefas, citada por Ludovico (2009, p. 10), fez com que “o comércio se desenvolvesse, criando novas fases como o mercantilismo, o liberalismo clássico, o protecionismo, o neoliberalismo e a atual integração econômica”.

Ainda quando se estuda Feijó (2007, p. 3) a respeito das trocas, tem-se que a figura do mercado já existia “na Antiguidade, mas a generalização de uma sociedade com grande número de indivíduos independentes, relacionando-se uns com os outros basicamente pelas trocas de mercado, só aparece com o advento do capitalismo”.

Aliás, o capitalismo como um sistema econômico teve seu início por volta do século XV, a partir da decadência do sistema feudal e consequente surgimento da burguesia, expansão do sistema comercial etc., o seu surgimento é explicado por Frieden (2008, p. 11) ligado ao fato de que ele “por natureza gera tanto perdedores quanto vencedores”.

Sob a ótica contabilística, o resultado apurado nas operações de comércio é o que determina se as sociedades se tornaram mais ricas ou mais pobres ano a ano.

Para que não reste dúvidas a respeito da importância do comércio para o desenvolvimento das atividades das sociedades, o seu conceito é sutilmente exposto por Ludícius e Marion (2016, p. 2), ao

comentarem que o comércio pode ser entendido como “a troca de mercadorias por dinheiro ou de uma mercadoria por outra”.

Em reforço, os mesmos autores ainda relatam que a atividade comercial é “inerente à natureza e às necessidades humanas, pois todos temos necessidades e, se não existisse moeda, trocaríamos bens que temos em excesso por outros que não possuímos” (IUDÍCIBUS; MARION, 2016, p. 2).

É consenso de que a contabilidade como ferramenta registrará por meio dos mecanismos de que dispõe as transações das sociedades mercantis, e é nesse sentido, como bem explana Santos, Schmidt e Machado (2011, p. 58), que a “contabilidade necessita, para a sua própria existência, não somente de alguma coisa que possa ser contabilizada, mas também de um meio pelo qual o registro contábil possa ser realizado; isso significa ser mensurado”, ou seja, as atividades mercantis são fatos que devem ser registrados e são a razão da existência da contabilidade.

A respeito do mecanismo contábil relatado, é cediço que se pode afirmar exatamente o que Santos, Schmidt e Machado (2011, p. 63) antes já afirmaram: “O desenvolvimento econômico do norte da Itália depois de 1100, causado pelo aumento da população, pelas oportunidades econômicas oferecidas pelas cruzadas, propiciou o surgimento do sistema de partidas dobradas”.

Saiba que é consenso no meio contábil de que o segundo capítulo do livro *Summa de Arithmetica*, escrito por Luca Bartolomeu Pacioli, em 1445, denominado *Tractatus de Computis et Scripturis*, deu origem ao que temos de mecanismo contábil vigente, ou seja: a contabilidade por Partidas Dobradas.

E veja bem, a contabilidade vista pela Associação Americana de Contabilidade, citada por Menendes e referendada ainda por Araújo (2008, p. 2), “é um processo de identificação, avaliação e divulgação de informações que permitem a tomada de decisão e a formação de juízos por parte dos interessados pela informação contábil”.

E mais, como bem diriam Santos, Schmidt e Machado (2011, p. 53): “o campo da prática da contabilidade compreende a demonstração de que [...] seus procedimentos [...] estão de fato sendo seguidos nos casos particulares e os resultados factuais desses procedimentos” sem deixar de enfatizar que o objeto da contabilidade foi e se sempre será o patrimônio das entidades.

Tais entidades, ano a ano, serão afetadas em seus resultados alcançados pelas transações comerciais incorridas, sejam elas em pequenas ou grandes quantidades.

Aliás, segundo Ludícibus e Marion (2016, p. 2), a respeito desse assunto, “tradicionalmente, uma classificação fundamental [...] a ser estudada [...] é a que separa as entidades mercantis (comerciais) em dois grandes tipos: entidades comerciais atacadistas e entidades comerciais varejistas”.

Mas para que tais entidades possam efetuar qualquer das modalidades de transações, elas necessitam estar legalmente habilitadas, sob pena de serem punidas pelos órgãos fiscalizadores. Aliás, a respeito da constituição societária, a segunda seção desta unidade trará comentários e observações mais dedicadas e detalhadas.

Todavia, isso não nos impede que relatemos que, por simples observação semântica, o conceito de sociedade comercial possa ser observado na legislação vigente no Brasil de forma mais detalhada e atualizada a partir do Código Civil de 2002 (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002). Registre-se também que, anteriormente, a nomenclatura utilizada era de Sociedade Comercial.

Por sua ordem, a definição de empresário está contida no art. 966, do Código Civil de 2002. Tal dispositivo traz expressamente que empresário é aquele que “exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços” (BRASIL, 2002, [s.p.]).

O que se nota no trecho da lei vigente é que existem alguns aspectos similares ao antigo Regulamento nº 737, de 1850 (na legislação anterior).

Conforme explica Gusmão (2015, [s.p.]), o comerciante (como era chamado antes) “era a pessoa física (comerciante individual) ou jurídica (sociedade mercantil) que, em caráter habitual e profissional, praticava atos de comércio, visando lucro”.

Registre-se também que tínhamos, ao invés de uma única legislação, dois códigos distintos: o já mencionado Regulamento nº 737, de 1850, e a Lei nº 3.071 de 1916, o chamado Código Civil dos Estados Unidos do Brasil.

A partir do Quadro 1.1, podemos ver o que se entendia no direito brasileiro como atividade de mercancia:

Quadro 1.1 | Atividades de Mercancia (art. 19, do Regulamento nº 737/1850)

- § 1º A compra e venda ou troca de efeitos móveis ou semoventes, para os vender por grosso ou a retalho, na mesma espécie ou manufaturados, ou para alugar o seu uso;
- § 2º As operações de câmbio, banco e corretagem;
- § 3º As empresas de fábrica, de comissões, de depósito, de expedição, consignação e transporte de mercadorias, de espetáculos públicos;
- § 4º Os seguros, fretamentos, riscos e quaisquer contratos relativos ao comércio marítimo;
- § 5º A armação e expedição de navios.

Fonte: adaptado de Sanchez (2012, p. 45).

Diante do contexto contemporâneo do mesmo assunto, Ludíbus e Marion (2016, p. 8) ainda reforçam que “para exercício da atividade econômica o empresário deverá efetuar inscrição na Junta Comercial. Assim, indústria, comércio, prestações de serviços em geral caracterizam atividades empresariais”.

Mas, além do empresário, outro agente possui atribuições bastante relevantes na sociedade empresária: o administrador.

De acordo com Warde Júnior e Junqueira Neto (2014, p. 121), a pessoa natural encontrar-se na “condição de administrador de sociedade decorre de previsão do contrato social ou de deliberação societária, observada a disciplina jurídica específica de cada forma societária”. A prática e a observação do cotidiano levam a crer que ele pode ser sócio ou não. Sendo sócio, terá direito à remuneração desde que desenvolva atividade na sociedade.

Ressaltam Warde Júnior e Junqueira Neto (2014, p. 123): “aos administradores de sociedade são atribuídos deveres fiduciários de diligência e de lealdade, cujo descumprimento poderá causar danos à sociedade, pelos quais respondem os administradores”.

A respeito dos deveres dos sócios, Venosa e Rodrigues (2016) ressaltam que aqueles que constituem o quadro societário de determinada sociedade responderão solidariamente pelas obrigações contraídas pela sociedade, nos casos em que os bens da entidade não cobrirem as dívidas contraídas. Todavia, de acordo com o observado no art. 1.052, do CC/2002, a responsabilidade social deles se limita ao valor de suas quotas.



## Assimile

É necessário que sejam brevemente recapitulados os conceitos de comércio, sociedade comercial e de empresário.

Apesar de guardarem ligação e dependerem um do outro para que existam, deixaremos brevemente um entendimento mais sintético do assunto:

Ao comércio, cabe relatá-lo como sendo o ambiente em que ocorrem as trocas, compras ou a venda de mercadorias, ou ainda de bens e produtos.

A sociedade comercial nasce do contrato entre pessoas, com o seu consequente comprometimento de explorar determinada atividade.

Por fim, de forma bastante objetiva, o empresário diz respeito a uma pessoa ou ao grupo de pessoas narrado no breve conceito de sociedade comercial. Estes, de forma organizada, são responsáveis pela execução dos atos de comércio.



## Reflita

Como você pôde notar, esta seção, ao passo que buscou tratar do comércio e empresas, abordou o conceito de empresário.

Posto isso, deixamos a seguinte reflexão: em termos práticos, podemos dizer que empresário e empreendedor dizem respeito à mesma coisa ou são conceitos diferentes? Pense no que pode diferenciar um do outro.



## Pesquise mais

Leia o artigo denominado *As formas do comércio e a generalização da mercadoria*, de autoria de Sílvia Aparecida Guarnieri Ortigoza.

ORTIGOZA, S. A. G. As formas do comércio e a generalização da mercadoria. In: \_\_\_\_\_. **Paisagens do consumo**: São Paulo, Lisboa, Dubai e Seul. São Paulo: Editora Unesp; Cultura Acadêmica, 2010. Disponível em: <<http://books.scielo.org/id/wg88m/pdf/ortigoza-9788579831287-03.pdf>>. Acesso em: 22 out. 2017.

O artigo em questão menciona das paisagens de consumo e, entre outros assuntos, sobre as generalidades de mercadorias.

Aproveite e acesse também o link sobre a história do comércio. Veja de forma sintética os principais fatos, que vão desde as transações que garantiram a subsistência até aquelas vistas nos moldes atuais, com a presença da moeda e dos meios de pagamento.

HISTÓRIA do comércio. 23 ago. 2016. Disponível em <<https://www.youtube.com/watch?v=8aBLFiCRJs0>>. Acesso em: 22 out. 2017.

Por fim, é importante que leia atentamente os art. 966 a 980, do Código Civil de 2002, buscando entender o Livro II e seus Títulos I e II (BRASIL, 2002), os quais tratam do Empresário e da Capacidade.

## Sem medo de errar

Aqui, retomamos nossa situação-problema, e desde já você necessita relacionar quais foram as indagações e os pontos colocados pelos sócios da Betaclean. Vamos fazer as considerações ou ponderações por blocos, desde já reforçando que não há uma única resposta válida.

Estas são as primeiras indagações trazidas: que modelo de negócio poderia se adequar mais às demandas dos empreendedores? Quais aspectos legais estão envolvidos para a concretização do modelo de negócio a ser implantado? É possível formalizar um enquadramento para esse tipo de negócio?

Com relação ao modelo de negócio e considerando as informações que foram mencionadas, é possível mencionar que se trata de uma empresa comercial que comercializará algum item por meio dos recursos que envolvem a internet. Os aspectos legais que estão envolvidos na concretização da sociedade abrangem a definição de quem serão os sócios e quais serão suas respectivas atividades, já atentando que deve a empresa ser legalmente constituída. Com relação à operacionalização da atividade, é necessário definir como serão tratados os principais itens a serem comercializados, pois eles poderão ser estocados ou não pela empresa em sede própria.

Quando se faz menção a enquadramento, embora não esteja no escopo da disciplina, ele remete a um tipo de tributação. Para tanto, um dos itens que podem determinar como tal é a receita mensal. No início desta seção, foi mencionado que o faturamento diário da Betaclean é de R\$ 15.000,00. Ele pode ser considerado como parâmetro em termos de enquadramento. Nesse sentido, e de posse apenas dessas informações, é possível chegar ao seguinte quadro.

## Quadro 1.2 | Simulações Betaclean

Descrição	Valores
Faturamento diário	15.000,00
Nº dias úteis mensal	22
Faturamento mensal	330.000,00
Nº de meses do ano	12
<b>Faturamento anual</b>	<b>3.960.000,00</b>

Fonte: elaborado pelo autor.

Veja que de forma bem simples e conhecendo um pouco da legislação tributária podemos, com base em estimativa, falar que a *startup* teria um faturamento projetado que ultrapassaria o limite do regime de enquadramento simplificado.

A respeito dos três aspectos mencionados a seguir:

a) Como seria a transição do período de três meses de operações incorridas com a estrutura da Beauty Indústria e Comércio Ltda., e se isso poderia gerar algum problema futuro, para eles ou para a Beauty, uma vez que todos os processos de emissão de notas fiscais, boletos e cobranças foram realizados em nome da Beauty.

Solução: uma vez que se constitua a empresa, tais valores podem ser devolvidos mediante acordo entre as empresas em questão através de emissão de nota fiscal e pagamentos dos impostos que incidiram nas vendas da sociedade que apoiou o projeto da Betaclean.

b) Qual seria a melhor opção para o registro da atividade principal, considerando que eles são uma empresa (*startup*) da área de TI (tecnologia da informação) que vende produtos pela internet, com um modelo e negócio formatados de forma preliminar para comprar produtos diretamente da indústria, estocar em depósito próprio e entregar, via correio, aos clientes.

Solução: diante de situação colocada, é interessante que, quando dos atos constitutivos, o contrato desde já abranja as duas possibilidades, de modo a prevenir alterações futuras no objeto social da empresa.

c) O sócio tem um investidor-anjo, que quer investir R\$ 100 mil no negócio.

Solução: diante de um investidor capitalista, o mais sensato é um

acordo de sociedade, o que significa dizer que diante de tal situação esse investidor pode se tornar o majoritário. Outra possibilidade é de que tal recurso entre na empresa na forma de empréstimo, figurando tal investidor como um credor da Betaclean.

A referida situação buscou auxiliá-lo a entender os principais conceitos sobre o comércio e também as formas em que as operações comerciais que podem ocorrer em aderência aos temas: características da atividade comercial, empresa e empresário.

## Avançando na prática

### Quem pode ser empresário?

#### Descrição da situação-problema

Você é um profissional experiente na orientação de pessoas que desejam formalizar um negócio. Sua atuação é como consultor, e você, de maneira bastante eficiente, tem a função de orientar futuros empresários antes mesmo de arquivar os atos constitutivos de seus negócios.

Em virtude dessa atuação no mercado, você foi convidado a escrever uma breve coluna num jornal de grande circulação a título de orientação de quem pode ou não ser empresário.

Para tanto, foi solicitado que você mencione onde o leitor pode buscar mais informações ou aprofundar seu entendimento do assunto.

Para que possa resolver esta situação-problema, é necessário que você tenha acessado os links do “Pesquise mais” voltados ao entendimento de alguns artigos do Código Civil de 2002.

#### Resolução da situação-problema

Em atendimento ao solicitado nesta situação, poderíamos propor que o trecho tivesse a seguinte abordagem:

A legislação que trata de quem pode ou não ser empresário é o Código Civil de 2002, representado pela Lei nº 10.406, do mesmo ano, em seus artigos 966 a 980.

Nesse sentido, a lei ressalta que pode ser empresário quem não for legalmente impedido (aqui, se o for, a lei relata que este

responderá pelas obrigações contraídas) e estiver em pleno gozo de sua capacidade civil.

A lei relata que mesmo o incapaz pode, por meio de seus representantes, continuar administrando a empresa, antes conduzida por ele quando capaz, também por seus pais ou por autor de herança.

Em termos de registro das empresas na Junta Comercial, de acordo com o § 3º, do art. 974, e quando o assunto for o registro dos contratos da sociedade que envolva sócio incapaz, será necessário que: (a) o sócio incapaz exerça a administração da sociedade; (b) que o capital da sociedade esteja totalmente integralizado; (c) que o sócio considerado incapaz de forma relativa seja assistido e aquele considerado absolutamente incapaz seja representado por quem de direito.

A título de exemplo de sócio relativamente incapaz, temos aquele que ainda não atingiu a maioridade e aquele com incapacidade permanente, que foi acometido por acidente ou doença grave.

## Faça valer a pena

**1.** Feijó (2007, p. 48) relata que à “medida que a classe de comerciantes e financistas enriquecia, ela ganhava importância na sociedade medieval e os nobres feudais, sentindo a ameaça ao *status quo*, compeliavam o rei a tomar medidas para controlar a atividade mercantil de modo a limitar o enriquecimento com o comércio”.

Mesmo passados diversos séculos da era medieval e do feudalismo, as atividades mercantis na era moderna ainda buscam, agora diante de uma abordagem capitalista, promover a riqueza daqueles que o exercem.

Apenas considerando esse foco da abordagem, quando o assunto é geração de riqueza, as empresas buscaram na promoção de suas atividades apenas um objetivo.

Assinale a alternativa correta:

- a) Ter receitas.
- b) Pagar em dias as suas contas.
- c) Ser competitiva.
- d) Gerar lucro.
- e) Ajudar a sociedade.

**2.** Como explica Oliveira (2010, p. 40), ao tratar do termo empresa, no sentido jurídico, resta claro que nela “reúnem-se e compõem-se três fatores, em unidade indecomponível: a habitualidade no exercício de negócios, que visem à produção ou à circulação de bens ou de serviços; o escopo de lucro ou o resultado econômico; a organização ou estrutura estável dessa atividade”.

Diante de tais fatores relatados, pode-se claramente entender o motivo pelo qual o art. 966 explicita que “considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços”. Para fins ilustrativos de dois fatores, podemos ver a saber:

Fator 1: A habitualidade da atividade comercial pode ser confirmada pela ocorrência de transações em volumes diários de determinado produto ou linha de produtos.

Fator 2: A busca por lucros é confirmada pela constante medição efetuada internamente em certos departamentos, além do controle dos recursos que compõem o patrimônio e o resultado de determinada sociedade.

Acerca do tema mencionado, avalie as asserções a seguir e a relação proposta entre elas.

A habitualidade das transações empresariais não implicará, necessariamente, em obtenção de lucros por parte da entidade PORQUE a organização ou estrutura estável da atividade não deve ser precedida de controles e acompanhamento dos negócios.

Agora, assinale a alternativa correta:

- a) As duas asserções são proposições verdadeiras, mas a segunda não é uma justificativa correta da primeira.
- b) As duas asserções são proposições verdadeiras, e a segunda é uma justificativa correta da primeira.
- c) A primeira asserção é uma proposição verdadeira, e a segunda, uma proposição falsa.
- d) A primeira asserção é uma proposição falsa, e a segunda, uma proposição verdadeira.
- e) Tanto a primeira asserção quanto a segunda são proposições falsas.

**3.** Como bem ressalta Oliveira (2010, p. 874), “A pessoa física, por meio de quem o ente jurídico pratica a mercancia, por óbvio, não adquire a personalidade desta. Nesse caso, comerciante é somente a pessoa jurídica, mas não o civil, sócio ou preposto, que a representa em suas relações comerciais”.

Em suma, não se há de confundir a pessoa, física ou jurídica, que pratica objetiva e habitualmente atos de comércio, com aquela em nome da qual estes são praticados. Aliás, eram consideradas como sendo atividades de mercancia, de acordo com o art. 19, do Regulamento nº 737/1850:

I. A venda ou troca de efeitos móveis ou semoventes, para os vender por grosso ou a retalho, na mesma espécie ou manufaturados, ou para alugar o seu uso.

II. As operações de câmbio, banco e corretagem.

III. As empresas de fábrica, de comissões, de depósito, de expedição, consignação e transporte de mercadorias, de espetáculos públicos.

IV. Os seguros, fretamentos, riscos e quaisquer contratos relativos ao comércio marítimo.

V. A aviação e expedição de naves.

Estão corretas apenas as afirmações:

- a) I, II e V.
- b) I, III e IV.
- c) I, IV e V.
- d) II, III e IV.
- e) II, III e V.

## Seção 1.2

### Classificação das sociedades

#### Diálogo aberto

Olá!

Em continuidade dos estudos com apoio, você sempre terá como meio elucidativo e prático as situações-problema.

Nesta seção, deve-se ficar desde já pontuado que a abordagem levará você a entender os aspectos que resultam na forma em que são classificadas as sociedades. Como já mencionado, esta seção trará uma abordagem de assuntos, como a própria constituição societária e sua necessidade frente ao correto e legal funcionamento exigido por lei.

De certa forma, quando são constituídas as sociedades, os sócios necessitam conhecer quais são as responsabilidades e os direitos que vêm em consequência. Inclusive, em muitos casos, ao menos um deles se tornará o administrador, sendo imprescindível que tome conhecimento de quais são suas responsabilidades perante a sociedade.

À medida que a sociedade começa a operar, seus registros mercantis devem ser efetuados de maneira corriqueira e habitual, ou seja, com regularidade. E nessa empreitada, situações serão ilustradas a partir de nossos personagens que já lhe foram apresentados no contexto da empresa Beauty, recorda-se?

Pois bem, para esta seção, propomos a seguinte atividade: até agora, os jovens empreendedores estão utilizando a estrutura empresarial da Beauty, mas sonham com o seu próprio negócio, utilizando-se das estruturas comerciais e financeira, tendo em vista que o processo de faturamento, entrega de mercadorias e notas fiscais demanda empresa aberta, CNPJ, Inscrição Estadual, entre outros, que os jovens empreendedores ainda não têm. Essa situação gerou preocupação neles pelo fato de utilizarem a estrutura da empresa, uma vez que a responsabilidade é limitada ao capital social dos sócios. Contudo, agora que os empreendedores entenderam o contexto geral, eles lhe questionaram sobre outras dúvidas, passando mais algumas informações que lhe serão úteis para o processo de abertura do negócio, como segue:

a) que eles iriam iniciar o negócio com o capital social em cotas iguais; b) os valores dispostos para a abertura da empresa eram suficientes para a manutenção das atividades do primeiro ano (foi decidido que cada empreendedor seria responsável por uma área, a saber: Denis – Marketing; Rodrigo – Vendas; e Rafael – Administrativo e Financeiro); c) como seria o registro dos produtos que a Beauty está cedendo no valor de R\$ 45 mil para ajudar no início das atividades, considerando que ela tem acordado uma opção de, ao término do segundo ano, receber esse valor em 18 parcelas com juros de 1,1% ao mês (juros compostos); d) há o fato de Denis participar da empresa do pai, uma empresa limitada do segmento de construção civil, uma casa de materiais de construção; e) se há problemas se o endereço da Betaclean for o endereço do depósito da Beauty, que cedeu um espaço para a montagem do estoque e do administrativo e financeiro pelo valor mensal de R\$ 5 mil. Considere esse aluguel na estruturação da DRE projetada. Nesse primeiro momento, a empresa não contratará funcionários.

Assim, considerando as informações postas, o seu desafio neste trabalho é elaborar um relatório propondo a melhor classificação societária e tributária para o negócio. E para isso você não pode deixar de formalizar todas as análises realizadas para chegar ao seu parecer. A expectativa dos empreendedores sobre o trabalho que você está fazendo é alta, e eles contam com você para auxiliá-los na tomada de decisão. Você já fez um levantamento preliminar e, ao reuni-los para explicar o resultado do trabalho já realizado, conseguiu atender, inicialmente, suas principais preocupações.

Para a realização dessa atividade, será necessário que você resgate os conceitos básicos de contabilidade introdutória no que se refere à questão de escrituração dos eventos contábeis, além de compreender os aspectos envolvendo a questão da responsabilidade, dos direitos e das obrigações em uma sociedade no âmbito comercial.

Preparado? Então, mãos à obra!

## Não pode faltar

Depois de estudarmos, na Seção 1 desta unidade, Comércio e Empresas, é preciso darmos continuidade com uma abordagem bastante interessante e voltada para a classificação das sociedades.

Posto isso, é necessário que, a partir de agora, você tome conhecimento que, desde sua constituição societária, a entidade, por meio de seu proprietário, também denominado de empresário segundo o Código Civil brasileiro, buscará pelas vias que possui o acesso à produção de seus bens, tendo como meta principal a conquista de clientes e mercados.

Tal entidade mencionada é a mesma dita Sociedade em sentido jurídico. Aliás, esta, de acordo com Simão Filho (2008, p. 19), é “a união ou o agrupamento de pessoas que se obrigam contratualmente a combinar esforços e recursos para uma finalidade comum”. Nessa mesma linha, Ludícibus e Marion (2016) reforçam que, na sociedade mercantil, a celebração do contrato vai além do exercício de atividade econômica e partilha entre si por parte dos sócios, eles também compartilharão os resultados auferidos com o exercer da atividade na fração de participação.

Mas quando o assunto for relativo à constituição de sociedade mercantil, é imperativo que ela possua seu início a partir do arquivamento de seus documentos na Junta Comercial de sua jurisdição; também, é imprescindível que efetue uma série de planejamentos antes mesmo de sua formalização – por exemplo, aquele consubstanciado num plano-relatório chamado plano de negócios.

Voltando ao assunto da constituição societária, o registro mercantil de determinada sociedade é uma obrigação elementar para o exercício da empresa, e veja que Mamede (2016, p. 8) explica que “esse registro é regulado pelos artigos 967 a 970 do Código Civil e pela Lei 8.934/94, que disciplinam o Registro Público de Empresas Mercantis, a cargo das Juntas Comerciais”.

Simão Filho (2008, p. 45) relata que a norma preconizada no art. 967, do Código Civil, existe no sentido de que é “obrigatória a inscrição do empresário no Registro das Empresas da respectiva sede, antes do início de sua atividade, refere-se à necessidade deste registro específico para fins de se caracterizar a regularidade da atividade empreendida”.

Ademais, ainda reforça Mamede (2016, p. 8) que o registro tem por finalidade “dar garantia, publicidade, autenticidade, segurança e eficácia aos atos jurídicos das empresas, cadastrando aquelas que estejam em funcionamento no país, sejam elas, nacionais e estrangeiras, e mantendo atualizadas as informações pertinentes”.

Se por ventura surgir a dúvida de onde podem ser encontradas tais juntas comerciais, adiantamos que existem juntas comerciais em cada unidade federativa brasileira e no Distrito Federal.

Em reforço do assunto, Ribeiro (2013, p. 21) relata ainda que “a legalização é feita por meio do registro dos atos constitutivos na Junta Comercial do Estado, na Secretaria da Receita Federal, na Prefeitura Municipal da localidade, na Secretaria da Fazenda do Estado, na Previdência Social e na Delegacia Regional do Trabalho”.

E mais, além das considerações já citadas, há casos em que, de acordo com o ramo de atividade, algumas empresas comerciais, por exemplo, poderão estar sujeitas, ainda, a registros em outros órgãos para a obtenção de alvarás, como é o caso daquelas empresas que fornecem alimentos e que precisam obter autorização de entidades sanitárias e do corpo de bombeiros. Ainda existem outras que precisam de autorização de entidade reguladora ambiental, como é o caso daquelas que produzem gases poluentes.

Nesse contexto, é relevante enaltecer que o que antecede a abertura das sociedades é mais significativo do que os passos que a sucedem em termos de registro e de seu próprio planejamento. É o que se entende por afeição entre os sócios, da expressão latina *affectio societatis*. Resta o entendimento de que, sem tal requisito, sequer seriam constituídas ou idealizadas/planejadas as sociedades mercantis ou pelo menos a maioria delas. É o que Simão Filho (2008, p. 23) aborda com bastante lucidez em sua obra:

**Segundo a doutrina, a *affectio societatis* é considerada um dos elementos essenciais para a constituição da sociedade (MORAES, 1987). Partindo da idealização desenvolvida pelo direito francês, a *affectio societatis* é vista quase com unanimidade como elemento essencial à constituição do contrato e confunde-se com a ideia de vontade social ao traduzir-se na vontade de colaboração ativa e igualitária visando a realização do fim comum.**



E veja bem, o próprio Código Civil brasileiro protege tal instituto ao passo que preserva a sociedade de sócios que, pela postura inadequada, venham a colocar em risco a sua continuidade. Perceba, estamos abordando o art. 1.085, do Código Civil, o qual

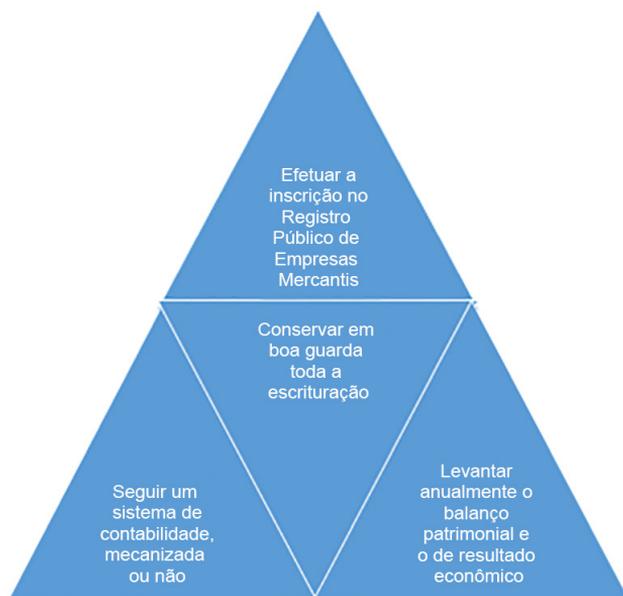
explicita que, quando a maioria dos sócios “entender que um ou mais sócios estão pondo em risco a continuidade da empresa, em virtude de atos de inegável gravidade, poderá excluí-los da sociedade, mediante alteração do contrato social, desde que prevista neste a exclusão por justa causa”.

Como explana Mamede (2016, p. 53), as pessoas jurídicas “são seres finalísticos, ou seja, a personalidade lhes é atribuída para uma finalidade e um objetivo específicos”. Isso significa que a sociedade a ser criada ou constituída deve possuir um objeto social determinado e claro.

Silva (2012, p. 27), a respeito do mesmo assunto, relata que o interesse social é “aquele determinado pela maioria dos sócios em busca da realização da finalidade social – que engloba tanto a atividade, que é o ramo empresarial da sociedade, quanto o fim, que é o lucro através da maximização dos investimentos realizados”.

Outrossim, a proteção da sociedade e a vontade social são mais importantes. Nesse sentido, os sócios possuem uma série de obrigações a cumprir (GUSMÃO, 2015), as quais, basicamente, são:

Figura 1.1 | Obrigações dos sócios



Fonte: elaborada pelo autor.

Registre-se que, de acordo com o art. 1.001, do CC/2002, “As obrigações dos sócios começam imediatamente com o contrato, se este não fixar outra data, e terminam quando, liquidada a sociedade, se extinguirem as responsabilidades sociais”. Tais responsabilidades, se forem estudadas mais a fundo, dizem respeito também à integralização do capital, por dívidas tributárias, trabalhistas etc.

Mas os sócios também possuem direitos perante a sociedade, como: participação nas deliberações sociais, fiscalização da gestão da empresa, participação nos resultados sociais, preferência na subscrição de aumentos de capital e também no direito de retirada da sociedade quando assim o quiser.

Feitas tais considerações, passemos, a partir deste ponto, a abordar outra obrigação, mas agora sob a perspectiva da sociedade, ou seja, a obrigatoriedade de escrituração dos eventos oriundos da atividade comercial das organizações.

Nesse sentido, Sanchez (2012, p. 45) expõe ser necessário que a sociedade efetue com regularidade: “a escrituração de seus livros, bem como o dever de levantar balanços patrimoniais e de resultado econômico”. Desde já é necessário resgatar um conceito bastante válido para fins de registro contábil.

Simão Filho (2008, p. 48) lembra um aspecto bastante pertinente ao relatar que a sociedade “deve adotar um sistema de contabilidade que se baseie na escrituração uniforme de seus livros em correspondência com a obrigação respectiva”. E registre-se que uniformidade mencionada remete ao conservadorismo contábil, no sentido de manter políticas e critérios durante o exercício social, para que não sejam prejudicadas as informações geradas pela contabilidade.

E quando o assunto diz respeito à confecção de demonstrações financeiras, Gusmão (2015) menciona a existência e importância dos livros empresariais e, ao mesmo tempo, explica que eles se dividem em: (i) obrigatórios; (ii) facultativos e (iii) especiais.

A prática deixa evidente uma diversidade de utilidades dos livros contábeis, de forma que Ludicibus e Marion (2016, p. 22), com grandeza, pormenorizam:



[...] os livros de escrituração têm várias finalidades. Uns servem para registrar as compras, outros para registrar as vendas, controlar os estoques, os lucros ou prejuízos fiscais. Há livros em que são registrados os empregados e outros em que se registram as Atas das Assembleias, como ocorre nas sociedades anônimas.

Dentre os livros mais usuais, temos o Livro Diário e o Livro Razão Contábil. O Livro Diário é um livro obrigatório, que apresenta de forma cronológica todos os fatos registrados na contabilidade de determinada sociedade. De acordo com Santos e Veiga (2014, p. 163), “são feitos os lançamentos que consistem no registro individual de cada operação, ou seja, dos fatos que alteram o patrimônio quantitativa ou qualitativamente”.

A respeito do Livro Razão, Santos e Veiga (2014, p. 164) explicam que “registra-se a movimentação de débito e crédito das contas patrimoniais”. O aspecto da cronologia é visto da mesma forma, só que no caso em questão, ao passo que o controle é por conta, pode-se facilmente entender na sequência em que ocorrem todos os eventos ocorridos em determinada conta.



### Exemplificando

Suponha que, na Empresa XPTO Ltda., de CNPJ 000.000.000/0001-00, na conta Móveis e Utensílios, que não possuía saldo anterior, tenham ocorrido os seguintes fatos no mês de novembro/10:

1/11 - Aquisição de 10 mesas, conforme Nota Fiscal nº 1.015/2010, de Y S.A. Nº do documento 315/2010, no valor de R\$ R\$ 88.000,00.

11/11- Aquisição de 40 cadeiras, conforme Nota Fiscal nº 1.031/2010, de Y S.A. cf. 320/2010, no valor de R\$ R\$ 32.000,00.

No Livro Razão da contabilidade, você veria:

Quadro 1.3 | Livro Razão Contábil

Empresa XPTO Ltda.
CNPJ: 000.000.000/0001-00
Período Novembro/2010
Conta: Móveis e Utensílios

### Empresa XPTO Ltda.

Data	Nº do documento	Histórico	Débito	Crédito	Saldo	D/C
Saldo anterior						
01/11/2010	315/2010	Aquisição de 10 mesas, conforme Nota Fiscal no 1.015/2010, de Y S.A.	R\$ 10.000,00		R\$ 10.000,00	D
11/11/2010	320/2010	Aquisição de 40 cadeiras, conforme Nota Fiscal no 1.031/2010, de Y S.A.	R\$ 32.000,00		R\$ 42.000,00	D

Fonte: adaptado de Santos e Veiga (2014).

Ainda quando o assunto são os livros contábeis, é importante deixar explicitado o que dispõe o art. 226, do Código Civil brasileiro, a respeito do assunto:

Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios.

**Parágrafo único.** A prova resultante dos livros e fichas não é bastante nos casos em que a lei exige escritura pública, ou escrito particular revestido de requisitos especiais, e pode ser ilidida pela comprovação da falsidade ou inexatidão dos lançamentos.

Para tanto é necessário que essa sociedade obedeça ao regime de competência quando da elaboração de sua contabilidade.

Nessa esteira, o regime ou princípio da competência em questão enaltece que as receitas e as despesas sejam levadas ao registro contábil (livros próprios), independentemente de terem sido recebidas ou pagas. Tal observação é determinante para que haja uma contabilidade de qualidade, estando o denominado regime de caixa vedado no Brasil a partir da Resolução CFC nº 1.330/11.

Referida Resolução do Conselho Federal de Contabilidade aprovou a norma contábil ITG 2000 e, de certa forma, tornou obrigatório a todos os profissionais de contabilidade e a sua aplicação, ficando dela dispensados apenas os microempreendedores individuais.

Acerca do assunto, Ribeiro (2013, p. 21) relata que o art. 1.179, do Código Civil brasileiro (Lei nº 10.406/2002), dispõe que



**[...] todas as empresas (sejam elas caracterizadas como empresário — empresa individual — ou como sociedade empresária) estão obrigadas a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva.**

Cabe deixar registrado que a própria legislação vigente, no caso o Código Civil, em seu art. 1.179, menciona que é permitida que não seja mecanizada a escrituração contábil, e é mais que razoável que as entidades utilizem de sistemas de informática apropriados para o registro de seus fatos, tendo em vista a agilidade que se observa na confecção de seus demonstrativos financeiros.

Todavia, de nada adianta a escrita sem que ela seja devidamente preservada para fins da lei com o passar dos anos.

Veja bem, a simples escrituração não será suficiente para dar validade aos registros, haja vista que eles necessitam ter sua veracidade confirmada por meio de documentos válidos.

E nessa mesma linha de raciocínio, Oliveira (2010, p. 256) reforça:



**[...] desde que a escrituração seja regular e a sua conservação obedeça a critérios de segurança, têm a ficha e o livro de folhas soltas o mesmo valor dos que se utilizavam antes de se adotarem as técnicas modernas de contabilidade mecânica e eletrônica.**



Leia o artigo:

ESCRITURAÇÃO Contábil – Necessidade ou Luxo? Portal de Contabilidade, 21 jun. 2013. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/escrituracaocontabil.htm>>. Acesso em: 2 out. 2017.

O artigo em questão menciona a necessidade e as exigências constantes no Código Civil brasileiro e enfatiza em que casos poderá ocorrer a dispensa legal de escrituração mercantil.

Aproveite e acesse também o link de perguntas e respostas do Conselho Federal de Contabilidade, que trata da obrigatoriedade de escrituração contábil:

OBRIGATORIEDADE de Escrituração Contábil. Conselho Federal de Contabilidade, [s.d.]. Disponível em: <<http://cfc.org.br/tecnica/perguntas-frequentes/obrigatoriedade-de-escrituracao-contabil/>>. Acesso em: 2 out. 2017.

Veja também o vídeo que trata sobre a classificação das sociedades:

DIREITO Empresarial #03 - Tipos Societários. 2 abr. 2016. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=jmjyLXlftZQ>>. Acesso em: 2 out. 2017.

No que tange ao assunto em tela, Simão Filho (2008, p. 48) ressalta que “cabe aos administradores a conservação em boa guarda de todo o universo de livros contábeis, bem como dos documentos correspondentes aos lançamentos e demais papéis concernentes a sua atividade”.

Essa obrigação está de acordo com o que menciona o art. 1.194, do Código Civil, ou seja, enquanto não ocorrer a prescrição ou até mesmo a chamada decadência no tocante aos atos consignados nesses livros.

Em que pese tal obrigação mencionada aos administradores, eles devem atentar, principalmente, ao que relata o art. 1.011, da Lei nº 6.404/76: “O administrador da sociedade deverá ter, no exercício de suas funções, o cuidado e a diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração de seus próprios negócios”. Dentro desse pressuposto, todas as demais obrigações são consequência de sua incumbência perante a sociedade.



O Código Civil, no art. 226, menciona que os registros efetuados na contabilidade “provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício”. O referido texto da lei, de certa forma, enaltece a importância da escrituração contábil regular, atribuindo ao bom registro dos fatos elevado grau de importância.

Nesse sentido, quais situações podem ser consideradas, segundo a lei, como cercadas de vício e que prejudicam a qualidade da informação da contabilidade?

E mais, Gusmão (2015, p.35) relata que “os livros empresariais podem ser exibidos parcialmente (apenas na parte que interessa ao esclarecimento da questão) ou por inteiro (todo o teor do livro é periciado)”. Ainda a respeito do tema, a autora lembra a Súmula 260/STF, que explica que “o exame de livros comerciais, em ação judicial, fica limitado às transações entre os litigantes”.

Por fim, Mamede (2016a, p. 133) ressalta que, “mais que uma obrigação legal, a escrituração [empresarial] é instrumento essencial para o bom desenvolvimento da atividade negocial”.



É importante que fique bem determinada a diferença entre os sócios e os administradores. Embora todo sócio possa ser, ao mesmo tempo, sócio e administrador, este último não tem, necessariamente, obrigação de ser sócio.

Veja que o art. 1.013, do CC/2002, dispõe que “a administração da sociedade, nada dispondo o contrato social, compete separadamente a cada um dos sócios” (BRASIL, 2002, [s.p.]). Estes, de acordo com art. 99, da Lei nº 6.404/76, “são solidariamente responsáveis perante a companhia pelos prejuízos causados pela demora no cumprimento das formalidades complementares à sua constituição” (BRASIL, 1976, [s.p.]).

O administrador é aquele que é preposto de um proprietário na condução dos negócios de determinada empresa, tendo como obrigação gerenciar ou administrar atividade empresarial.

Eles têm o dever de prestar contas aos sócios sempre que exigido. Por sua vez, os sócios são aqueles que possuem quota ou participação na sociedade e que possuem direitos e deveres de acordo com o contrato social.

## Sem medo de errar

Pois bem, as questões trazidas nesta situação-problema, como já dito antes, não possuem uma resposta padronizada. Ante o exposto de início, fragmentamos a resposta de modo a responder cada trecho, embora você possa ter elaborado um relatório contínuo, por exemplo.

A primeira indagação trazida diz respeito aos sócios: a) iriam iniciar o negócio com o capital social em cotas iguais; nesse aspecto e neste caso, não há problema algum, podendo, inclusive, essa proporção ser diferente da comentada desde que o somatório das quotas corresponda ao valor total do capital social, conforme contrato.

Ademais, no item restou informado que: b) os valores dispostos para a abertura da empresa era suficiente para a manutenção das atividades do primeiro ano. Foi decidido que cada empreendedor seria responsável por uma área, a saber: Denis – Marketing; Rodrigo – Vendas; e Rafael – Administrativo e Financeiro. A respeito do tema, desde que não impedidos ou incapazes, os sócios podem realizar atividades mais distintas dentro da sociedade, desde que seja consenso entre os demais. Veja-se a respeito da capacidade os artigos 3º a 5º e 972, do Código Civil.

O item c) possuía o seguinte entendimento: como seria o registro dos produtos que a Beauty está cedendo no valor de R\$ 45 mil para ajudar no início das atividades, considerando que ela tem acordado uma opção de, ao término do segundo ano, receber esse valor em 18 parcelas com juros de 1,1% ao mês (juros compostos). Pelo texto, o entendimento contábil que se chega é de que houve a venda de determinados produtos (mercadorias em estoque) com carência para pagamento, sendo, inclusive, oneroso tal fornecimento. Para fins contábeis, registram-se ativos de curto prazo e, ao mesmo tempo, dá-se origem à dívida de longo prazo em primeiro momento, sendo aplicável a forma de reconhecimento de financiamentos.

Quanto ao item d), ou seja, o fato de Denis participar da empresa do pai, uma empresa limitada do segmento de construção civil, uma casa de materiais de construção, tal feito não se considera impeditivo legal e limita-se apenas à verificação do volume de receitas no caso de participação de sócios de empresas enquadradas em regime de tributação simplificado.

Quanto ao item e): se há problemas se o endereço da Betaclean for o endereço do depósito da Beauty, que cedeu um espaço para a montagem do estoque e do administrativo e financeiro pelo valor mensal de R\$ 5 mil. É necessário saber se há de fato um espaço destacado para tal fim, sob pena de sofrer fiscalização, e ter em etapa inicial problema junto aos entes fiscalizadores.

Veja que, na resolução desta situação, não teremos uma resposta única. Todavia, você deve se orientar para questões legais que envolvem os atos constitutivos das entidades.

A solução proposta está de acordo com o que foi mencionado nesta seção e tem ligação com questões, como as obrigações do sócio, do administrador e a própria formalização da sociedade comercial.

## Avançando na prática

### A escrita contábil numa sociedade de médicos e o regime de escrituração contábil

#### Descrição da situação-problema

Imagine que você é um profissional contábil habilitado junto ao Conselho Federal de Contabilidade e que foi procurado por dois médicos e amigos, o Dr. Nogueira e a Dra. Thais, que se tornaram sócios recentemente. A sociedade por eles representada tem por razão social o nome de Pela Vida-Oncologia, tendo por objeto social serviços médicos especializados em oncologia.

Eles lhe procuraram com dois objetivos: o primeiro, de sanar uma dúvida sobre a melhor forma de reconhecimento das despesas e receitas da clínica, pois apenas um deles concordava com a forma em que estava sendo efetuado o registro dos fatos da sociedade.

O segundo motivo seria para entender por quanto poderia ser formalizada uma proposta de prestação de serviços. O Dr. Nogueira se apresentava mais consciente nesse sentido e, inclusive, gostaria de contratar você como contador da sociedade.

Você, pacientemente, os ouviu e explicou como se dá nas sociedades o reconhecimento dos fatos contábeis, mas mesmo assim eles quiseram que explicasse adicionalmente como deveria se comportar o resultado das operações a seguir:

Quadro 1.4 | Fatos apresentados Sociedade Pela Vida-Oncologia

Fatos	Valor (\$)
1) Despesas não incorridas e não pagas	R\$ 50.000,00
2) Receitas ganhas e não recebidas	R\$ 40.000,00
3) Despesas incorridas e pagas	R\$ 18.000,00
4) Despesas incorridas e não pagas	R\$ 12.000,00
5) Receitas recebidas e não ganhas	R\$ 20.000,00
6) Despesas não incorridas e pagas	R\$ 10.000,00
7) Receitas ganhas e recebidas	R\$ 30.000,00

Fonte: elaborado pelo autor.

A partir dos dados apresentados, é necessário que você elabore um breve resumo de como e quanto são as receitas e despesas a partir do critério do regime de competência, utilizando os dados contidos no Quadro 1.3.

Você deve deixar claro para o Dr. Nogueira e a Dra. Thais quanto é esse montante, utilizando, por exemplo, uma tabela ou um quadro elucidativo.

Ante o exposto, é possível que entenda que não é o simples registro de fatos que configurará o registro contábil regular, mas sim o atendimento às formalidades legais e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos.

### Resolução da situação-problema

Pois bem, diante de alguns fatos ocorridos na clínica Pela Vida-Oncologia, ficou a você a incumbência de evidenciar como se daria o registro contábil em atendimento ao regime de competência.

Após rapidamente ouvir o Dr. Nogueira e a Dra. Thais a respeito de sua dúvida, de forma bastante rápida e didática, você poderia apresentar a eles o seguinte quadro elucidativo:

Quadro 1.5 | Fatos apresentados Sociedade Pela Vida-Oncologia

	Receitas (\$)	Despesas (\$)
2)	R\$ 40.000,00	
4)		R\$ 18.000,00
		R\$ 12.000,00
7)	<u>R\$ 30.000,00</u>	
	<b>R\$ 70.000,00</b>	<b>R\$ 30.000,00</b>

Fonte: elaborado pelo autor.

Da mesma forma, uma exposição bastante simples e uma explicação plausível para convencê-los seria a de que devem as sociedades seguir rigoroso sistema de contabilidade, devendo o registro ser efetuado em livros e fichas próprias, obedecidas às disposições do Código Civil brasileiro e das normas contábeis vigentes, além das práticas contábeis geralmente aceitas.

Tal feito implica, inclusive, não fazer o registro pelo regime de caixa, mas sim pelo regime de competência em respeito ao que recomenda a Resolução CFC nº 1.330/11. Tanto as receitas quanto as despesas só deveriam compor a apuração quando efetivamente incorridas, independentemente de terem sido pagas ou recebidas.

## Faça valer a pena

**1.** Quando o assunto é o valor probante das fichas, Oliveira (2010) lembra que, “uma vez registrados sem vícios extrínsecos ou intrínsecos, os livros e fichas podem ser utilizados em proveito dos próprios empresários e sociedades”.

Nesse sentido, algumas formas de efetuar o registro contábil nas sociedades mercantis podem ser consideradas com erro de método ou vício de técnicas, podendo ocasionar problemas para as entidades caso, por exemplo, em virtude de demanda judicial seja necessária a apresentação de livros ou fichas. Veja o que se menciona nos exemplos a seguir.

**Exemplo 1:** determinado livro razão é apresentado em juízo mediante pedido de perícia contábil, em que se questiona se todos os lançamentos contábeis de determinada conta foram escriturados.

**Exemplo 2:** para saber se provar que o referido livro está adequadamente escriturado, o perito deveria fazer uma análise pormenorizada de todo o objeto a ser periciado.

Acerca do tema, avalie as asserções a seguir e a relação proposta entre elas. O que resta entendido desta situação é que:

A contabilidade bem feita ajudará a sociedade em casos em que se deseje, a partir dos livros ou fichas, provar sua idoneidade; CASO CONTÁRIO, se tais registros forem maculados por qualquer vício, eles não se voltam à sua natural vocação de instrumento de prova contra aqueles que os produziram.

Acerca dessas asserções, assinale a alternativa correta:

- a) As duas asserções são proposições verdadeiras, mas a segunda não é uma justificativa correta da primeira.
- b) As duas asserções são proposições verdadeiras, e a segunda é uma justificativa correta da primeira.
- c) A primeira asserção é uma proposição verdadeira, e a segunda, uma proposição falsa.
- d) A primeira asserção é uma proposição falsa, e a segunda, uma proposição verdadeira.
- e) Tanto a primeira asserção quanto a segunda são proposições falsas.

**2.** A escrituração contábil lista-se entre os atos formais. Aliás, a escrituração é, em si, a expressão formal (uma expressão numérica) da atividade socioeconômica da empresa, atendendo a um comando legal. O legislador usa essa forma necessária para garantir que a escrituração se apresente fiel à realidade empresarial (MAMEDE, 2016b).

A escrituração regular dos livros comerciais, atendendo-se aos requisitos extrínsecos e intrínsecos, milita a favor da empresa, e de certa forma, é uma obrigação do empresário, como visto, estipulada pelo artigo 1.179, do CC/2002. Aliás, constitui-se um livro considerado como obrigatório às sociedades mercantis:

- a) Livro Razão contábil.
- b) Livro Diário Geral.
- c) Livro de controle dos recebíveis.
- d) Inventários de mercadorias.
- e) Livro de apuração do lucro real.

**3.** O registro mercantil é uma obrigação do empresário e da sociedade empresária (artigo 1.150, do Código Civil), servindo como meio para externar o intuito de empresa ou intenção empresária. Com o registro mercantil, qualifica-se a atividade negocial como empresária e a ela se atribui o respectivo regime jurídico, com seus ônus e seus benefícios, a exemplo do regime falimentar, incluindo a possibilidade de pedir recuperação judicial (MAMEDE, 2016b).

Nesse sentido, o registro mercantil é feito por meio de órgãos federais e estaduais, de forma sistêmica, com o objetivo de:

(I) dar garantia, publicidade, autenticidade, segurança e eficácia aos atos jurídicos das empresas mercantis, que sejam legalmente submetidos a registro;

(II) cadastrar apenas as empresas mercantis nacionais em funcionamento no país e manter atualizadas as informações pertinentes (os atos constitutivos de empresas são ali arquivados, se o contrário não for disposto em lei especial);

(III) proceder à matrícula dos agentes auxiliares do comércio, bem como ao seu cancelamento.

a) I, apenas.

b) II, apenas.

c) II, apenas.

d) I e III, apenas.

e) II e III, apenas.

## Seção 1.3

### Aspectos legais

#### Diálogo aberto

Olá! Veja que já chegamos à terceira seção desta unidade. Espero que já tenha percebido a evolução de seu conhecimento no aprendizado desta disciplina, principalmente pelo fato de que a partir deste instante abordaremos mais um conteúdo de grande importância.

Lembre-se de que até esta seção foram expostos os pormenores que cercam o comércio e as empresas e também a classificação das sociedades, de modo que, nesta seção, é importante que se faça uma menção aos aspectos legais dos tipos de sociedades já estudadas, com especial foco nas suas possíveis naturezas jurídicas e tipos, assim como nas principais características que cercam a Sociedade Simples, a Empresária e suas exigências legais.

Para tanto, continuaremos os estudos com ilustrações balizadas pela Betaclean e nossos personagens já vistos nas seções anteriores. Vamos em frente?

Um pouco mais familiarizados com a questão formal da constituição da Betaclean, mas não ainda suficientes para se sentirem mais seguros com relação aos aspectos legais, Rodrigo, Rafael e Denis convocam você (consultor particular deles) a uma reunião para justamente esclarecer estes pontos que são importantes na implementação do negócio. Vamos à pauta da reunião proposta:

a) Os empreendedores informaram que contratarão Angela, uma contadora, para gerir a área administrativa financeira, uma vez que Rafael é da área de informática e teria muita dificuldade em conciliar a nova função com a manutenção do *marketplace*.

b) Angela questionou você se foram abordados os aspectos tributários na análise de formalização do contrato social, uma vez que, dependendo da classificação de sociedade escolhida, bem como da existência de algumas restrições legais, a carga tributária sofreria uma alteração significativa, impactando o modelo de negócio.

c) O próprio Daniel também questionou se os empreendedores foram orientados quanto aos direitos e às obrigações dos sócios e do investidor anjo em relação à funcionária Angela.

d) Por fim, os sócios questionaram sobre a necessidade ou não de se contratar um contador exclusivo, e se diante do ambiente de negócio que estava sendo modelado, se era possível a emissão de uma proposta de serviço para Betaclean, considerando um compartilhamento de estruturas e recursos humanos, entretanto, questionou-se o vínculo empregatício, pois os sócios demandam que esse profissional cumpra horário nesta nova empresa. Demonstrar a possibilidade de terceirização dos serviços contábeis e se há economias com isso.

Diante das dúvidas e dos demais aspectos levantados e a serem analisados em termos de planejamento empresarial, será necessário que você, como um consultor, elabore a partir das características/questionamentos trazidos a respeito do negócio um parecer, sugerindo o modelo de negócio que poderia ser implementado. Contemple, nesse relatório de negócio da Betaclean, um breve relato sobre as expectativas dos empreendedores e também sobre questões legais ou normativas, se aplicável. Crie com a exposição um ambiente de *accountability* ao novo negócio que se inicia.

Posto isso, para resolução desta situação-problema, entende-se que não haverá uma resposta única ou padronizada devido às particularidades, todavia, deve, ao escrever esse parecer, ao menos considerar na estrutura do relatório: (a) um endereçamento do relatório aos sócios; (b) breve menção do escopo dos trabalhos; (c) a resposta aos questionamentos de forma elucidativa; e (d) breve conclusão considerando tudo o que foi questionado.

Outrossim, você precisa se preparar para resolver, seja acessando todos os links, seja lendo todos os trechos e exemplos trazidos.

Saiba, desde já, que suas competências técnicas e essenciais estão em constante formação e não se limitarão à formação de seu entendimento técnico-teórico, mas sim também ao acúmulo da prática da escrita e da exposição do seu conhecer perante terceiros.

## Não pode faltar

Olá!

Quando tecemos os primeiros comentários a respeito dos aspectos legais em que estão inseridas as sociedades mercantis, nos vêm à mente de forma imediata aqueles aspectos relativos ao Registro Público de Empresas e Atividades Afins.

De início, é importante lembrar as palavras de Venosa (2016, p. 11) a respeito do regime jurídico e da livre concorrência: “Princípio geral de nosso ordenamento constitucional é a liberdade de iniciativa econômica privada pela qual qualquer sujeito pode iniciar e desenvolver atividade econômica, incluindo a atividade empresarial”.

E quando se fala em livre concorrência, infere-se toda a liberdade que possuem aqueles que pretendem empreender, captar clientes, ou ainda desenvolver tecnologia sempre em busca pela melhoria do produto ou serviço a ser ofertado.

Paolucci (2008, p. 73 apud VENOSA, 2016, p. 11) explica que “o empresário que opera no mercado pode realizar as práticas e estratégias que entender oportunas para expandir sua empresa, mas esse comportamento não deve ultrapassar os limites éticos e legais para a obtenção da finalidade constitucional, mas ser inspirado na correção e lealdade”.



### Exemplificando

Diante de aspectos que cercam a estratégia de determinada sociedade na fase pré-operacional, é importante ressaltar que os sócios devem elaborar um planejamento eficaz. Por vezes, é aconselhável até que façam antes mesmo de arquivar os documentos de seus atos constitutivos.

Tal estudo precisa fazer o empresário entender quão viável é o empreendimento diante do cenário futuro em que este irá operar frente às variáveis que contemple, por exemplo, seu mercado, concorrentes, margens de lucro e como esta sociedade pode otimizar tais lucros.

Neste sentido, a carga tributária a ser suportada pela sociedade deve ser minuciosamente estudada, haja vista seu impacto nas operações em curso e futuras.

Posto isso, cabe comentar que é possível entender e sugerir o enquadramento da sociedade antes mesmo de sua constituição, conhecendo o objeto social a ser exercido e as receitas a serem obtidas com o novo negócio.

Por exemplo, diante de uma sociedade que pretenda, anualmente, faturar algo em torno de R\$ 2.500.000,00, provavelmente, será mais econômico que ela faça a opção pelo regime simplificado de tributação.

Em outros casos, recomenda-se que sejam simulados cenários para que se possa escolher qual regime de tributação melhor se encaixa para a sociedade.

Diante deste assunto, é necessário que se defina o termo Sociedade Empresária. Tomazette (2014, p. 134), ao explicar o termo, nos deixa o entendimento de que, “numa visão mais ortodoxa das sociedades, entende-se que elas são criações do Estado, que lhes dá consideráveis vantagens econômicas, como a limitação de responsabilidade dos sócios, sendo natural o interesse público na sua regulação”.

E mais: Teixeira (2017, p. 279) lembra que “nas relações societárias, ou seja, entre sócios e entre estes e a sociedade, não se aplica o Código de Defesa do Consumidor, uma vez que não se trata de relação de consumo; sendo, portanto, aplicável às regras do direito das sociedades: Código Civil ou leis especiais”.

Gusmão (2015, [s.p.]) ao citar o art. 981, do Código Civil (CC) de 2002, enaltece que, ao celebrar “o contrato de sociedade, as pessoas (físicas ou jurídicas) que, reciprocamente, se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de atividade econômica, e a partilha, entre si, dos resultados”.

E neste sentido, como bem explica Mamede (2016, p. 53), “O exercício da atividade empresária por parte de pessoa natural ou jurídica pressupõe o registro correspondente, feito na forma da Lei 8.934/94, norma que regula o registro público de empresas mercantis e atividades afins”.

Note de partida que o registro mercantil é o primeiro ato legal daqueles que necessitam e buscam, por meio das atividades comerciais e diante do Código Civil brasileiro, em seu art. 1150, desenvolver uma sociedade simples ou empresária, sendo o ato uma obrigação imposta pela legislação vigente.

Ribeiro (2013, p. 21), a respeito deste assunto, explica que “a legalização é feita por meio do registro de seus atos constitutivos na Junta Comercial do Estado, na Secretaria da Receita Federal, na Prefeitura Municipal da localidade, na Secretaria da Fazenda do Estado, na Previdência Social e na Delegacia Regional do Trabalho”.

E de fato, os aspectos burocráticos que cercam a abertura de uma sociedade são inúmeros, tendo casos, inclusive, de necessidade de concessão de alvarás por parte da prefeitura e órgãos sanitários, ou ainda e de autorizações adicionais, como a do Corpo de Bombeiros (autos de vistoria).

Ainda sob esse prisma, Mamede (2016, p. 57) explica que “o dever de se registrar na Junta Comercial deve ser cumprido na localidade

onde se mantenha o seu respectivo domicílio profissional, isto é, a sede da organização empresarial”.

Como implicação inerente ao não registro, Sanchez (2012, p. 49) expõe que “irregular está todo empresário que não arquivou seus atos constitutivos no órgão do registro empresarial ou não cumpriu com alguma das formalidades tidas por obrigatórias”.

Teixeira (2017, p. 280) relembra que “a primeira sociedade regular, ou seja, criada com personalidade jurídica, foi a sociedade anônima”. Aliás, as sociedades em questão, na Inglaterra do século XVIII, tiveram como fim a exploração de petróleo e a criação de ferrovias. Ademais, ainda em termos históricos, o que se observa é que o surgimento e desenvolvimento das sociedades mercantis visou que se pudesse investir e explorar determinados negócios, mas com a chamada limitação de responsabilidade por parte dos investidores.

A respeito da personificação da sociedade e seus efeitos e classificação, Simão Filho (2008, p. 24) ainda explica que, no Brasil, “o sistema legislativo prevê a existência de dois grandes grupos de sociedades compostos das sociedades não personificadas e das sociedades personificadas”.

Pelo que se observam as sociedades não personificadas, de acordo com o CC, são previstas duas espécies, ou seja, a sociedade em comum e a sociedade em conta de participação.

Regra geral, observa-se que, no caso das Sociedades em Comum, estas poderão ser de fato ou irregular, tendo como prova da existência (art. 987, do CC) deste tipo de sociedade todas as possíveis e imagináveis, desde que lícitos (exemplo: testemunhal, documental). Respondem entre seus sócios solidariamente e de forma ilimitada nos termos do art. 990, do CC. Notadamente, de acordo com o pactuado, todos os sócios devem administrar.

Por sua vez, as Sociedades em Conta de Participação (SCP), assim como a Sociedade em Comum, também são um tipo de sociedade não personificada (sem personalidade jurídica), mas diferentemente da anterior possui dois tipos de sócio: o ostensivo e o oculto (sócio participante). Aquele existe para aqueles que operam com este tipo de sociedade, ao passo que este não aparece diretamente, mesmo sendo, em muitos casos, investidor. Neste tipo de sociedade, o contrato só produz efeito entre as partes (art. 993, do CC), não atingindo terceiros.

Da mesma forma, no caso das sociedades personificadas, são entendidas como aquelas que possuem o seu registro e a vida própria da vida dos sócios. Quando o assunto se tratar das Sociedades Personificadas, é saudável que sejam demonstrados alguns dos desdobramentos descritos nos artigos 1.039 a 1.092, do CC.

De certa forma, as Sociedades Empresárias podem ser categorizadas como sendo: 1. sociedade simples em sentido estrito (ou comum); 2. sociedade em nome coletivo; 3. sociedade em comandita simples; 4. sociedade limitada; 4. sociedade anônima; 5. sociedade em comandita por ações.

Simão Filho (2008, p. 27), a respeito da Sociedade Simples, relata que não aparenta que esta “seja um novo tipo social, pois muitos dos artigos que disciplinam a espécie são regras gerais de natureza societária e de princípios, que podem se adaptar aos tipos sociais específicos”.

A justificativa encontrada por Mamede (2016, p. 5) para esse tipo de sociedade é que “Vige no Direito Societário Brasileiro o princípio da tipicidade societária: a constituição de sociedades, simples ou empresárias, deverá respeitar as formas (ou tipos) previsto em lei”.

Em termos históricos, Teixeira (2017, p. 280) ainda resgata a origem das sociedades limitadas ao expor:



**Mais tarde, no século XIX, em território alemão, surgiu a sociedade limitada, destinada a empreendimentos menores, como padaria, mercearia, sapataria etc. A sociedade limitada nasceu devido às solicitações de comerciantes individuais que não tinham a limitação de responsabilidade e a separação patrimonial, pelo desenvolvimento de suas atividades.**

Até aqui tratamos de alguns aspectos inerentes à história e ao registro/regularização legal das sociedades.

Dito isso, trago um conceito bastante relevante nesse contexto, que é o de capital social. Silva (2012, p. 62) expõe que “Capital social é a cifra, fixada no estatuto social, do valor das contribuições que os sócios fazem ou prometem fazer, para a formação da companhia, e que a lei submete a um regime legal cogente, com a finalidade de proteger os credores sociais”.



Um dos conceitos trazidos nesta seção foi o de capital. Uma vez definido, deve-se ficar bastante clara a importância e a sua função para as sociedades, sejam elas simples (ou não empresárias) e as chamadas sociedades empresárias.

Frisa-se que ambas na sua forma de pessoa jurídica são definidas ou designadas Segundo Karl Larenz ([s.p.] apud FINKELSTEIN, 2016, p. 69), como sendo a pessoa jurídica “formada pela associação de pessoas, a qual tem existência distinta de seus membros”.

Como bem diria Silva (2012, p. 63), a função precípua do capital social é o de:



**Propiciar à sociedade recursos para, através do desenvolvimento da atividade que constitua seu objeto, realizar o fim da companhia: obtenção de lucros; mas a existência do capital social aumenta a eficácia da responsabilidade patrimonial da companhia, como pessoa distinta dos acionistas.**

Importante mencionar que a aquisição da personalidade jurídica da sociedade Simão Filho (2008, p. 24) “decorre de lei que lhe confere capacitações e atributos especiais de maneira tal que esta possa equiparar-se, para certos assuntos e direitos, às pessoas naturais”.

Com base nos argumentos desenvolvidos, podemos entender, em síntese, que é dever do empresário: registrar suas atividades nos órgãos competentes, além de fazê-lo no local no qual serão exercidas as atividades, assim como devem partilhar no exercício de suas atividades dividirem entre si o resultado de seus esforços, sempre respeitando preceitos legais, além de possuírem a responsabilidade de integralizar determinados recursos para desenrolar da atividade.

Cabe registrar que a criação de sociedade, segundo Tomazette (2014, p.134), “hoje é um direito assegurado a todos. No caso brasileiro, trata-se de uma garantia dos artigos 5º, XIII, e 170, da Constituição Federal de 1988”.



Até aqui foi abordada a importância e a necessidade de registro de uma sociedade. Todavia, nota-se que existem diversas empresas que atuam na ilegalidade, promovendo a entrega de bens e serviços de maneira deliberada e até com preços abaixo daquelas que cumpriram com todos os pré-requisitos legais.

Você já parou para refletir quais são as penalidades legais daquelas sociedades que desenvolvem sua atividade à margem da lei?

Refleta a respeito e pense na importância de se cumprir o que determina a legislação vigente.

Ainda à luz da legislação pertinente, veja que a natureza e o tipo societário devem ser desde os primeiros atos conhecidos por aqueles que almejam desenvolver determinada atividade.

Diante de todo o exposto, cabe também definir o que se entende por sociedade, desde já esclarecendo que esta, nas palavras de Ludícibus e Marion (2016, p. 2), se configura como sendo:



**O contrato em que duas pessoas ou mais se obrigam a conjugar esforços ou recursos para a consecução de um fim comum, ou celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens e serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados.**

Em reforço do assunto e de modo a desdobrar o que ou quem seriam as pessoas mencionadas no trecho supracitado, Teixeira (2017, p. 281) diz que “A pessoa pode ser física (natural) ou jurídica. Pessoa jurídica é a entidade legalizada; um ente criado pela técnica jurídica como uma unidade orgânica e estável de pessoas para fins de natureza pública ou privada”.

Antes de promover alguns desdobramentos dos tipos de sociedades, é preciso explicar ou desdobrar sob a visão do artigo 982, do Código Civil, citado por Mamede (2016, p. 3), de que as sociedades “são divididas em simples e empresárias [...]. As sociedades empresárias são aquelas que têm por objeto o exercício de atividade própria de empresário sujeito a registro (artigos 966 e 967); as demais são consideradas sociedades simples”.

Entretanto, Finkelstein (2016, p. 61) ressalta que “a pessoa jurídica surgiu pela própria impossibilidade que a pessoa humana tinha de suprir as suas fraquezas e impossibilidades”. O que corrobora com o entendimento de que o Estado concededor dessas deficiências colaborou com o aprimoramento do ordenamento jurídico e, ao mesmo tempo, destravou essa situação de certa forma.

Posto isso, para que haja uma correta organização desse entendimento, não resta dúvidas que, quando tratamos da classificação das pessoas jurídicas, devemos nos atentar aos aspectos que envolvem: (a) nacionalidade, (b) objeto e (c) finalidade de lucro. Quanto à nacionalidade, basicamente, o que se deve observar é se estamos tratando de uma (a1) pessoa jurídica nacional ou (a2) estrangeira.

Mas veja que, quanto ao objeto ou à sua atuação, é preciso identificar se estamos diante ou não de uma pessoa jurídica (b1) de direito público ou (b2) de direito privado. Diante daquelas sociedades, existem desdobramentos adicionais, como pessoa jurídica de direito público externo ou interno.

Já quando o assunto diz respeito à sociedade de direito privado, estamos diante, basicamente, de duas estruturas, a saber: (b2.1) Corporações (estando estas divididas em associações, ou ainda sociedade simples e sociedades empresárias) e (b2.2) Fundações.

Deve-se ficar registrado que a pessoa jurídica, seja ela de direito público ou de direito privado, “tem responsabilidades a serem cumpridas e responde no âmbito civil, contratual e extracontratual e até mesmo no criminal, nos casos de crimes perpetrados contra o meio ambiente, como dispõe a Lei nº 9.605/1998” (FINKELSTEIN, 2016, p. 71).

Finkelstein (2016, p. 70) também explica que as pessoas jurídicas de direito público são “a União, os Estados, o Distrito Federal, os Território, os Municípios, as autarquias e as demais entidades de caráter público, criadas por lei”.

Posto isso, no que tange ao aspecto relativo ao lucro, você precisa apenas atentar que as sociedades estarão classificadas como (c1) pessoas jurídicas com fins lucrativos e (c2) pessoas jurídicas sem fins lucrativos.

Aquelas categorizadas como sendo com fins de lucro, notadamente, serão reconhecidas no mercado como (c1.1) sociedades empresárias, por exercerem a sua atividade econômica

de maneira organizada, ao passo que também se constituem no mesmo grupo aquelas sociedades denominadas de (c1.2) individuais de responsabilidade limitada. Nesse mesmo bojo, pode-se mencionar as denominadas (c1.3) sociedades simples, mesmo que não se reconheça o requisito ou elemento da organização.

Como forma bastante simples de exemplo de uma SCP, podemos ilustrar o caso de uma loja de doces que, ao ser solicitado a atender determinada demanda relevante (encomenda) e não dispor de recursos humanos ou fora de trabalho suficientes, conta com a participação do sócio oculto/participante para ajudar, dando rapidez e agilidade ao pedido.

Veja que, como é sabido, apenas o sócio ostensivo é que aparece, mas este contará totalmente com a ajuda do outro, dito oculto. Apenas o primeiro possuirá responsabilidade perante os terceiros (empresa que contratou o serviço)

Esta última, no caso, a sociedade simples, como aduz Simão Filho (2008, p. 31), “é o primeiro e mais elementar tipo de sociedade. Muito embora persiga a sua finalidade através de atividade econômica, essa atividade não se relaciona com atividades empresariais ou intermediárias na circulação de bens”.

Diga-se mais, as pessoas jurídicas sem fim lucrativo, grosso modo, estarão sistematizadas em: (c2.1) Associações ou (c2.2) Fundações. As Fundações, por exemplo, “são criadas com a finalidade de atender a um fim altruístico, sendo religioso, moral, cultural ou de assistência; não existe finalidade de lucro nas fundações” (FINKELSTEIN, 2016, p. 71).



### Pesquise mais

O artigo em questão, dentre outros assuntos, faz breve menção à caracterização das organizações empresariais e interliga o estudo desta seção com questões, como os conceitos e as abordagens da empresa familiar e a estrutura organizacional neste modelo de sociedade. Disponível em: <<http://books.scielo.org/id/cbyx4/pdf/lima-9788579830372-03.pdf>>. Acesso em: 5 nov. 2017.

Aproveite e assista ao vídeo disponível a seguir, o qual trata dos tipos societários, em especial as sociedades personificadas e não personificadas: <<https://www.youtube.com/watch?v=jmjyLXlftZQ&t=24s>>. Acesso em: 5 nov. 2017.

Sempre que é preciso encontrar códigos de atividades a serem enquadradas quando da criação de novas empresas, sugerimos que acesse o site da Receita Federal do Brasil, em especial, as Tabelas da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE). Disponível em <<https://bit.ly/2X2vU3V>>. Acesso em: 5 nov. 2017.

E aqui encerramos esta seção. É importante que você leia tudo o que foi exposto e que acesse todos os links disponibilizados para melhor assimilar este assunto.

Lembre-se de que o conhecimento vai sendo construído e, à medida que for avançando nos seus estudos, você se tornará cada vez mais capaz de entender as nuances que cercam a contabilidade.

A partir daqui, você será orientado a entender como pode ser resolvida nossa situação-problema mencionada no início desta seção. Vamos em frente!

## Sem medo de errar

Voltamos para delinear a possibilidade quanto à resolução da situação problema inicial.

Vamos lembrar a estrutura mínima sugerida para elaboração do relatório: **(a)** endereçamento do relatório aos sócios; **(b)** breve menção do escopo dos trabalhos; **(c)** a resposta aos questionamentos de forma elucidativa; e **(d)** conclusão, considerando tudo o que foi questionado.

Posto isso, segregaremos cada trecho como se fosse um passo a passo, a saber:

**Com relação ao tópico (a) sugerido, assim poderia ser o endereçamento do relatório aos sócios:**

*Aos cuidados da Diretoria Executiva da Betaclean  
Prezados Senhores*

*Fulano de tal, contador regularmente registrado junto ao Conselho Federal de Contabilidade sob o n. xxx-x, em atendimento ao contato último por parte dos responsáveis legais e que visou*

à elaboração de orientações aos sócios da Sociedade Betaclean a respeito de diversas questões técnicas, tributárias e de registro, vem por meio deste emitir breve relatório consubstanciado no presente PARECER.

Veja que a linguagem do endereçamento tem perfil bastante profissional. **Em continuidade, poderia o tópico (b) fazer menção ao escopo da seguinte maneira:**

*Conforme mencionado no início, Betaclean por seus representantes efetuou contato para que este profissional se manifestasse a respeito das seguintes questões escopo, a saber:*

- (1) Do enquadramento tributário da entidade a ser constituída.*
- (2) Dos direitos e deveres inerentes aos sócios perante a sociedade e entre si.*
- (3) Das responsabilidades de administradores estranhos ao capital social.*
- (4) A respeito dos recursos aportados pelo investidor anjo e sua situação junto à Sociedade Betaclean.*
- (5) Da obrigatoriedade de escrituração da Sociedade Betaclean e da contratação de contador terceirizado.*

Essa pode ser entendida como uma abordagem adequada e que pode estar contida no relatório. Diante das questões trazidas pelos sócios, poderíamos, **no tópico (c), responder às questões da seguinte maneira:**

*Respostas às questões trazidas pelos sócios*

- (1) Do enquadramento tributário da entidade a ser constituída.***

*Quanto ao aspecto levantado pelo CONTRATANTE e inerente aos aspectos tributários, entende este profissional ser bastante adequada a postura dos sócios em termos de planejamento, sendo este momento oportuno, haja vista o atual estágio da sociedade Betaclean (os atos constitutivos da sociedade). Posto isso, é importante que os sócios declinem o quanto pretendem faturar para que se possa promover o estudo do enquadramento do tributário com exatidão técnica.*

*Diante das poucas informações levantadas, este profissional elaborou para fins informativos o seguinte quadro sinóptico das possibilidades de enquadramento tributário, considerando o valor de faturamento da sociedade.*

*Frise-se que partir da consulta à lei tributária temos que as seguintes opções para Betaclean:*

Quadro 1.6 | Regimes tributários x Faturamento esperado

Receitas	Faixa inicial	Faixa Final
Simplex Nacional	0,00	3.600.000,00
Lucro Presumido	3.600.000,01	48.000.000,00
Lucro real	Acima de	48.000.000,00

Fonte: elaborado pelo autor com base nas disposições legais do assunto.

**(2) Dos direitos e deveres inerentes aos sócios perante a sociedade e entre si.**

*Diante deste tema, não restam dúvidas de que os direitos e as obrigações dos sócios estão dispostos e, basicamente, relacionados à disponibilização de seu patrimônio de acordo com o seu acordo contratual para com a sociedade investida (integralização do capital em moeda corrente nacional). Quanto aos direitos dos sócios, podemos listar com brevidade: **(i)** da participação nas deliberações sociais; **(ii)** da participação nos resultados **(ii)** da preferência na subscrição de aumentos de capital; **(iv)** do direito de fiscalizar a gestão e; **(v)** de retirar-se da sociedade.*

Observe que tais tópicos mencionados poderiam ser desdobrados no relatório. Todavia, deixamos de forma sintética.

Ademais, diante das responsabilidades atribuídas pelos sócios à contadora e gestora Ângela, cabe à seção (3) a seguir disposta:

**(3) Das responsabilidades de administradores estranhos ao capital social.**

*Nesta etapa que antecede o início das atividades, este profissional também foi questionado a respeito das responsabilidades imputadas à Sra. Ângela, profissional que assumirá as funções de contadora e gestora da Betaclean.*

*Ante o exposto, cabe relatar que suas responsabilidades, ao passo que atue como gestora (administradora), a chamada responsabilidade solidária perante prejuízos causados pela demora no cumprimento de formalidades à sua constituição nos termos da lei. Além do mais, esta responderá na esfera civil, por quaisquer prejuízos que causar em virtude dolo ou culpa no desempenhar de sua atividade e por qualquer violação do estatuto.*

Posto isso, poderíamos assim expor a respeito dos recursos aportados pelo investidor anjo e sua situação junto à Sociedade Betaclean contidos no item (4):

**(4)** *A respeito dos recursos aportados pelo investidor anjo e sua situação junto à Sociedade Betaclean*

*Todo e qualquer recurso que sirva como fomento à atividade da Betaclean e estranho ao capital social terá por tratamento contábil o seu reconhecimento em contas de Passivo no Balanço, podendo ter, dependendo do prazo acordado entre a Betaclean e terceiro, uma classificação de curto ou longo prazo.*

Quanto ao último aspecto levantado, no caso o item (5), deixamos a seguinte sugestão:

**(5)** *Da obrigatoriedade de escrituração da Sociedade Betaclean e da contratação de contador terceirizado.*

*Outro aspecto solicitado a este profissional cercou a necessidade de opinar a respeito da contratação de profissional de contabilidade, principalmente quanto à questão de terceirizar ou não os serviços. Ora, ante o entendimento da atual conjuntura da Betaclean e considerando, inclusive, que a sociedade terá pessoa interna com formação na área é possível que seja menos oneroso para a Sociedade a terceirização dos serviços, todavia, não é adequado ou necessário que os sócios exijam assiduidade de frequência no estabelecimento, até porque os serviços contábeis podem ser desenvolvidos sem prejuízo dos trabalhos em sede do prestador.*

Por fim, caso a Betaclean, por seus sócios, não abra mão desta situação, estará a sociedade, antes mesmo de ser constituída, extremamente onerada (as despesas deste profissional podem ser acordadas em outra sistemática menos onerosa).

Após breves considerações, como essa poderia trazer as conclusões no item (d) de forma bastante sucinta, senão vejamos:

*(d) Das conclusões da demanda*

*Ante todo o exposto, conclui este profissional que será necessário aos sócios da Betaclean que efetue estudo mais detalhado quanto aos planos de faturamento e da estrutura mínima necessária para que seja devidamente desenvolvida pela Betaclean em constituição. É o parecer.*

Caro aluno, as informações trazidas nesta situação são apenas uma forma para desenvolver relatórios como esse. Não significa dizer que não existe outra forma de fazê-lo.

## Avançando na prática

### Exigências legais e específicas de um escritório de contabilidade

#### Descrição da situação-problema

Pedro Cezar, como profissional recém-formado na área de contabilidade, resolveu constituir um escritório de contabilidade como um microempresário individual.

Porém, ele não se recorda ou não aprendeu a respeito de procedimentos de legalização de sociedades, tampouco um escritório de contabilidade.

Neste sentido, você, como um profissional experiente, foi consultado por meio eletrônico e ficou de respondê-lo, mediante pagamento prévio de honorários, a respeito das seguintes questões:

- Se há ou não diferentes CNAEs (Classificação Nacional de Atividades Econômicas) no setor de acordo com o que ele pretende prestar de serviços (por exemplo, auditoria, perícia, consultoria etc.).
- Quais são as etapas inerentes ao registro nos órgãos?
- Quais são os decretos e as resoluções deve conhecer por se tratar da atividade de contador?

- Quais são as obrigações que possuem perante órgãos fiscais?
- Qual regime de tributação é mais adequado para o escritório, haja vista que seu faturamento inicial será bastante modesto?

No mesmo contato, você fez uma breve exposição de modo a explicar que este encontraria, assim como outras entidades, uma série de dificuldades no que diz respeito ao dimensionamento de investimentos, ao mercado, aos canais de distribuição, ao pessoal etc.

Caso fosse você o profissional experiente procurado, como desenvolveria a resposta das dúvidas trazidas por Pedro?

Tente desenvolver uma resposta coesa e que responda, de maneira articulada, às dúvidas trazidas por ele.

### **Resolução da situação-problema**

Diante das questões trazidas por Pedro, estas poderiam ser respondidas da seguinte forma:

Prezado Pedro

Em resposta ao que nos trouxe, desde já é preciso que entenda que, sobre o escritório de contabilidade, o CNAE a ele pertinente é, de acordo com o IBGE, 6920-6/01 – Atividades de contabilidade.

Quanto às etapas do registro a que deverá se submeter, basicamente, estas se resumem ao registro em órgãos, como: (a) na Jucesp; (b) na SRF, para a obtenção do CNPJ; (c) na Prefeitura do Município para obter o alvará de funcionamento; (d) no Enquadramento na Entidade Sindical; (e) de Cadastramento junto à CEF no sistema para fins de INSS/FGTS; (f) no Corpo de Bombeiros, para que possa conseguir a licença de funcionamento; (g) e do Registro do escritório de contabilidade junto ao Conselho Regional de Contabilidade.

No que diz respeito aos decretos e às resoluções, deve conhecer por se tratar da atividade de contador. Tem-se, dentre tantas resoluções, as listadas a seguir: (i) Decreto-Lei n. 9.295, de 27 de maio de 1946; (ii) Resolução CFC nº 803, de 10 de outubro de 1996; (iii) Resolução CFC nº 814, de 25 de julho de 1997; (iv) Resolução CFC nº 867, de 09 de dezembro de 1999; (v) Resolução CFC nº 868, de 09 de dezembro de 1999, entre outras. As referidas resoluções e/ou decretos regulam a profissão, o código de ética, as infrações, o registro etc.

Quanto às obrigações que possuem perante órgãos fiscais diante de um escritório do tipo microempresário individual, embora a lei não exija a elaboração de balanço, é recomendável que seja atentado a esse aspecto ao passo que seus negócios atinjam o patamar que supere o teto de faturamento da lei, ou seja, R\$ 60.000 mil anuais. Deverá efetuar declaração anual do SISMEI.

Ao passo que o escritório atinja determinado nível que supere a sua fase inicial, é recomendável que faça uso do regime de tributação Simplificado.

Sem mais.

Veja que as questões que foram levantadas, embora bastante simples, podem ser dúvidas encontradas por profissionais de contabilidade, mesmo estes concluintes de seus cursos. Todavia, não é comum que se obtenha conhecimento de departamento de legalização, estando tal situação problema bastante alinhada e pertinente ao escopo desta seção da disciplina.

## Faça valer a pena

**1.** Ao longo da história do Direito, criou-se o artifício de atribuir personalidade jurídica ao contrato de sociedade, ou seja, atribuir-lhe a condição de pessoa, de sujeito de direitos e deveres. Artifício jurídico por se abandonar a realidade física para construir uma realidade humana, composta também de elementos abstratos, como a pessoa jurídica. (Fonte: MAMEDE, Gladston. **Direito Empresarial Brasileiro** - Vol. 2 - Direito Societário - Sociedades Simples e Empresárias. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2016.)

Mantendo uma tendência que remonta à Idade Média, o artigo 982, do Código Civil, unificou o tratamento das atividades negociais. Dentre tais atividades, algumas delas têm por objeto “o exercício de atividade própria de empresário sujeito a registro” (artigos 966 e 967). Noutras “cada um dos sócios desempenha, isolada e independentemente, por força da lei (*ex vi legis*) ou em virtude da vontade (*ex voluntate*), o objeto social”.

Diante desse contexto, é possível estabelecer que as sociedades são divididas em:

- a) Sociedades simples e sociedades empresárias.
- b) sociedades rurais e sociedades em comandita simples.

- c) sociedades anônimas e sociedades limitadas.
- d) sociedades em nome coletivo e sociedades empresárias.
- e) sociedades limitadas e sociedades empresárias.

**2.** Quando o assunto diz respeito à classificação das pessoas jurídicas no direito brasileiro, “O artigo 40 do Código Civil de 2002 distingue entre pessoas jurídicas de direito público e pessoas jurídicas de direito privado”. Outrossim, tem-se que “as pessoas jurídicas de direito público se distinguem das pessoas jurídicas de direito privado, pois são constituídas por lei”. (Fonte: FINKELSTEIN, Maria Eugênia. Manual de Direito Empresarial. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2016.)

As pessoas jurídicas de direito privado se apresentam, “sempre, uma finalidade econômica. Nos termos do artigo 981 do Código Civil, quem celebra contrato de sociedade, reciprocamente se obriga a contribuir com o outro com bens e serviços, para o exercício da atividade econômica e a partilha entre si dos resultados”. Em se tratando de pessoas jurídicas de direito público, são exemplos:

- I. A União, os Estados e as fundações.
- II. O Distrito Federal.
- III. Os Territórios e os Municípios.
- IV. Associações e as sociedades.
- V. As autarquias e as demais entidades de caráter público criadas por lei.

Assinale a alternativa que apresenta as afirmações corretas:

- a) I, II e V.
- b) I, III e IV.
- c) I, IV e V.
- d) II, III e IV.
- e) II, III e V.

**3.** “No direito empresarial, sociedade significa um ente que tem natureza contratual, ou seja, sociedade é um contrato por meio do qual pessoas se agrupam em razão de um objeto comum. Ainda que alguns tentem estabelecer uma distinção entre sociedades contratuais (como, a sociedade limitada) e institucionais (a exemplo, da sociedade anônima), no fundo mesmo estas ainda que constituídas por estatuto social – e não por contratual social – tem sua natureza no instituto do contrato”. (TEIXEIRA, Tarcisio. **Direito empresarial sistematizado**. 6. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2017.)

O nascimento da sociedade legalizada acontece com o registro do seu contrato social no órgão competente, o que lhe confere personalidade jurídica.

## **PORÉM**

A sua extinção não pode ocorrer quando o seu prazo de duração termina: se por prazo determinado.

Acerca dessas asserções, assinale a alternativa correta:

- a) As duas asserções são proposições verdadeiras, mas a segunda não é uma justificativa correta da primeira.
- b) As duas asserções são proposições verdadeiras, e a segunda é uma justificativa correta da primeira.
- c) A primeira asserção é uma proposição verdadeira, e a segunda, uma proposição falsa.
- d) A primeira asserção é uma proposição falsa, e a segunda, uma proposição verdadeira.
- e) Tanto a primeira quanto a segunda asserções são proposições falsas.

# Referências

- ARAÚJO, Inaldo da S. **Introdução à contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- BRASIL. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm)>. Acesso em: 29 out. 2017.
- BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm)>. Acesso em: 1º out. 2017.
- FEIJÓ, Ricardo. **História do pensamento econômico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- FINKELSTEIN, Maria Eugênia. **Manual de Direito Empresarial**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2016.
- FRIEDEN, Jeffrey A. **Capitalismo global: História econômica e política do século XX**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 2008.
- GUSMÃO, Mônica. **Lições de direito empresarial**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- HUNT, E. K.; LAUTZENHEISER, Mark. **História do pensamento econômico**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Contabilidade comercial**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2016.
- LUDOVICO, Nelson. **Como preparar uma empresa para o comércio exterior**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- MAMEDE, Gladston. **Direito empresarial brasileiro**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2016. v. 2.
- **Direito empresarial brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2016b. v. 1.
- MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial: texto**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2015.
- OLIVEIRA, James Eduardo. **Código Civil anotado e comentado**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade comercial fácil**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SANCHEZ, Alessandro. **Direito empresarial I**: teoria geral do direito empresarial, concorrência e propriedade intelectual. São Paulo: Saraiva, 2012. (Coleção Saberes do direito, v. 27).

SANTOS, Fernando Almeida; VEIGA, Windsor Espenser. **Contabilidade com Ênfase em Micro, Pequenas e Médias Empresas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

SANTOS, José dos; SCHMIDT, Paulo; MACHADO, Nilson Perinazzo. **Fundamentos da teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2011. v. 6.

SILVA, Alexandre Couto. **Direito societário**: estudos sobre a Lei de Sociedades por Ações. São Paulo: Saraiva, 2012.

TOMAZETTE, Marlon. **Direito Societário e Globalização**: Rediscussão da Lógica Público-Privada do Direito Societário Diante das Exigências de um Mercado Global. São Paulo: Atlas, 2014.

VENOSA, Sílvio Salvo; RODRIGUES, Cláudia. **Direito empresarial**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

WARDE JÚNIOR, Walfrido Jorge; JUNQUEIRA NETO, Ruy de Mello. **Direito societário aplicado**: baseado nos precedentes das câmaras reservadas de direito empresarial do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. São Paulo: Saraiva, 2014.

SIMÃO FILHO, Adalberto. **Direito Empresarial II**. São Paulo: Saraiva, 2008. (Coleção Saberes do direito, v. 28).

# Registros de elementos patrimoniais

## Convite ao estudo

Olá! Tendo em vista que você já teve contato com os aspectos da atividade comercial no que tange ao comércio das empresas, à classificação das sociedades e aos aspectos legais, é chegada a hora de ter acesso, nesta unidade, à contabilização dos elementos do Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido.

Veja que, diante da realidade em que se insere, como um estudante do curso que escolheu, será necessário que você tenha pleno domínio das estruturas do patrimônio das entidades, até porque este constitui o objeto da contabilidade.

Esta unidade será desenvolvida de forma eficaz na aplicação e no tratamento contábil para os elementos patrimoniais em empresas com atividade comerciais. Espera-se do aluno competência técnica, a qual, aliada à compreensão dos conceitos, resultará em uma base sólida na construção de todos os demais conhecimentos.

Depois de abordados os aspectos inerentes à atividade comercial na Unidade 1, é chegada a hora de estudarmos a respeito dos registros dos elementos patrimoniais.

Para o contexto de aprendizagem desta unidade, será preciso que você promova alguns ajustes/lançamentos contábeis na escrituração mercantil com reflexos no balanço da Sociedade Betaclean, de fatos administrativos ocorridos ao final do exercício de 2016. Pense que as questões que envolvem o patrimônio são essenciais para o aprimoramento.

Em linhas gerais, esta unidade abrangerá os elementos que integram o patrimônio das entidades comerciais, de forma que serão estudados, de maneira bastante pormenorizada, o Ativo, o Passivo e o Patrimônio Líquido.

# Seção 2.1

## Contabilização dos elementos do Ativo

### Diálogo aberto

Olá, caro aluno! Neste instante, iniciamos mais uma seção da disciplina de Contabilidade Comercial. Você terá contato, nesta seção, com um dos três elementos da estrutura conceitual básica do Balanço Patrimonial: o Ativo.

Para esta seção, propomos a seguinte situação-problema: é necessário, antes de iniciar qualquer apontamento das movimentações da empresa, que ocorram os primeiros registros contábeis da Betaclean diante do conhecimento de que serão aportados, nessa nova sociedade, algo em torno de R\$ 145.000,00 reais.

Em caráter de planejamento, os sócios, no caso, Rafael, Rodrigo e Dênis, aportarão R\$ 45.000,00. O outro recurso será injetado por um investidor anjo no total da diferença, fato que será melhor explicado em outras seções.

Para fins de planejamento do ativo futuro da Betaclean, os sócios pensaram em fazer algumas aquisições, dentre elas:

- Estoques para revenda no percentual de 20% do capital injetado.
- Com 34% dos recursos, eles pensam em adquirir um local para que seja instalada a sede administrativa da nova sociedade.
- Dos recursos remanescentes, eles pretendem investir 2/3 dos valores em aplicação de liquidez imediata.
- Por fim, deixar o saldo final em caixa/bancos da entidade.

Diante dessas situações, é necessário que seja elaborado como ficará disposto o Ativo da Betaclean se todas essas decisões forem tomadas. Aqui, você verá também como devem ser escriturados os lançamentos contábeis de acordo com os princípios da contabilidade geralmente aceitos.

É imprescindível que se conheça também a forma correta de

evidenciar as contas do Ativo nas demonstrações financeiras. Para tanto, é preciso que se leve em consideração os aspectos legais e normativos vigentes.

Posto isso, é preciso que você promova a distribuição dos saldos dos ativos que surgirão no futuro através da escrituração mercantil da Betaclean neste momento, sem se preocupar com a sua evidenciação em partidas dobradas.

Lembre-se de que, antes mesmo da ocorrência de fatos contábeis, ocorrerá a etapa de planejamento da sociedade, sendo, neste caso, atribuída a você a tarefa de entender através de mapas ou planilha, como ficará a disposição do Ativo em questão.

Neste contexto, poderá entender qual é o tratamento contábil mais adequado do ativo circulante e não circulante e quais são as regras e premissas que estabelecem o limite de curto prazo ou de longo prazo na elaboração do Balanço Patrimonial.

## Não pode faltar

Olá! Vamos prosseguir! Diante da necessidade de tecer observações a respeito dos registros de elementos patrimoniais, é importante fazer algumas ponderações sobre a elaboração e preparação das demonstrações financeiras. Lembre-se de que elas podem influenciar nas decisões e nos julgamentos de diversos interessados quando da divulgação dos relatórios contábeis.

Tal abordagem, em termos contábeis, pode ser vista de acordo com a teoria geral da contabilidade ou da estrutura conceitual básica, embora tenhamos escolhido desenvolver a exposição desta seção sob o olhar da segunda, no caso, a norma contábil.

Em se tratando da norma contábil, como explica Marion (2015, p. 5), é vista pelos profissionais de contabilidade como sendo, entre outros tópicos, os “objetivos, cenários e princípios da Contabilidade”. Desde já ressalvamos que, apesar de parecerem similares em todos os países, como bem se lê em Ernst e Fipecafi (2009, p. 1), as demonstrações financeiras “apresentam diferenças decorrentes de uma variedade de fatores sociais, econômicos e legais”.

Tais variáveis influenciam como se processam os registros contábeis nas entidades, devendo o profissional possuir pleno conhecimento das exposições da estrutura conceitual básica. Posto isso, como bem explicita Fipecafi (2013, p. 36):



Demonstrações contábeis elaboradas dentro do que prescreve esta Estrutura Conceitual objetivam fornecer informações que sejam úteis na tomada de decisões econômicas e avaliações por parte dos usuários em geral, não tendo o propósito de atender finalidade ou necessidade específica de determinados grupos de usuários.

Tais usuários, de acordo com esse escopo, são os investidores e credores, e estes têm interesses distintos quando buscam observar as informações contidas no patrimônio de determinada sociedade. Aliás, o patrimônio, como bem explicam Ludícibus e Marion (2016, p. 226), “é um conjunto de bens, direitos e obrigações de uma pessoa, avaliado em moeda”.

De certa forma, os bens e o direito serão tratados em toda esta seção. Sendo o patrimônio o objeto da contabilidade e diante da necessidade de estudar, nesta seção, os elementos que o compõem, é adequado, mesmo que de forma superficial ou pouco aprofundada, explorá-lo à luz da teoria das contas.

Mas o que se entende pela chamada teoria das contas? A teoria das contas foi um estudo desenvolvido há muitos anos, que ultrapassam séculos, de modo a auxiliar aqueles que militam na área da ciência contábil no desenvolvimento das estruturas de conhecimento válidas e do funcionamento do patrimônio das entidades.

De acordo com Visconti e Neves (2007), podemos observar a existência das chamadas teorias: Personalista, Materialista e Patrimonialista, sendo esta última a mais conhecida.

Embora tais teorias tratem do mesmo assunto (bens, direitos, obrigações, patrimônio líquido e suas variações), são notadamente diferentes, conforme pode-se ver a seguir:

Quadro 2.1 | Síntese do entendimento da teoria das contas

O Patrimônio e o Resultado	Teoria personalista	Teoria Materialista	Teoria Patrimonialista
bens da empresa	Agentes Consignatários	Contas Integrais	Contas Patrimoniais
os direitos e as obrigações	Agentes Correspondentes	Contas Integrais	Contas Patrimoniais
contas do Patrimônio Líquido	Proprietários	Contas Diferenciais	Contas Patrimoniais
variações do PL, inclui as receitas e despesas	Proprietários	Contas Diferenciais	Contas de Resultado

Fonte: adaptado de Visconti e Neves (2007).

Uma vez sintetizado o entendimento da teoria das contas, não restam dúvidas de que o Patrimônio e o desempenho são os objetos de estudo das três teorias em questão, muito embora, nesta seção, o objetivo seja estudar apenas os elementos do Patrimônio, com foco nos elementos do Ativo.



### Assimile

Saiba que, em se tratando de patrimônio, é agregador mencionar que esse conceito, conforme Araújo (2008, p. 11), originalmente, deriva “do latim *patrimonium*, significando, no início, a herança recebida do pater (pai). Posteriormente, esse conceito evoluiu e passou a representar o conjunto de bens de propriedade de alguém, independentemente da origem”.

De forma bastante simples, Ludicibus e Marion (2016, p. 226) explicam que o Balanço Patrimonial (BP) “é constituído de duas colunas: a coluna do lado direito é denominada Passivo e Patrimônio Líquido. A coluna do lado esquerdo é denominada Ativo. Atribui-se o lado esquerdo ao Ativo e o direito ao Passivo e Patrimônio Líquido por mera convenção”.

De acordo com o artigo 178, da Lei nº 6.404/1976, citado por Baptista (2011), as contas são classificadas, segundo os elementos do patrimônio que representam, como:

- Ativo, estando segregado em circulante, não circulante, dividido em ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível.
- Passivo, composto por circulante, não circulante e patrimônio líquido, estando este, por sua vez, desdobrado em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados.

Santos et al. (2014, p. 20) explicam que o balanço patrimonial, ou seja, aquele que contém os elementos a serem tratados nesta seção, “tem por finalidade evidenciar, de forma qualitativa e quantitativa, a situação patrimonial e financeira da empresa e dos atos consignados na escrituração contábil”. Registre-se que embora estejamos tratando da lei anterior, no caso, a Lei nº 6.404/76, diversas modificações significativas foram introduzidas neste dispositivo a partir da sanção da Lei nº 11.638/07.

Outrossim, tanto a Lei nº 11.638/07 quanto a Lei nº 11.941/08 não revogaram a Lei de 1976, mas alteram em partes diversos de

seus artigos em convergência ao padrão internacional.

De forma bastante resumida, podemos demonstrar tal entendimento por meio uma representação gráfica. Veja a Quadro 2.2.

Quadro 2.2 | Síntese do patrimônio

REPRESENTAÇÃO GRÁFICA	
Balço Patrimonial	
ATIVO	PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO
Lado esquerdo	Lado direito

Fonte: Iudicibus e Marion (2016, p. 226).

Antes mesmo de explicar cada conta ou grupo de contas do ativo (nosso foco na seção), cabe informar que todo e qualquer procedimento contábil que envolva tais contas deve obedecer ao que preconiza o mecanismo das partidas dobradas.

Visconti e Neves (2007, p. 49), ao tratarem deste assunto, explicam que “a essência deste método, universalmente aceito, é que o registro de qualquer operação implica que um débito em uma ou mais contas deve corresponder a um crédito equivalente, em uma ou mais contas, de forma que a soma dos valores debitados seja sempre igual à soma dos valores creditados”. São notadamente estruturadas de acordo com o art. 178, da Lei nº 6.404/76, além de serem estudadas também pelo pronunciamento técnico CPC 26 (R1).

Em nomenclatura mais corrente, sabe-se que tal mecanismo é conhecidamente denominado de escrituração. E de acordo com Ribeiro (2013, p. 64), a escrituração se constitui em uma



técnica contábil que consiste em registrar nos livros próprios (Diário, Razão, Caixa etc.) todos os acontecimentos que ocorrem na empresa e que modifiquem ou possam vir a modificar a situação patrimonial. Segundo estabelece o artigo 1.179 do Código Civil Brasileiro (Lei nº 10.406/2002), todas as empresas (sejam elas caracterizadas como empresário – antiga empresa individual – ou como sociedade empresária), estão obrigadas a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva.

Veja que o registro contábil dos fatos das sociedades é de acordo com a legislação vigente obrigatória, estando dispensados de fazê-lo apenas os microempresários individuais, conforme a Resolução CFC nº 1.330/11.

Nesse contexto, é importante que seja entendido o conceito de origem e aplicações de recursos, sendo aquele também denominado de fonte de recursos, tendo, contabilmente, natureza credora. Ademais, as aplicações de recursos serão representadas pelos registros a débito das contas. Ambos representarão a essência das partidas dobradas.

Em se tratando de tais registros contábeis, é pertinente ainda mencionar que a escrita ocorrerá dentro do exercício social, que por vezes coincide com o ano civil, sendo válido lembrar o que Ludícibus e Marion (2016, p. 226) relatam:

**O exercício social tem a duração de um ano, não havendo necessidade de coincidir com o ano civil (1/1 a 31/12), embora, na maioria das vezes, assim aconteça. Os proprietários da empresa definirão a data do término do exercício social, que não deverá ser alterada, a não ser em condições supervenientes.**

Ao estudar especificamente os elementos do patrimônio e em se tratando das contas do ativo e passivo, é observado no balanço que sua disposição será por ordem decrescente de liquidez, a não ser que, ao se apresentar de outra forma, seja mais relevante e entendível. Diante desse assunto, Gonçalves e Baptista (2011, p. 226) relatam que, para fins de classificação, tanto o ativo quanto o passivo serão tratados

**no curto prazo e longo prazo. No Curto Prazo (CP), incluem-se todos os bens e direitos realizáveis em moeda ou nela conversíveis e as obrigações com vencimento até o término do exercício social seguinte. No Longo Prazo (LP), situam-se os bens e direitos realizáveis e as obrigações vencíveis, após o término do exercício seguinte.**

Santos et al. (2014, p. 20) explicam que “nesse sentido, liquidez é a facilidade de se converter um item em moeda” e relatam que o ativo “compreende as aplicações de recursos, que são representadas por bens e direitos. Os componentes do Ativo são classificados de acordo com o fim a que se destinam, que varia de acordo com o objetivo social da companhia”.



Diante do entendimento da liquidez mencionada acima, em que se busca evidenciar os elementos patrimoniais por grau de conversão em moeda, podemos, por exemplo, afirmar que, em condições normais, as contas dispostas a seguir estariam, em tese, ordenadas por grau de liquidez, senão vejamos:

Quadro 2.3 | Liquidez das contas

CIRCULANTE	31/12/2016	31/12/2015
Caixa e equivalentes de caixa	4.881	18.854
contas a receber de clientes	321.316	270.221
Estoques	38.456	57.520
Impostos a compensar	8.550	30.389
Adiantamentos a fornecedores e outros	<u>11.486</u>	<u>24.398</u>
Total	384.689	401.382

Fonte: elaborado pelo autor.

Observe que, por simples análise das contas acima, a Conta Caixa é a que possui maior liquidez dentre as outras.

Quando o assunto é o entendimento do que se configura como curto ou longo prazo, Gonçalves e Baptista (2011, p. 226) relatam “que a Lei das Sociedades por Ações, artigo 179, não se refere ao lapso temporal de 12 (doze) meses como divisor entre curto e longo prazo. Tal divisão tem como parâmetro a data de encerramento do exercício seguinte”.

Mas aquele que é conhecedor da norma contábil vigente entenderá que o curto prazo, sendo considerado como 12 meses de acordo com a norma contábil, constitui exceção à regra. A regra geral é classificar como curto prazo ou item do circulante (seja este ativo ou passivo) aqueles que estejam dentro do ciclo normal da atividade.

Neste sentido, o ciclo operacional é explicado por Marion e Ludícibus (2011, p. 34) como sendo “o período entre a aquisição de materiais utilizados na produção e sua realização na forma de dinheiro ou equivalente a dinheiro”.

Entender o significado técnico de ativo, segundo a leitura da estrutura conceitual básica, é o trecho mais importante da estrutura conceitual básica.



Quando do estudo dos elementos do patrimônio, foram abordadas as divisões observáveis no Balanço Patrimonial, ou seja, vimos que, após a Lei nº 11.638/07, algumas contas e grupos do ativo foram extintos, como foi o caso do grupo do ativo permanente e da conta ativo diferido.

Prevalece, após o ano de 2007, a separação dos ativos e passivos em circulante e não circulante, tendo ambos os grupos (ativo e passivo) no não circulante, respectivamente, uma subdivisão denominada de realizável (para o ativo) e exigível (para o passivo) no longo prazo.

Quanto ao último elemento do patrimônio, Ribeiro (2013, p. 6) explica que “partindo-se do princípio de que os elementos positivos (Ativo = bens e direitos) devam ser superiores aos elementos negativos (Passivo = obrigações), aparecerá no gráfico um quarto grupo de elementos que denominaremos Patrimônio Líquido”.

Lembrando que as disposições possíveis e que tratam do patrimônio, embora se modifiquem os saldos destas contas ou dos grupos de ATIVO e PASSIVO, a equação básica da contabilidade não se modifica:  $ATIVO - PASSIVO = PL$ .

Ao explicar o significado de ativo, Fipecafi (2013, p. 46) comenta que este “é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade”.

A escrituração dos elementos do ativo, assim como os demais, deverá ser efetuada em livros próprios, sendo cercado de formalidades.

Tais formalidades resultam em livros, como o Livro Diário e o Razão. É necessário que você entenda que, além dos livros contábeis obrigatórios, existem outros, denominados de Livros Auxiliares, e estes podem servir de suporte para a escrituração do Diário e do Razão.

Ademais, podem ser ilustrados tais livros auxiliares: o Livro Caixa, o Livro de Contas-Correntes, o Livro do Contas a Receber/Pagar, entre outros.



## Pesquise mais

Entenda brevemente as formas de avaliação do ativo e o papel da contabilidade, além da evolução histórica do conceito aceito de Ativo.

Vamos ler o artigo: *Mensuração e Avaliação do Ativo: uma Revisão Conceitual e uma Abordagem do Goodwill e do Ativo Intelectual*.

Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/cest/n16/n16a05.pdf>>.

Acesso em: 8 out. 2017.

Vamos, agora, abordar a estrutura conceitual sob um novo prisma: a consolidação de balanços. Mas do que se trata? Quando há existência de diversas sociedades dentro de um mesmo grupo econômico, a diretoria pode contar com essa forma de visualizar os elementos integrantes das diversas contas patrimoniais.



## Reflita

Este procedimento, como se observa na Instrução da CVM nº 247/96, citada por Reis e Marion (2006), deve ser elaborado “ao fim de cada exercício social”, [...] por: “I. companhia aberta que possuir investimento em sociedades controladas, incluindo as sociedades controladas em conjunto [...]; (ver Seção 9.7) II. sociedade de comando de grupo de sociedades que inclua companhia aberta”.



## Pesquise mais

A proposta da contabilidade é a de prover os usuários com informações, para tanto, deve-se entender, além dos processos de identificação e mensuração, as formas de registro na contabilidade.

Em reforço, recomenda-se que você assista ao vídeo do Professor Marion.

Muito conteúdo e linguagem bem objetiva. Disponível em: <[https://www.youtube.com/watch?v=M8fv\\_8zzlnc](https://www.youtube.com/watch?v=M8fv_8zzlnc)>. Acesso em: 6 dez. 2017.

Em termos teóricos, a consolidação das demonstrações financeiras consiste, segundo Hermanson e Edwards (1992, p. 744 apud SCHMIDT; SANTOS; FERNANDES, 2015, p.153), “na soma das contas das demonstrações individuais da controladora e de suas controladas, apresentando-as como uma única entidade”. Todavia, é interessante mencionar que, além da soma dos saldos das contas, no procedimento de consolidação, será necessário que sejam

eliminados os saldos das contas entre cias. (por exemplo, o contas a pagar de uma empresa com o contas a receber de outra), sendo tais eliminações necessárias para que se possa apurar os saldos finais do demonstrativo contábil.

Dito isso, encerramos esta seção.

## Sem medo de errar

Como solicitado no início desta seção, você ficou de distribuir os recursos dos sócios e do investidor anjo a serem aplicados na Betaclean, que totalizaram R\$ 145.000,00, a partir das disposições a seguir:

- Estoques para revenda no percentual de 20% do capital injetado.
- Com 34% dos recursos, eles pensam em adquirir um local para que seja instalada a sede administrativa da nova sociedade.
- Dos recursos remanescentes, eles pretendem investir 2/3 dos valores em aplicação de liquidez imediata.
- Por fim, o saldo final deixar em caixa/bancos da entidade.

Diante dessas situações, é imprescindível que seja esboçado como serão aplicados os recursos. Veja o Quadro 2.4.

Quadro 2.4 | Raciocínio dos recursos a serem aplicados

Valor dos Recursos	145.000,00
Menos:	
Estoques	29.000,00
Sede Administrativa	49.300,00
Igual	66.700,00
2/3 do valor	44.466,67
Restante	2.233,33

Fonte: elaborado pelo autor.

A partir do quadro em questão, é possível esboçar como ficaria a disposição dos Ativos em balanço futuro, portanto, vejamos:

Quadro 2.5 | Disposição do ativo com as aplicações simuladas

ATIVO	Valor R\$
CIRCULANTE	95.700,00
Caixa e Bancos	22.233,33
Aplicações Financeiras	44.466,67
Estoques	29.000,00
NÃO CIRCULANTE	
Aplicação de Longo Prazo	49.300,00
TOTAL DO ATIVO	145.000,00

Fonte: elaborado pelo autor.

Registre-se que, embora não tenhamos efetuado lançamentos contábeis a débito ou a crédito (partidas dobradas) para ilustrar o ativo do Quadro 2.5, tais eventos futuros poderiam ter sido registrados por meio deste mecanismo.

## Avançando na prática

### Ajustando o Ativo e reconhecendo apenas ativos genuínos

#### Descrição da situação-problema

Determinada sociedade, denominada de Maio Comunicações S.A, do ramo de revistas e editoração, a partir de seu balanço encerrado em 31-12-16 e diante da necessidade de avaliação de seus ativos (à luz da norma contábil vigente), contratou você para ajudá-los a formar o entendimento de quais destes ativos deveriam permanecer registrados no balanço e quais deveriam ser levados ao resultado da sociedade em questão.

A seguir, o recorte do balanço que deve ser analisado:

Quadro 2.6 | Ativos – Maio Comunicações S.A., findos 31-12-16

CIRCULANTE	\$
Caixa e equivalentes	4.881
Contas a receber	321.316

Estoque	38.456
Impostos a compensar	8.550
Adiantamentos	11.486
<b>Total do circulante</b>	<b>384.689</b>
<b>NÃO CIRCULANTE</b>	
<b>REALIZÁVEL A LONGO PRAZO</b>	
Empréstimos e outros créditos	423.768
Contas a receber (LP)	2.166
Impostos a compensar (LP)	9.548
Depósitos judiciais	55.007
Imposto de renda e CS diferidos	112.329
INVESTIMENTOS	114.195
IMOBILIZADO	229.169
INTANGÍVEL	112.620
<b>Total do não circulante</b>	<b>1.058.802</b>
<b>Total do ativo</b>	<b>1.443.491</b>

Fonte: elaborado pelo autor.

Após análise minuciosa, você constatou que:

- Dos valores em contas a receber do curto prazo, existem \$ 23.345 que se referem a clientes incobráveis, não sendo mais possível a entidade recebê-los.
- Dos estoques por inventário físico efetuado, pôde-se observar que existiam perdas não contempladas pelo balanço na ordem de \$ 14.237, que excedem o exercício corrente.
- Dos impostos a recuperar do ativo não circulante, todos já haviam sido considerados não passíveis de restituição devido à prescrição (acima de 5 anos).
- Dos investimentos, existem perdas de anos anteriores não baixadas na ordem de \$ 73.480.
- Os demais ativos estão adequados e não possuem diferenças relevantes.

Ante o exposto, é necessário que você rerepresente os ativos do Quadro 2.6, após os ajustes e as correções necessárias já identificadas.

Em todos os casos em questão é possível promover os ajustes pelo registro contábil (lançamentos em partidas dobradas) em contrapartida da conta: Lucros e Prejuízos Acumulados.

### Resolução da situação-problema

De início, é interessante que você relacione o que foi pedido nesta situação-problema com o que se espera da própria seção. Primeiramente, é necessário que esteja clara a principal característica do ativo, ou seja, a geração de benefícios econômicos futuros, sendo passível de ajustes todos aqueles que não atenderem a esse preceito.

Posto isso, e sabendo que o registro das atividades mercantis deve ocorrer sempre que seja necessária, a atual situação dos ativos pode ser rerepresentada a seguir:

Quadro 2.7 | Ativos – Maio Comunicações S.A., findos 31-12-16 (ajustada)

CIRCULANTE	Saldo Anterior	Ajustes	Saldo Atual
Caixa e equivalentes	4.881	0	4.881
Contas a receber	321.316	-23.345	297.971
Estoques	38.456	-14.237	24.219
Impostos a compensar	8.550	0	8.550
Adiantamentos	11.486	0	11.486
<b>Total do circulante</b>	<b>384.689</b>	<b>-37.582</b>	<b>347.107</b>
<b>NÃO CIRCULANTE</b>			
<b>REALIZÁVEL A LONGO PRAZO</b>			
Empréstimos e outros créditos	423.768	0	423.768
Contas a receber (LP)	2.166	0	2.166
Impostos a compensar (LP)	9.548	-9.548	0
Depósitos judiciais	55.007	0	55.007
Imposto de renda e CS diferidos	112.329	0	112.329
<b>INVESTIMENTOS</b>	<b>114.195</b>	<b>-73.480</b>	<b>40.715</b>

IMOBILIZADO	229.169	0	229.169
INTANGÍVEL	112.620	0	112.620
<b>Total do não circulante</b>	<b>1.058.802</b>	<b>-83.028</b>	<b>975.774</b>
<b>Total do ativo</b>	<b>1.443.491</b>	<b>-120.610</b>	<b>1.322.881</b>

Fonte: elaborado pelo autor.

Em termos de escrituração desses ajustes, podemos assim representar o que foi observado neste caso:

Débito: Prejuízos Acumulados	\$ 120.610,00
Crédito: Contas a Receber	\$ 23.345,00
Crédito: Estoques	\$ 14.237,00
Crédito: Impostos a Compensar (LP)	\$ 9.548,00
Crédito: Investimentos	\$ 73.480,00

E no caso em tela, por se tratar de ajustes que não são atribuíveis ao exercício vigente, estes devem ser elaborados com a conta "Prejuízos Acumulados".

## Faça valer a pena

**1.** "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." (FIPECAFI. **Manual de contabilidade societária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013) Fipecafi (2013, p. 51) ainda ressalta que:

I. "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."  
PORQUE

II. Nesses casos, o mais recomendado é que seja reconhecido tais gastos como despesas na demonstração do resultado.

A respeito dessas asserções, assinale a alternativa correta.

- As duas asserções são proposições verdadeiras, e a segunda é uma justificativa correta da primeira.
- As duas asserções são proposições verdadeiras, mas a segunda não é uma justificativa correta da primeira.
- A primeira asserção é uma proposição verdadeira, e a segunda, uma proposição falsa.
- A primeira asserção é uma proposição falsa, e a segunda, uma proposição verdadeira.
- Tanto a primeira quanto a segunda asserções são proposições falsas.

**2.** Reis e Marion (2006, p. 127) relatam que “ao fim de cada exercício social, demonstrações contábeis consolidadas devem ser elaboradas por:

I. companhia aberta que possuir investimento em sociedades controladas, incluindo as sociedades controladas em conjunto [...];

II. sociedade de comando de grupo de sociedades que inclua companhia aberta.”

(REIS, Arnaldo Carlos Resende; MARION, José Carlos. **Contabilidade Avançada**: Para Cursos de Graduação de Concursos Públicos. São Paulo: Saraiva, 2006.)

Na mesma esteira do trecho acima, complete a sentença:

Consolidar significa \_\_\_\_\_ todos os dados das demonstrações financeiras de todas as empresas integrantes de um grupo econômico, eliminar os dados referentes às operações comerciais ou financeiras realizadas entre elas e apresentar a \_\_\_\_\_ e o resultado das operações como se fosse \_\_\_\_\_.

Assinale a alternativa que melhor preenche as lacunas.

- a) reunir / situação patrimonial / uma única empresa.
- b) separar / situação patrimonial / uma única empresa.
- c) reunir / situação de caixa / uma dentre várias empresas.
- d) separar / situação de caixa / uma única empresa.
- e) reunir / situação patrimonial / uma dentre várias empresas.

**3.** Como diria Ribeiro (2013, p. 64), a “escrituração é uma técnica contábil que consiste em registrar nos livros próprios [...] todos os acontecimentos que ocorrem na empresa e que modifiquem ou possam vir a modificar a situação patrimonial”. A respeito dos livros, podemos, por exemplo, mencionar:

Exemplo 1: os principais livros utilizados pela Contabilidade são o Diário e o Razão.

Exemplo 2: a contabilidade utiliza, ainda, Livros Auxiliares, que podem servir de suporte para a escrituração, como o Caixa, o Contas-Correntes, o Contas a Receber, o Contas a Pagar, o Registro de Duplicatas etc.

(RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Básica**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.)  
Acerca do tema acima, avalie as asserções a seguir e a relação proposta entre elas.

I. Tanto o exemplo 1 quanto o exemplo 2 são considerados de cunho comercial e são diferentes dos livros de registro de empregados, de registro de horário de trabalho e do livro de Inspeção do Trabalho.

PORQUE

II. Todos estes são exigidos pela legislação trabalhista.

Assinale a alternativa correta:

- a) As duas asserções são proposições verdadeiras, mas a segunda não é uma justificativa correta da primeira.

- b) As duas asserções são proposições verdadeiras, e a segunda é uma justificativa correta da primeira.
- c) A primeira asserção é uma proposição verdadeira, e a segunda, uma proposição falsa.
- d) A primeira asserção é uma proposição falsa, e a segunda, uma proposição verdadeira.
- e) Tanto a primeira quanto a segunda asserções são proposições falsas.

## Seção 2.2

### Contabilização dos Elementos do Passivo

#### Diálogo aberto

Vamos prosseguir! Depois de estudarmos os elementos do Ativo, agora, vamos abordar outro elemento da equação básica do Balanço Patrimonial: o Passivo.

Você se recorda que, na seção anterior, foi possível entender a capacidade de geração de benefícios econômicos ao Ativo da Betaclean diante dos resultados esperados e sua respectiva conversão ao caixa em virtude da margem de lucro do negócio? Posto isso, elaboramos um orçamento de caixa e, inclusive, entendemos em quanto tempo poderíamos pagar o investimento de R\$ 100.000,00 do investidor anjo. Desde já, é interessante que se entenda que tal modalidade de investidor é aquele com recursos próprios, que os investe em startups com alto potencial de crescimento, visando sempre ao máximo de resultado.

Nesta seção, a partir do momento em que se sabe que a Betaclean encontra-se constituída e iniciando suas operações, é preciso que elabore os primeiros registros contábeis e que encerre sua primeira posição patrimonial com base na formalização do negócio.

Para fins de entendimento do caso em questão, a data de arquivamento da documentação na junta comercial foi dia 17/06/2017. A conta corrente foi aberta 5 dias depois e o recurso do investidor anjo compensou 2 dias depois da abertura da conta corrente.

Neste sentido, relembramos que os três sócios (Rafael, Rodrigo e Dênis) acordaram quando da constituição que aportariam R\$ 15.000,00, valor este que foi integralizado em 30/06. Você, como contador da empresa e de posse do contrato social, do contrato de abertura de conta corrente bancária e da confirmação da transferência efetuada pelo investidor anjo, deve efetuar o levantamento do primeiro balanço patrimonial da Betaclean.

A seguir, no Quadro 2.8, a posição do quadro societário:

Quadro 2.8 | Quadro societário Sociedade Betaclean

Sócios	Nº de Quotas	Capital
Rafael	15000	15.000,00
Rodrigo	15000	15.000,00
Dênis	15000	<u>15.000,00</u>
<b>Total</b>	<b>45000</b>	<b>45.000,00</b>

Fonte: elaborado pelo autor.

Por fim, como contador, você deve apresentar essa demonstração financeira em 30/06 e explicar aos sócios qual é o correto tratamento do recurso do investidor anjo no balanço da Betaclean.

Uma informação bastante importante é que o investidor anjo pretende receber o capital que investiu na Betaclean atualizado pelo IPCA e após transcorrido um ano do fornecimento do recurso, que coincidiu com a data de integralização do capital social pelos sócios, estando o recurso a ser pago nos próximos 2 anos em parcelas iguais e consecutivas, com juros simples incidindo sobre o saldo devedor.

Para que se possa realizar essa atividade, é importante que você entenda o conceito de Passivo e de provisões a serem estudadas nesta seção. Desde já, sabe-se que os recursos que não se enquadrarem na categoria de passivo e que se relacionarem aos sócios deverão, nesse caso, ser alocados no patrimônio líquido da sociedade comercial.

Esta atividade contribuirá para que você desenvolva a capacidade de elaborar o Balanço Patrimonial de empresas comerciais a partir do entendimento dos diversos tipos de transações. Por fim, é importante que você saiba diferenciar passivos de curto e de longo prazo, para que o balanço a ser elaborado fique tecnicamente adequado.

## Não pode faltar

Olá! Preparado para se aprofundar no tratamento dos elementos do Passivo?

O Passivo, segundo Neves e Viceconti (1996, p. 5 apud QUINTANA, 2014, p. 10), diz respeito a “compromissos de qualquer espécie ou natureza assumidos perante terceiros, ou bens de terceiros que se encontram em nossa posse”.

Diante do mesmo assunto, Marion e Ludícibus (2011, p. 17) mencionam que o passivo evidencia “toda a obrigação (dívida) que a empresa tem com terceiros: contas a pagar, fornecedores de matéria-

prima (a prazo), imposto a pagar, financiamentos, empréstimos etc.”.

Ribeiro (2017, p.18), no mesmo espírito, relata que “as obrigações podem se originar não só das compras de mercadorias a prazo como também das compras a prazo de outros bens ou serviços, ou em decorrência de outras transações, como aluguel de bens móveis ou imóveis, empréstimos de dinheiro captados de terceiros etc.”.

Ainda existem autores, como Santos (2002, p. 23), que relatam que o passivo “compreende todas as obrigações expressas monetariamente que a entidade tem a pagar; são as quantias que a entidade deve a terceiros. A existência dessa dívida é muito importante para o financiamento das atividades da empresa”.

De certa forma os passivos serão comumente chamados de origem ou fonte de recursos e sempre significarão os haveres, diferentemente dos ativos que por sua ordem são aplicações de recursos ou deveres.

Ora, é necessário que seja mencionado que as obrigações a pagar dos credores, em se tratando de uma sociedade comercial, basicamente, diz respeito aos fornecedores a pagar.

Os passivos serão classificados de duas formas: passivo circulante e passivo não circulante, tendo este último um grupo adicional, denominado de passivo exigível a longo prazo.

Diante de uma abordagem que transcende a forma simples em que se definem os passivos, é importante que fique registrado que a estrutura conceitual básica da contabilidade, que pode ser amplamente explorada no Pronunciamento Técnico CPC 00 (2011, p. 23), em seu item 44b, enaltece o passivo, mencionando que este se trate, basicamente, de “[...] 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”.

Notadamente, a liquidação dos passivos gerará para a entidade um consumo de recursos quando de sua liquidação.

O mesmo pronunciamento, em seu item 4.15: “As obrigações podem ser legalmente exigíveis em consequência de contrato ou de exigências estatutárias” (p. 25). Todavia, “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” (p. 25).

Aquilo que se refere às obrigações não formalizadas é explicado por situações, por exemplo, a entidade se predispõe a estender

uma garantia de determinado produto vendido mesmo depois de transcorrido o prazo estabelecido em determinado contrato.



## Assimile

Em que pese o fator exigibilidade, Marion e Ludicibus (2011, p. 17) ainda enaltecem que este significa “que a dívida vencer será exigida (reclamada) a sua liquidação. Por isso é mais adequado denominá-lo de Passivo Exigível”.

Então, nos casos, por exemplo, de aporte de recursos por parte dos sócios que sejam estranhos ao capital social, estes, sem sombra de dúvida, poderão ser classificáveis como integrantes do passivo.

O passivo representa, de acordo com Fipecafi (2013, p. 346), obrigações da companhia cuja liquidação “se espera que ocorra dentro do exercício social seguinte, ou de acordo com o ciclo operacional da empresa, se este for superior a esse prazo. Estas obrigações podem representar valores fixos ou variáveis, vencidos ou a vencer, em uma data ou em diversas datas futuras”.

Haverá uma abordagem de classificação das obrigações de acordo com o ciclo operacional da entidade, e tal abordagem é bastante similar daquela utilizada e comentada na seção anterior, no âmbito dos ativos, sendo o referido entendimento das obrigações de curto prazo aquelas com seu vencimento até o término do exercício seguinte.

E nesse sentido, um conceito bastante interessante diante desta abordagem é a de passivo corrente. Aliás, Carvalho, Lemes e Costa (2006, p. 190) categoricamente explicam que os passivos correntes dizem respeito a “obrigações cuja liquidação deverá exigir o uso de recursos existentes, conceituados como ativos correntes, ou a criação de outros passivos correntes”.

O termo corrente é similar ao termo circulante. E neste sentido, o art. 180, da Lei nº 6.404/76, alterado pela Lei nº 11.941/09 e citado por Fipecafi (2013, p. 345), estabelece que:

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



Outrossim, Favero et al. (2010, p. 71) relata que

Normalmente, esses recursos são originários de compras a prazo de materiais, mercadorias, financiamentos etc. São fluxos de capitais de terceiros que contribuem para que a empresa possa atingir seus objetivos ou metas previstas, suprindo a necessidade de capital de giro.



## Exemplificando

Ribeiro (2017, p. 18) nos lembra que

é comum, também, as empresas efetuarem compras de mercadorias a prazo. Quando uma empresa compra mercadorias a prazo, ela não paga o valor das mercadorias no momento da compra, mas alguns dias depois, semanas ou até mesmo meses.

Determinada compra a prazo, no valor de R\$ 100.000,00, com ICMS (aliquota 18%), Pis (1,65%) e Cofins (7,6%) embutidos no preço, teríamos, basicamente, o seguinte registro contábil:

D – Estoques	R\$ 72.750,00
D – ICMS a Recuperar	R\$ 18.000,00
D – Pis a Recuperar	R\$ 1.650,00
D – Cofins a Recuperar	R\$ 7.600,00
C – Fornecedores	R\$ 100.000,00

Há casos também que temos no preço final da compra o imposto sobre Importação, o IPI, que terá tratamento contábil similar ao dado neste exemplo.

Ao adquirir mercadorias a prazo, os fornecedores contribuem com o financiamento do capital de giro da sociedade comercial.

Fipecafi (2013, p. 346) documenta que o registro das obrigações da companhia deve obedecer “ao princípio contábil da competência de exercícios; assim, mesmo que determinadas obrigações não tenham a correspondente documentação comprobatória, mas já sejam passivos incorridos, conhecidos e calculáveis, deverão ser registradas por meio de provisão”.

No regime de competência, as receitas e despesas são levadas ao resultado independentemente se foram recebidas ou pagas. Em se

tratando dos passivos, estes constituem-se na chamada contrapartida das despesas a serem pagas em determinado período, conforme acordo entre as partes envolvidas na operação.

Fipecafi (2013, p. 401) esclarece que “as provisões podem ser distinguidas de outros passivos quando há incertezas sobre os prazos e valores que serão desembolsados ou exigidos para sua liquidação”. Em reforço do assunto, Carvalho, Lemes e Costa (2006, p. 193) mencionam que a provisão “é um passivo de vencimento e valor incertos”.

E mais, para fins de reconhecimento na contabilidade das provisões mencionadas, destaca-se que existem condições para que isso ocorra. Tais condições a serem satisfeitas estão previstas no item 14, da CPC 25 – Provisões, Ativos Contingentes e Passivos Contingentes. Esta norma, de acordo com Fipecafi (2013, p. 401), basicamente, dispõe que a entidade deve reconhecer uma provisão quando:

**a) [...] tem uma obrigação presente (legal ou não formalizada) como resultado de um evento passado; b) seja provável que será necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos para liquidar a obrigação; e c) possa ser feita uma estimativa confiável do valor da obrigação.**



Importante que seja frisado que não se provisionarão eventos que não ocorrerem e que tais obrigações não formalizadas são passivos denominados no dia a dia de passivos ocultos, dado a surpresa que podem ocasionar na gestão do caixa da organização.

Ademais, não é adequado que se denomine, por exemplo, o décimo terceiro salário e as férias, ou ainda o imposto de renda como provisões. Este termo, no caso destas obrigações, tornou a norma contábil vigente inadequada. A boa técnica aconselha que se chame simplesmente de décimo terceiro a pagar ou férias a pagar, ou ainda de imposto de renda a pagar no último caso.

Saiba que estamos diante, no caso destes passivos, de apropriações por competência, sendo o regime da competência previsto na Resolução CFC nº 1.282, de 28 de maio de 2010, em seu artigo 9.



### Refleta

Para aqueles menos afeiçoados com a questão dos passivos, Santos (2002, p. 44) explana que as contas “do passivo são apresentadas em

ordem de exigibilidade, isto é, devem aparecer as contas do passivo que tenham de ser pagas ou liquidadas primeiramente”.

Se observar tal critério, notará que este é muito parecido com o que utilizamos no momento de apresentação dos ativos, todavia, estes últimos serão apresentados por ordem de realização (liquidez).

Posto isso, e diante do tema provisão, reflita quais outras possíveis contas patrimoniais do passivo e que carregam consigo o termo em questão podem ser tecnicamente consideradas em desacordo com o entendimento e a definição das provisões.

De antemão, adiantamos que existem, inclusive, contas com esse termo no Ativo do balanço. Nestes casos em especial tente entender porque não é adequado que assim sejam denominadas.

Posto isso, outro conceito bastante interessante quando ainda explicamos as provisões é o termo denominado de Passivo contingente. Este pode ser entendido, de acordo com Carvalho (2006, p. 193), como:



**a) uma obrigação possível que surge de eventos passados e cuja existência será confirmada somente pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais eventos futuros incertos, não totalmente sob o controle da entidade; ou b) uma obrigação presente que surge de eventos passados mas que não é reconhecida porque: i) não é provável que uma saída de recursos incorporando benefícios econômicos será exigida para quitar a obrigação; ou ii) o valor da obrigação não pode ser mensurado com suficiente confiabilidade.**

Quanto aos passivos contingentes, estes não devem ser contabilizados no patrimônio da entidade devido à sua classificação ser classificada como “possível”. Saiba, caro aluno, que é prática contábil que se contabilize apenas os passíveis prováveis de forma que a contingência para fins de divulgação será descrita apenas nas notas explicativas.



Vamos aprofundar a pesquisa a respeito das provisões a partir da leitura dos principais pontos contidos no Sumário da Norma CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. Disponível em: <[http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documents/305\\_CPC\\_25\\_Sumario.pdf](http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documents/305_CPC_25_Sumario.pdf)>. Acesso em: 10 nov. 2017.

A respeito do mesmo assunto, você pode acessar o vídeo no Canal IFRS 05 – Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=A8rLOdvD3Hs>>. Acesso em: 10 nov. 2017.

É importante incluímos, a respeito das provisões e dos passivos contingentes, o esquema elaborado pela Fipecafi (2013, p. 403) com base no entendimento do Apêndice A, do Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes:

Figura 2.2 | Provisões: probabilidades e tratamento contábil

Probabilidade de ocorrência do desembolso		Tratamento Contábil
Obrigação presente Provável	mensurável por meio de estimativa confiável	Uma provisão é reconhecida e é divulgado em notas explicativas
	não mensurável por inexistência de estimativa confiável	Divulgação em notas explicativas
Possível (mais provável que não tenha saída de recursos do que sim)		Divulgação em notas explicativas
Remota		Não divulga em notas explicativas

Fonte: Adaptado de Fipecafi (2014, p. 403).

Embora até aqui tenhamos discorrido apenas a respeito dos dois primeiros elementos, a visão da situação líquida torna-se, neste instante, quase que completa. A leitura da próxima seção, neste sentido, será norteadora para plenitude do entendimento do trecho acima.

Ante todo o exposto, chegamos ao fim do nosso Não pode faltar.

### Sem medo de errar

Como falamos no início desta seção, a Betaclean, além dos recursos investidos pelos sócios (Rafael, Rodrigo e Dênis), quando da

constituição de R\$ 15.000,00, sofreu um aporte inicial de determinado investidor no montante de R\$ 100.000,00.

Nesta seção, a partir do momento em que se sabe que a Betaclean se encontra constituída e iniciando suas operações, é preciso que se elaborem os primeiros registros contábeis e que se encerre sua primeira posição patrimonial com base na formalização do negócio junto aos órgãos competentes.

Neste sentido, resta que, considerando que a pessoa jurídica foi devidamente constituída e que foi, inclusive, aberta a conta corrente da sociedade, os primeiros registros contábeis foram:

Quando da assinatura do contrato social pelos sócios no dia 17/06:

D – Capital a Integralizar.....R\$ 45.000,00

C – Capital Social Subscrito.....R\$ 45.000,00

Da mesma forma, após o arquivamento da documentação na junta comercial e posterior abertura da conta 2 dias após, 19/06, observou-se a entrada de recursos na conta corrente da Betaclean, estando assim disposto o movimento contábil:

D – Bancos conta Movimento.....R\$ 45.000,00

C – Capital a Integralizar.....R\$ 45.000,00

Por sua ordem e diante do aporte recebido pelo investidor anjo no dia 22/06, o lançamento contábil correspondente refletiu o seguinte registro:

D – Bancos conta Movimento.....R\$ 100.000,00

C – Empréstimos de Terceiros.....R\$ 25.000,00 (100.000,00 dividido por 24 vezes 6)

C – Empréstimos de Terceiros.....R\$ 75.000,00

Diante desses registros, o balanço patrimonial na data-base 30/06 fica assim encerrado.

Quadro 2.9 | Betaclean Balanço Patrimonial, findos 30/06

ATIVO		PASSIVO	
CIRCULANTE		CIRCULANTE	
Bancos conta Movimento	145.000,00	Empréstimos de Terceiros	25.000,00
		NÃO CIRCULANTE	
		Empréstimos de Terceiros	75.000,00

		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
		Capital Social	45.000,00
<b>Total do Ativo</b>	<b>145.000,00</b>	<b>Total do Passivo</b>	<b>145.000,00</b>

Fonte: elaborado pelo autor.

Veja que, diante dos movimentos, os sócios da Betaclean obtiveram a primeira informação patrimonial da Sociedade Comercial, ressaltando que, no caso em questão, não foram efetuados os primeiros registros das operações de vendas, fato este que será evidenciado em seções futuras desta disciplina.

Portanto, o foco, basicamente, esteve no caso em questão relacionado ao entendimento do passivo com foco na segregação que se pôde fazer na conta capital de terceiros no curto e no longo prazo.

## Avançando na prática

### A importância da não existência de passivos ocultos na Entidade

#### Descrição da situação-problema

Pregos e Cia, sociedade comercial de direito privado que atua na indústria metalúrgica, até então administrada por um único sócio no modelo EIRELI, possui uma posição financeira sintética em seu balanço patrimonial reconhecida no seu curto prazo na ordem da forma exposta no quadro a seguir:

Quadro 2.10 | Resumo da posição patrimonial de curto prazo

AC	PC
1.245.443,60	1.183.171,42

Fonte: elaborado pelo autor.

João da Silva, seu único sócio, preocupado com o número de ações que sua empresa vem sofrendo, contratou uma assistência jurídica, para defender os interesses da Entidade e para elaborar um relatório detalhado a respeito da atual posição dos riscos da Pregos e Cia.

Existe a suspeita por parte dele de que a posição financeira de curto prazo da sua empresa esteja desfavorável, ao passo que eles computem os efeitos das provisões em curso.

Após alguns dias terem passado, ele recebeu a seguinte relação de processos, valores e risco.

Quadro 2.11 | Resumo de processos ativos

Processo	Espécie de Processo	Valor da Causa	Probabilidade de perda	Estimativa de perda
A	Trabalhista	25.000,00	remota	0%
B	Cível	238.700,00	possível	30%
C	Tributária	440.000,00	remota	0%
D	Cível	73.500,00	provável	40%
E	Trabalhista	39.800,00	provável	55%
F	Trabalhista	112.000,00	provável	33%
G	Trabalhista	37.900,00	possível	44%

Fonte: elaborado pelo autor.

Diante dos processos em curso, é necessário que seja elaborado o cálculo do risco da empresa Pregos e Cia. e que seja atualizada a relação entre o ativo e o passivo do curto prazo da empresa.

## Resolução da situação-problema

Diante da questão levantada, podemos complementar o Quadro 2.11 com pelo menos uma coluna:

Quadro 2.12 | Resumo de processos ativos

Processo	Espécie de Processo	Valor da Causa	Probabilidade de perda	Estimativa de perda	Valor da Provisão
A	Trabalhista	25.000,00	remota	0%	0,00
B	Cível	238.700,00	possível	30%	0,00
C	Tributária	440.000,00	remota	0%	0,00
D	Cível	73.500,00	provável	40%	29.400,00
E	Trabalhista	39.800,00	provável	55%	21.890,00
F	Trabalhista	112.000,00	provável	33%	36.960,00
G	Trabalhista	37.900,00	possível	44%	0,00
	<b>Total</b>	<b>966.900,00</b>	<b>-0-</b>	<b>-0-</b>	<b>88.250,00</b>

Fonte: elaborado pelo autor.

Veja que, com base no que estudamos nesta seção, só devemos efetuar o registro no passivo da Entidade dos processos classificados como prováveis, mesmo que existam outros designados pelos advogados e que estimem algum valor para as causas possíveis com valores conhecidos e probabilidades estimadas.

No caso da empresa Pregos e Cia., a relação entre os passivos e ativos é muito justa, de forma que a folga de recursos é de, aproximadamente, (R\$ 62.272,18, ou seja, R\$ 1.245.443,60 – R\$ 1.183.171,42).

Em caso de Sociedades de Capital Aberto, as ações classificadas como possíveis, conforme vimos, devem, para fins de divulgação aos usuários da informação, serem classificadas em notas explicativas.

## Faça valer a pena

**1.** O termo provisão “foi amplamente utilizado pelos contadores como referência a qualquer obrigação ou redução do valor de um ativo (por exemplo, depreciação acumulada e desvalorização de ativos), no qual sua mensuração decorra de alguma estimativa”. Nesse sentido, merece “destaque a diferenciação entre as provisões propriamente ditas e as ‘provisões derivadas de apropriações por competência’ ou da forma dita no inglês (accruals)”.

(FIPECAFI. **Manual de contabilidade societária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013). Estas são caracterizadas como obrigações já existentes, registradas no período de competência, em que não existe grau de incerteza relevante. Assim, pode-se dizer que já se caracterizam como passivos genuínos e não devem ser reconhecidos como “provisões”. Dentre as opções a seguir, todas as contas são exemplos de passivos genuínos, com exceção de:

- |                              |                           |
|------------------------------|---------------------------|
| a) Férias a pagar.           | d) 13º salário a pagar.   |
| b) Encargos sociais a pagar. | e) Passivos contingentes. |
| c) Partes beneficiárias.     |                           |

**2.** O Pronunciamento Técnico CPC – 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, aprovado pela Deliberação CVM nº 594/09, como diria Fipecafi (2013, p. 401), “é bem claro na diferenciação entre ‘provisões’ e ‘passivos contingentes’. As provisões podem ser distinguidas de outros passivos quando há incertezas sobre os prazos e valores que serão desembolsados ou exigidos para sua liquidação”.

(FIECAFI. **Manual de contabilidade societária**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2013)

Enunciado: A partir dessa observação, avalie as asserções a seguir:

É possível afirmar também que as provisões se diferenciam dos passivos contingentes também PORQUE

As provisões são devidamente contabilizadas, enquanto que os passivos contingentes não o são.

A respeito dessas asserções, assinale a alternativa correta.

a) As duas asserções são proposições verdadeiras, e a segunda é uma justificativa correta da primeira.

b) As duas asserções são proposições verdadeiras, mas a segunda não é uma justificativa correta da primeira.

c) A primeira asserção é uma proposição verdadeira, e a segunda, uma proposição falsa.

d) A primeira asserção é uma proposição falsa, e a segunda, uma proposição verdadeira.

e) Tanto a primeira quanto a segunda asserções são proposições falsas.

**3.** De acordo com a Legislação Societária (Lei nº 6.404/76, com alterações) citada por Almeida (2010, p. 160), em seu art. 184: "No balanço, os elementos do passivo serão avaliados de acordo com os seguintes critérios:

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

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

(ALMEIDA, Marcelo C. **Curso básico de contabilidade**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.)

Para fins de entendimento das origens dos recursos, é sabido que as obrigações classificáveis no Passivo Circulante são, normalmente, resultantes de:

I. Compra a prazo de matérias-primas a serem usadas no processo produtivo, ou mercadorias destinadas à revenda;

II. retenções contratuais;

III. imposto de renda diferido para exercícios futuros;

IV. valores recebidos por conta de futura entrega de bens ou serviços;

V. salários, comissões e aluguéis devidos pela empresa.

Estão corretas apenas as afirmações:

a) I, II e V.

b) I, III e IV.

c) I, IV e V.

d) II, III e IV.

e) II, III e V.

## Seção 2.3

### Contabilização dos elementos do Patrimônio Líquido

#### Diálogo aberto

Caro aluno!

Veja que, a partir deste momento, iniciamos a última seção desta Unidade 2, de modo que é importante que relembremos que até aqui já estudamos a respeito da contabilização dos elementos do Ativo e Passivo.

Neste momento, é necessário que você entenda que tais elementos do patrimônio possuem a capacidade de influenciar de forma significativa no valor atribuído ao patrimônio líquido, elemento este a ser estudado nesta seção.

Para tanto, você não estará só nesta empreitada. Lembre-se dos nossos personagens e, em especial, da Sociedade Comercial que estamos acompanhando: a Betaclean.

Posto isso, uma vez levantado o primeiro balanço da BetaClean em 30/06, conforme visto no Quadro 2.13, algumas transações que alteram a posição dos ativos e passivos ocorreram, mas antes disso reproduzimos o balanço de 30/06 (após os atos constitutivos).

Quadro 2.13 | Betaclean Balanço Patrimonial, findos 30/06

ATIVO		PASSIVO	
CIRCULANTE		CIRCULANTE	
Bancos conta Movimento	145.000,00	Empréstimos de Terceiros	25.000,00
		NÃO CIRCULANTE	
		Empréstimos de Terceiros	75.000,00
		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
		Capital Social	45.000,00
<b>Total do Ativo</b>	<b>145.000,00</b>	<b>Total do Passivo</b>	<b>145.000,00</b>

Fonte: elaborado pelo autor.

No mês subsequente, ocorreram as operações a seguir:

1. Aquisição de estoques a prazo junto aos fornecedores no valor de \$ 30.000,00.
2. Valores a receber líquidos dos impostos em virtude de uma venda de oportunidade (valores acima do esperado pela Betaclean), o que representou a baixa de 50% dos estoques adquiridos no período pelo valor de R\$ 120.000,00. à vista.
3. Após a apuração do resultado, será destinado do lucro 5% a título de reserva legal e o restante à Reserva de Lucros. Os lucros apurados só serão distribuídos ao término do ano, conforme acordo dos sócios. Considere, antes de deduzir as reservas, a incidência do imposto de renda e da contribuição social sobre o resultado na ordem de 34% (aqui, considerando-se um adicional de 10%, além dos 9%, da CSLL, e de 15%, do Imposto de Renda).

Diante destas operações, você precisa apresentar o balanço patrimonial após a abertura da Betaclean, contemplando os eventos mencionados antes e, posteriormente, explicar o quanto cresceu a situação líquida após as primeiras operações. Para tanto, você deve utilizar o balanço patrimonial da Betaclean para promover os ajustes das transações ocorridas.

Bons estudos!

## Não pode faltar

Diante da abordagem da posição financeira das Sociedades Comerciais, é importante ressaltar que existe um último elemento que surge a partir da dedução dos demais: o Patrimônio Líquido. Aliás, esse elemento é identificado como sendo o interesse residual dos sócios no empreendimento, e adiante você entenderá a razão de se utilizar o termo resíduo para designá-lo.

Isso mesmo! Esse elemento é quem mensurará quão saudável (solvente) encontra-se a Sociedade Comercial.



### Assimile

Nesse mesmo sentido, o Patrimônio Líquido, como afirma Santos (2007, p. 23), "é a diferença monetária entre bens e direitos e as obrigações, eles exprimem a riqueza do proprietário ou acionista da entidade. Os lucros ou prejuízos, as reservas e novos investimentos dos sócios formam esses recursos".

De forma simples, tem-se que: Ativo – Passivo = Patrimônio Líquido. Ribeiro (2013) elaborou e apresentou em sua obra, de forma bastante simples, a representação gráfica do balanço patrimonial. Vejamos:

Tabela 2.1 | Balanço Patrimonial

Ativo	Passivo
Bens	Obrigações
Direitos	Patrimônio Líquido

Fonte: Ribeiro (2013, p. 24).

Notadamente, a ideia contida na visão do balanço é de equilíbrio das contas, de forma que a diferença observada entre os ativos e passivos nos remete à ideia de solvência da Entidade, o que significa dizer que, considerando a posição líquida deste, na qual os ativos superem os passivos, chegaremos em um montante sempre a favor dos sócios.

Um aspecto importante a ser comentado sobre o valor do Patrimônio Líquido das entidades é que os valores são registrados com respeito ao princípio do custo como base de valor, o que não condiz, necessariamente, com a situação na data base de cada balanço, e é nesse sentido que a contabilidade dita como convergida visa atuar desde 2007 no Brasil.

Na mesma linha de raciocínio, Ludicibus et al. (2013, p. 411) explicam que o Pronunciamento Conceitual Básico – estrutura conceitual para elaboração e apresentação das demonstrações contábeis (do CPC) – destaca que:

**Normalmente, numa base de continuidade operacional, somente por coincidência o valor pelo qual o Patrimônio Líquido é apresentado no balanço patrimonial será igual ao valor de mercado das ações da companhia, ou igual à soma que poderia ser obtida pela venda de seus ativos e liquidação de seus passivos isoladamente, ou da entidade como um todo.**



**Pesquise mais**

Vamos assistir ao vídeo *Aspectos sobre Situação Financeira x Situação Econômica?*, publicado em 2 de fevereiro de 2012, por José Carlos

Marion, o qual trata sobre a CONTABILIDADE EMPRESARIAL (Capítulo 4 – Aspectos sobre Situação Financeira versus Situação).

Disponível em: <[https://www.youtube.com/watch?v=vUtWYY\\_Mdw4&list=PLsdrzmwlknjtXr9boTbjN6PspuPv89pTA&index=5](https://www.youtube.com/watch?v=vUtWYY_Mdw4&list=PLsdrzmwlknjtXr9boTbjN6PspuPv89pTA&index=5)>. Acesso em: 20 nov. 2017.

Posto isso, quanto às contas ou ao grupo de contas deste elemento do Balanço, de acordo com a Lei nº 6.404/76, com redação modificada pela Lei nº 11.941/09, o Patrimônio Líquido é dividido em:

- Capital Social.
- Reserva de capital.
- Ajuste de avaliação patrimonial.
- Reservas de Lucros.
- Ações em tesourarias.
- Prejuízos Acumulados.

Se observarmos as contas listadas, não restará dúvidas de que, ao menos, o Capital Social e as reservas apresentam uma origem de recursos que muito interessa os sócios e futuros investidores. Rubricas contábeis, como as ações em tesouraria, por exemplo, implicam uma busca da organização pelo ajuste do valor de suas ações em caso de queda generalizada e promovem reduções da oferta desta no mercado, o que tende a melhorar seu preço com o tempo.

E veja que os ajustes de avaliação patrimonial como conta introduzida pela convergência aos padrões internacionais de qualidade surgem como uma conta de ajustes de ativos e passivos, haja vista que a posição financeira deve ser a mais próxima da realidade possível.

Os prejuízos, embora ocorram, serão sempre indesejados pela administração e pelos sócios de qualquer organização e refletem a existência de algum problema operacional a ser sanado.

O Capital Social, por concepção teórico-prático, constitui o primeiro aporte feito pelos sócios, sendo que este nasce com a promessa de integralização contida no contrato social ou estatuto, podendo, no decorrer do tempo, ser aumentado ou ainda incorporar algumas reservas. É claro que, em alguns casos, por motivos excepcionais, ele pode ser reduzido, como se observa em casos de litígios entre os sócios, por exemplo.

Ademais, é comum quando da abertura de empresas, que os sócios integralizem o capital social, fazendo uso de outras formas, como terrenos, mercadorias e, em alguns casos, bem móveis, dentre outras tantas formas possíveis, além do dinheiro propriamente dito.

Ao relacionar o capital social com o grupo a que pertence, Caparroz et al. (2014, p. 675) afirmam que “o patrimônio Líquido, em sua origem, representa apenas o Capital dos sócios. À medida que a empresa opera com lucro, o valor do patrimônio Líquido aumenta. Em contrapartida, quando há prejuízo o valor do patrimônio Líquido diminui”.

Sob outro olhar, Ribeiro (2013, p. 12) explica que o Patrimônio Líquido é o mesmo que “Situação Líquida. Embora sejam duas Expressões utilizadas como sinônimas, nos meios contábeis há momento em que o uso de uma é mais adequado que o da outra”.

De fato, segundo Santos (2007, p. 23), a situação patrimonial pode apresentar-se como líquida nas seguintes situações:

1. Situação patrimonial negativa = Bens + direitos < Obrigações
2. Situação patrimonial positiva = Bens + direitos > Obrigações
3. Situação patrimonial nula = Obrigações”.

Diante de uma situação líquida negativa, podemos afirmar que a Entidade se encontra com problemas de continuidade, o que, inclusive, é denominado contabilmente como passivo a descoberto. Na verdade, o que se espera é que a posição ou situação líquida da sociedade seja sempre positiva e, no pior dos casos, nula. O prejuízo é desfecho não aceito pelas sociedades, embora muito comum em cenários de má gestão ou de crise financeira.

Em termos de tratamento contábil a conta capital social será movimentada, basicamente, quando dos atos constitutivos da sociedade quando da integralização dos recursos acordados no contrato ou estatuto social.



### Exemplificando

Diante da promessa de integralização de capital por parte dos sócios de determinada sociedade comercial no valor de R\$ 150.000,00 (conforme reza em determinada cláusula do contrato social). Quando de seus atos constitutivos ocorridos na Junta Comercial de determinada jurisdição, em 1º de setembro de X0, poderíamos efetuar o seguinte registro:

Data: 1º/set./X0:

D – Capital a Integralizar.....R\$ 150.000,00

C – Capital Social.....R\$ 150.000,00

Histórico: Pelo registro do capital a ser integralizado na sociedade, veja que o referido registro contábil, antes de transferido para o patrimônio da entidade, gera, como vimos antes, uma posição patrimonial nula.

Agora, quando da integralização de 50% do capital social em conta corrente bancária no Banco ABC, em 30 de setembro de X0, temos como registro contábil na sociedade comercial o seguinte registro:

Data: 30/set./X0:

D – Banco ABC.....R\$ 75.000,00

C – Capital a Integralizar.....R\$ 75.000,00

Histórico: Pelo registro da integralização parcial do capital, mediante transferência bancária nesta data.

Esses são dois exemplos bem simples e muito comuns à sociedade em geral quando da ocorrência de seus primeiros registros contábeis.

Agora, quando o assunto se tratar das reservas mencionadas como integrantes do Patrimônio Líquido, serão por força do § 4º, do art. 177, da Lei nº 6.404/76. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009): “§ 4º Serão classificados como reservas de lucros as contas constituídas pela apropriação de lucros da companhia”.

E nesse sentido, podemos citar como exemplo de tais reservas a Reserva Estatutária (prevista no art. 194, da Lei nº 6.404/76) e a Reserva Legal, mencionada por Almeida (2014, p. 42) como sendo “obrigatória legalmente e somente poderá ser utilizada para compensar prejuízos ou aumentar o capital social”.

Caparroz et al. (2014, p. 680) explicam ainda de maneira mais completa que as reservas de lucros são compostas pela “legal, estatutária, para contingências, de retenção de lucros (para investimentos ou orçamentária), de lucros a realizar, de incentivos fiscais e especial para o dividendo obrigatório não distribuído”.

Segundo Fipecafi (2013, p. 411), as Reservas de Lucros representam “lucros obtidos e reconhecidos pela empresa, retidos com finalidade específica”.

Para Caparroz et al. (2014, p. 677), as reservas “são parcelas do lucro apurado pelas empresas que ficam retidas (retiradas, reservadas) para

determinados fins, como é o caso da Reserva para Investimentos, que normalmente é utilizada para ampliação das instalações da empresa, abertura de filiais etc.”.

Além dessas reservas, existem outras, denominadas de Reservas de Capital. Amorim e Moreira (2015) ensinam que estas se “se subdividem em: ágio recebido na emissão de ações, produto da alienação de partes beneficiárias e produto da alienação de bônus de subscrição”.

Ao defini-las, Caparroz et al. (2014, p. 680) explicam que estas “são ingressos de recursos oriundos de terceiros (exceto correção monetária) que não tem relação com o fornecimento de mercadorias ou a prestação de serviços por parte da empresa que recebeu os recursos”.

É importante, neste ponto, que seja trazido também que, independentemente das reservas, o resultado obtido na Entidade impactará de forma positiva ou negativa a situação líquida, seja na forma de Lucros Acumulados, seja na forma de Prejuízos Acumulados.

É importante salientar que as entidades constituídas sob qualquer forma jurídica, segundo Ribeiro (2013, p. 12), “desde que não seja a de sociedade por ações, poderão manter ainda no Patrimônio Líquido, a conta Lucros Acumulados”.

No mais, o lucro gerado nas demais situações deve ser destinado a contas específicas que não estas do lucro. Todavia, há casos em que a sociedade não atinge um resultado satisfatório. Nessas situações, os valores negativamente apurados na Demonstração do Resultado, após encerrados, serão destinados a uma conta própria.

Aliás, os Prejuízos Acumulados, conforme Ludicibus et al. (2013, p. 411), representam “resultados negativos gerados pela empresa à espera de absorção futura; no caso de sociedades que não por ações, podem ser Lucros ou Prejuízos acumulados, pois pode também abranger lucros à espera de destinação futura”.

Para que não fique sem comentar as Ações em Tesouraria, o § 5º, do art. 177, da Lei nº 6.404/76, prevê que estas “deverão ser destacadas no balanço como dedução da conta do patrimônio líquido que registrar a origem dos recursos aplicados na sua aquisição”.

E quanto aos Ajustes de Avaliação Patrimonial, por meio do § 3º, do art. 182, da Lei nº 11.638, estes serão denominados, nesta rubrica,



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 (§ 5o do art. 177, inciso I do caput do art. 183 e § 3o do art. 226 desta Lei) e do passivo, em decorrência da sua avaliação a preço de mercado.

O Patrimônio Líquido também é considerado nos casos de Consolidação de Balanços.

Quadro 2.14 | Esquema – Patrimônio Líquido

<b>1. Capital Social</b>
1.1 Capital Subscrito
1.1.1 Capital Autorizado
1.1.2 (-) Capital a Subscriver
1.2 (-) Capital a integralizar
1.3 Adiantamento para Futuro Aumento de Capital (AFAC)
1.4 (-) Gasto com Emissão de Ações
<b>2. Reservas de Capital</b>
2.1 Bônus de Subscrição
2.2 Ágio de Subscrição
2.3 Partes Beneficiárias
2.4 Correção Monetária do Capital Social Realizado
<b>3. (-) Ações em Tesouraria</b>
<b>4. Ajustes de Avaliação Patrimonial</b>
<b>5. Reserva de Reavaliação</b>
<b>6. Reservas de Lucros</b>
6.1 Reserva Legal
6.2 Reserva de Contingência
6.3 Reserva Estatutária
6.4 Reserva de Incentivos Fiscais
6.5 Reserva de Retenção de Lucros
6.6 Reservas de Lucros a Realizar
6.7 Reserva Especial de Dividendos Obrigatórios Não Distribuídos
6.8 Reserva Prêmio na Emissão de Debêntures (Lei n. 11.941/2009)
<b>7. Lucros ou Prejuízos Acumulados</b>

Fonte: adaptado de Caparroz et al. (2014, p. 676).

Observe as inúmeras contas que compõem o Patrimônio Líquido das Entidades, destacando que não comentamos sobre todas, mas sobre as principais. No caso da conta Ações em Tesouraria, estas deverão, de acordo com Montoto (2014, p. 676), “ser destacadas no balanço como dedução da conta do patrimônio líquido que registrar a origem dos recursos aplicados na sua aquisição”.



## Refleta

Como você teve a oportunidade de observar, as compras se constituem em um momento que podemos considerar bastante significativo, pois os gastos com mercadorias são extremamente relevantes e necessários.

Uma vez que os sócios determinem responsabilidades e autonomia aos administradores para decidirem o que comprar e a que preço, você acha que todos podem ser responsabilizados por uma decisão mal tomada?

Refleta sobre sócios e responsabilidade dos administradores a respeito dos atos e fatos da sociedade. De quem é a responsabilidade dos resultados?

Aqui encerramos esta seção. É importante que você leia tudo o que foi exposto e acesse todos os links disponibilizados, para melhor assimilar este assunto.

Lembre-se de que o seu conhecimento será construído seção a seção, e que a cada parágrafo você se tornará cada vez mais capaz de entender as nuances que cercam a contabilidade. A partir daqui você será orientado a entender como pode ser resolvida nossa situação-problema, mencionada no início desta seção.

Vamos em frente!

## Sem medo de errar

Diante das transações ocorridas na Betaclean e considerando o balanço trazido no Quadro 2.13, no *Diálogo aberto*, será necessário que sejam contabilizados os eventos já mencionados e reproduzidos a seguir, para que se estabeleça a nova situação líquida desta sociedade mercantil. Para tanto, faremos os lançamentos desta situação-problema.

1. Aquisição de estoques a prazo junto aos fornecedores no valor de \$ 30.000,00.

D – Estoques de Mercadorias.....R\$ 30.000,00

C – Fornecedores.....R\$ 30.000,00

2. Valores a receber líquidos dos impostos, em virtude de uma venda de oportunidade (valores acima do esperado pela Betaclean) e que representaram a baixa de 50% dos estoques adquiridos no período pelo valor de R\$ 120.000,00, à vista.

Quando do reconhecimento da receita de vendas:

D – Contas a Receber.....R\$ 120.000,00

C – Vendas.....R\$ 120.000,00

Quando da baixa de 50% dos estoques da Betaclean:

D – Custo das Mercadorias Vendidas.....R\$ 15.000,00

C – Estoque de Mercadorias.....R\$ 15.000,00

3. Com base no contrato social, você toma ciência de que todo o lucro das operações deve ser destinado ao Patrimônio Líquido da Betaclean, sendo destinados 5%, a título de reserva legal, e o restante à Reserva de Lucros. Os lucros apurados só serão distribuídos ao término do ano, conforme acordo dos sócios. Considere, antes de deduzir as reservas, a incidência do imposto de renda e da contribuição social sobre o resultado na ordem de 34%.

Entretanto, para que se destinem as reservas de legais e de lucros, é necessário que sejam apurados os ganhos da transação de venda da Betaclean.

O Quadro 2.15 resume brevemente a transação de venda e, ao mesmo tempo, o cálculo das reservas em questão:

Quadro 2.15 | Lucro da venda da Betaclean e destinação das reservas

A	Vendas	120.000,00
B	Custo	15.000,00
<b>C = (A-B)</b>	<b>Lucro</b>	<b>105.000,00</b>
D	IR e CS a 34%	35.700,00
<b>E = (C - D)</b>	<b>Resultado a destinar</b>	<b>69.300,00</b>
F (-)	<b>Reservas</b>	<b>69.300,00</b>
	Reserva Legal (5%)	3.465,00
	Reserva de Lucros	65.835,00

Fonte: elaborado pelo autor.

A contabilização do imposto de renda e da contribuição social desta operação seria assim contabilizada.

D – Despesa do IR e da CS.....R\$ 35.700,00

C – IR e CS a Pagar.....R\$ 35.700,00

Observe que o montante de R\$ 69.300,00 é encerrado por uma conta transitória, denominada de Apuração de Resultados. No caso em questão, veríamos o lançamento contábil:

D – Apuração de Resultados.....R\$ 69.300,00

C – Lucros Acumulados.....R\$ 69.300,00

O registro contábil da Reserva Legal e da Reserva de Lucros seria assim apresentada pela Betaclean:

D – Lucros Acumulados.....R\$ 69.300,00

C – Reserva Legal.....R\$ 3.465,00

C – Reserva de Lucros.....R\$ 65.835,00

Após o registro contábil das operações ocorridas na Betaclean, a nova posição do patrimônio seria assim representada em seu balanço após 30/06.

Quadro 2.16 | Balanço Patrimonial da Betaclean

ATIVO		PASSIVO	
<b>CIRCULANTE</b>	<b><u>280.000,00</u></b>	<b>CIRCULANTE</b>	<b><u>90.700,00</u></b>
Bancos conta Movimento	145.000,00	Fornecedores	30.000,00
Contas a receber	120.000,00	Imposto de Renda e CS	35.700,00
Estoque de Mercadorias	15.000,00	Empréstimos de Terceiros	25.000,00
		<b>NÃO CIRCULANTE</b>	
		Empréstimos de Terceiros	75.000,00
		<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>	<b><u>114.300,00</u></b>
		Capital Social	45.000,00
		Reserva Legal	3.465,00
		Reserva de Lucros	65.835,00
<b>Total do Ativo</b>	<b>280.000,00</b>	<b>Total do Passivo</b>	<b>280.000,00</b>

Fonte: elaborado pelo autor.

Diante dos fatos levantados, o Patrimônio Líquido da Betaclean saiu de R\$ 45.000,00 para exatos R\$ 114.300, ou seja, um crescimento de 154%. Após finalizarmos esta situação-problema, podemos observar, mesmo de forma bastante simples, como as sociedades constituem as reservas, e neste sentido aplicamos o que foi estudado nesta seção.

## Avançando na prática

### Auxiliando um pequeno empresário no entendimento da Situação Patrimonial Líquida

#### Descrição da situação-problema

Você foi consultado para elaborar a contabilidade de determinada empresa que nunca tinha realizado seu balanço. O ramo de atuação dela é o fornecimento de refeições prontas por meio de entrega a domicílio. Todos aqueles que residem no entorno deste estabelecimento conhecem a pequena empresa pelo nome de “Entrega na Hora Refeições”.

Um dos seus sócios, o Sr. Pedro, quando em reunião agendada com você, salientou que nunca havia sido orientado a elaborar a escrita contábil de seu pequeno negócio, pois tinha o conhecimento que não seria obrigatório.

Um dos assuntos trazidos por ele diz respeito à situação líquida de sua empresa. Em conversa, afirmou não saber se estava historicamente perdendo ou ganhando com o negócio. Após ouvi-lo atentamente, você solicitou todos os documentos relativos ao seu comércio, o qual, naquele momento, já alcançava um ano de funcionamento.

Diante de toda a documentação recebida (basicamente, movimentos financeiros), você chegou à seguinte relação de elementos do patrimônio.

Tabela 2.2 | Elementos do patrimônio da empresa “Entrega na Hora Refeições”

Contas analisadas	Saldo em R\$
Caixa	30
Estoque de mercadorias	20
Móveis	50
Cheques a receber	40
Promissórias a receber	10
Duplicatas a pagar	35
Salários a Pagar	15
Impostos a pagar	30

Fonte: elaborada pelo autor.

Diante das contas, você conseguiu subsídios para recompor a posição patrimonial da empresa do Sr. Pedro. Com base nos dados compilados, é necessário que você oriente, até então seu mais recente cliente, a respeito da atual situação patrimonial líquida de seu comércio.

Para que pudesse formar seu entendimento a respeito da posição patrimonial da “Entrega na Hora Refeições”, de posse do contrato social, você tomou ciência de que ele e o seu outro sócio, o Sr. Júlio, havia aportado conjuntamente, neste empreendimento, algo em torno de \$ 10.

Veja que, embora diante de uma situação simples, o empresário, por não efetuar o registro contábil regular, não tinha noção alguma da atual situação líquida de sua empresa, de forma que, nessa situação em especial, precisará compor a posição da pequena empresa e apresentar aos dois sócios.

Registre-se que o entendimento que deve ter para resolver essa situação já pôde ser obtido a partir da leitura desta seção. Vamos em frente!

### **Resolução da situação-problema**

Ante o exposto a respeito das contas da empresa “Entrega na Hora Refeições”, você se deparou com a necessidade de entendimento do volume de documentos disponibilizados pelo Sr. Pedro, até então um dos proprietários do pequeno estabelecimento.

Após o entendimento e a elaboração da composição dos elementos patrimoniais da pequena sociedade e sabendo, após a elaboração da Tabela 2.2, que os sócios aportaram modestos \$ 10 a título de capital inicial desta pequena empresa, foi possível elaborar o seguinte balanço patrimonial.

Diante de todas estas informações mencionadas, você elaborou e apresentou ao senhores Pedro e Júlio seu primeiro balanço patrimonial, disposto na Tabela 2.3 a seguir:

Tabela 2.3 | Balanço Patrimonial da empresa "Entrega na Hora Refeições"

PATRIMÔNIO			
ATIVO		PASSIVO	
<b>Bens</b>		<b>Obrigações</b>	
Caixa	30	Duplicatas a pagar	35
Estoque de mercadorias	20	Salários a Pagar	15
Móveis	50	Impostos a pagar	30
<b>Direitos</b>		<b>SITUAÇÃO LÍQUIDA</b>	
Cheques a receber	40	Capital	10
Promissórias a receber	10	Lucros Acumulados	60
<b>TOTAL</b>	<b>150</b>	<b>TOTAL</b>	<b>150</b>

Fonte: elaborada pelo autor.

Importante salientar que diante de situações como essa, em que o empresário fornece dados soltos e o contador, em caráter informacional, elabora gerencialmente uma posição do patrimônio, podemos utilizar do conhecimento debatido nesta seção, ou seja, em caso de Situação Patrimonial positiva, temos que os Bens + Direitos > Obrigações. No caso, temos que os Bens ( $\$30 + \$20 + \$50$ ) + os Direitos ( $\$40 + \$10$ ) > Obrigações ( $\$35 + \$15 + \$30$ ) em \$ 60, exatamente a diferença acertada contra o grupo do Patrimônio Líquido que já continha \$10 a título de capital.

Agora, mesmo retornando essa informação de maneira bastante rápida ao seu cliente, deverá orientá-lo a promover a escrituração de todos os documentos, pois em caso de omissão de algum dado, por exemplo, um aluguel a pagar, essa posição financeira refletirá a realidade da empresa.

Todavia, caro aluno, é importante que você, nesse momento, conheça os elementos que compõem o Ativo e o Passivo e seu consequente reflexo de apuração do Patrimônio Líquido tido como correto, pois estes, segundo a equação fundamental da contabilidade, serão fundamentais para que se possa apurar a chamada situação líquida de qualquer Sociedade Comercial.

## Faça valer a pena

**1.** O Patrimônio Líquido, em sua origem, representa apenas o capital dos sócios. À medida que a empresa opera com lucro, o valor do Patrimônio Líquido aumenta. Em contrapartida, quando há prejuízo, o valor do Patrimônio Líquido diminui.

(MONTOTO, Eugenio. **Contabilidade geral e análise de balanços esquematizado**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.)

Do ponto de vista prático, o Patrimônio Líquido contábil pode ser obtido pela diferença entre o Ativo e o Passivo contábeis de uma empresa (Entidade), podendo também ser determinado a partir da análise de todas as contas que o compõem. A Lei nº 6.404/76, atualizada pelas Leis nº 11.638/2007 e nº 11.941/2009, define Patrimônio Líquido no art. 178, inciso III, e no art. 182. Dito isso, todas as contas a seguir transcritas são consideradas, segundo a lei em tela, como pertencentes ao Patrimônio Líquido, exceto:

- a) Reservas.
- b) Capital social.
- c) Ajustes de avaliação patrimonial.
- d) Ações de outras empresas.
- e) Prejuízos acumulados.

**2.** Os assuntos 'estática e dinâmica patrimonial' podem constar do conteúdo programático publicado em editais de concursos como subdivisão do item Patrimônio. A situação estática (em repouso) do patrimônio é representada por meio do Balanço Patrimonial, que evidencia os totais dos bens, dos direitos e das obrigações, além do Patrimônio Líquido, existentes em um determinado momento.

(RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade geral fácil**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.)

"Assim, todas as vezes em que ocorrer movimentação de valores que altere apenas um ou, de forma desigual, o Ativo e o Passivo, o Patrimônio Líquido sofrerá variação na mesma proporção."

(FAVERO, Hamilton Luiz et al. **Contabilidade: teoria e prática**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.)

Na continuidade do assunto e com relação à diferença entre o Ativo (bens e direitos) e o Passivo (obrigações), podemos listar como situação que diz respeito ao Patrimônio Líquido de modo a refletir o chamado Passivo a descoberto:

- I. A Situação Líquida Nula.
- II. A Situação Líquida Positiva.
- III. A Situação Líquida Negativa.

É correto o que se afirma em:

- a) I, apenas.
- b) II, apenas.
- c) III, apenas.
- d) I e II, apenas.
- e) II e III, apenas.

**3.** As fontes do Patrimônio Líquido, ou simplesmente as origens dos recursos de determinada entidade mais conhecidas, são:

**Exemplo 1.** Os investimentos dos sócios, através dos recursos colocados à disposição da empresa em forma de capital inicial e aumentos de capital, e os lucros, que são os resultados positivos obtidos pela empresa.

**Exemplo 2.** Fontes do Patrimônio Líquido são os resultados das alienações de partes beneficiárias e bônus de subscrição, ágio na venda de ações, prêmios na emissão de debêntures, doações e subvenções.

(FAVERO, Hamilton Luiz et al. **Contabilidade: teoria e prática.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.)

Acerca do tema acima, avalie as asserções a seguir e a relação proposta entre elas.

Com base nos dois exemplos trazidos, podemos entender brevemente que: Embora vejamos que existem ao menos duas fontes ou origens do patrimônio líquido, o exemplo 1 é mais comum de se observar nas empresas em geral.

PORQUE

No caso do exemplo 2, sequer existe previsão legal ou fundamento econômico da criação destas contas no patrimônio líquido de empresas que não sejam de capital aberto.

Acerca dessas asserções, assinale a alternativa correta:

- a) As duas asserções são proposições verdadeiras, mas a segunda não é uma justificativa correta da primeira.
- b) As duas asserções são proposições verdadeiras, e a segunda é uma justificativa correta da primeira.
- c) A primeira asserção é uma proposição verdadeira, e a segunda, uma proposição falsa.
- d) A primeira asserção é uma proposição falsa, e a segunda, uma proposição verdadeira.
- e) Tanto a primeira quanto a segunda asserções são proposições falsas.

# Referências

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Curso de contabilidade introdutória em IFRS e CPC**. São Paulo: Editora Atlas, 2014.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade avançada**: textos, exemplos e exercícios resolvidos. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

\_\_\_\_\_. **Curso básico de contabilidade**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

AMORIM, Patrícia Mirian; MOREIRA, Fábio Henrique. **Contabilidade geral em exercícios**. São Paulo: Alumnus, 2015.

ARAÚJO, Inaldo da S. **Introdução à contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

BAPTISTA, Eustáquio. **Contabilidade geral**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm)>. Acesso em: 8 out. 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007**. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm)>. Acesso em: 11 nov. 2017.

CAPARROZ, R. et al. **Contabilidade geral e análise de balanço esquematizados**. 3. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2014.

CARVALHO, Nelson; LEMES, Sirlei; COSTA, Fábio Moraes da. **Contabilidade internacional**: aplicação das IRFS 2005. São Paulo: Atlas, 2006.

CPC. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. **Estrutura conceitual para elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro**. Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – *The Conceptual Framework for Financial Reporting* (IASB – BV 2011 Blue Book). 2011. Disponível em: <[http://static.cpc.mediatgroup.com.br/Documentos/147\\_CPC00\\_R1.pdf](http://static.cpc.mediatgroup.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf)>. Acesso em: 10 nov. 2017.

\_\_\_\_\_. **Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1)**. Disponível em: <[http://static.cpc.mediatgroup.com.br/Documentos/312\\_CPC\\_26\\_R1\\_rev%2003.pdf](http://static.cpc.mediatgroup.com.br/Documentos/312_CPC_26_R1_rev%2003.pdf)>. Acesso em: 17 dez. 2017.

ERNST & YOUNG; FIPECAFI (Orgs.). **Manual de normas internacionais de contabilidade**: IFRS versus Normas Brasileiras. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FAVERO, Hamilton Luiz et al. **Contabilidade**: teoria e prática. v. 1. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

FIPECAFI. **Manual de contabilidade societária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Contabilidade comercial**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

MARION, José Carlos; IUDÍCIBUS, Sergio de. **Curso de contabilidade para não contadores**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**: Texto. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MONTOTO, Eugenio. **Contabilidade geral e análise de balanços esquematizado**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

QUINTANA, Alexandre Costa. **Contabilidade Básica**: com Exercícios Práticos de Acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade do CFC. São Paulo: Atlas, 2014.

REIS, Arnaldo Carlos Resende; MARION, José Carlos. **Contabilidade Avançada**: para Cursos de Graduação de Concursos Públicos. São Paulo: Saraiva, 2006.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Comercial Fácil**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade Básica**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SANTOS, José Luiz dos et al. **Contabilidade Geral**: atualizado pela Lei nº 11.941/09 e pelas Normas do CPC até o Documento de Revisão de Pronunciamentos Técnicos nº 03/2013. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

SANTOS, Roberto dos. **Introdução à Contabilidade**: noções fundamentais. São Paulo: Saraiva, 2002.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José dos; FERNANDES, Luciane Alves. **Contabilidade Avançada**: Aspectos Societários E Tributários. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

VISCONTI, Paulo; NEVES, Silvério das. **Contabilidade Básica**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

# Registros de elementos de resultado

## Convite ao estudo

Caro aluno,

Vamos agora iniciar a Unidade 3, porém antes é conveniente frisar que é fundamental o perfeito entendimento das Unidades 1 e 2 para que prossigamos com segurança em desvendar este novo assunto: fluxo operacional de faturamento.

Como dito no início, é necessário que possamos conhecer e compreender o fluxo operacional de empresas comerciais e aplicar o devido tratamento contábil para obter com qualidade o resultado das operações da empresa mediante a escrituração contábil. Para tanto, é preciso conhecer cada um de seus elementos.

O que se espera ao término desta unidade é que você seja capaz de conhecer, elaborar e analisar o resultado de determinada sociedade comercial, tendo noção das principais rubricas que geraram impacto nessa demonstração, no caso o demonstrativo de resultados do exercício.

Nesta unidade e na próxima você continuará a acompanhar a Betaclean em suas primeiras transações com ênfase nos elementos de resultado.

Aliás, você conhece as linhas mais relevantes da apuração de resultado de uma sociedade comercial? Sabe como apurá-la? Não? Não se preocupe, pois à medida que avançamos com nossos estudos, esse objetivo será alcançado. Entretanto, lembramos que seu empenho é fundamental para alcançar essa meta.

Na primeira seção, estudaremos situações envolvendo o reconhecimento contábil das receitas, as devoluções, as

apurações dos tributos indiretos e os aspectos ligados à consolidação contábil aplicável. Em seguida, no caso na Seção 3.2, será possível entender como se dá o fluxo das compras em termos também de reconhecimento, tratamento das devoluções, bonificações e tributos a recuperar.

A última seção, no caso a Seção 3.3, trará uma abordagem dos regimes de tributação pelo lucro real, presumido e arbitrado e do regime Simples Nacional.

Vamos em frente!

## Seção 3.1

### Fluxo operacional de faturamento

#### Diálogo aberto

Você sabia que uma das responsabilidades do contador é apurar mensalmente os resultados da empresa?

Saiba que, para que o contador possa efetuar apuração, ele deverá elaborar demonstrativos econômicos, os quais são essenciais e revelam informações detalhadas que possibilitam a análise do fluxo operacional da empresa: fluxo de vendas e de compras.

Diante dessas breves exposições, é muito importante que se tenha pleno conhecimento das operações relacionadas a esses eventos. É nesse sentido que conduziremos o estudo desta seção, ajudando os nossos personagens e a sociedade Betaclean.

A Betaclean tem uma estrutura de *marketplace* de alta tecnologia, contando com produtos de alta qualidade e preços competitivos. Esse perfil fez com que os resultados da empresa evoluíssem de forma significativa.

Nos três meses de operação, a Betaclean faturou em média R\$ 15 mil por dia. Os resultados apresentados pela Betaclean demonstraram que o projeto desenvolvido era viável e que agora precisa mostrar se tem potencial para escalar o mercado, visando ao aumento do seu *marketshare*.

Para tanto, deve a partir de então começar a apurar seu resultado, começando com o entendimento de como se comportou a receita líquida. Com relação aos três primeiros meses de operação, eles tiveram em termos de dias úteis 20, 22 e 21, respectivamente. Assumindo que os R\$ 15 mil diários de faturamento é uma média apurada pelo responsável pelas vendas e que os impostos incidentes sobre os negócios da Betaclean, considerando o regime de tributação por ela escolhido, estão em torno de 8,25%, é preciso que seja apurada a receita líquida do primeiro trimestre do exercício corrente.

O pessoal da Betaclean teve após as medições de suas operações a confirmação de que é de 1 o percentual de devoluções pelos motivos mais diferentes possíveis, número este considerado bastante razoável para o tipo de negócio. O quadro a seguir retrata o que é exposto.

Quadro 3.1 | Dados relativos à receita da Betaclean

	Mês 1	Mês 2	Mês 3
Dias úteis	20	22	21
Receita diária	15.000,00		
Devoluções (%)	1,0		

Fonte: elaborado pelo autor.

Ante o exposto, é preciso elaborar como se comportou a demonstração de resultados até a receita líquida da Betaclean. Os sócios esperavam em torno de R\$ 500.000 de receita líquida dos impostos para o primeiro trimestre.

Então, aluno, sente-se capaz para executar esse desafio?

Vamos primeiramente à leitura, pois ela é imprescindível para que você se capacite e crie condições para analisar o resultado econômico das empresas.

Vamos em frente! Até a resolução!

## Não pode faltar

Aqui iniciamos a abordagem teórica do conteúdo desta seção. De início, em se tratando do registro dos elementos do resultado, é notadamente necessário que seja exposto onde se processaram tais registros: na demonstração de resultado do exercício ou simplesmente no resultado do período.

Saiba que o segundo termo mencionado pode ser visto no texto técnico da norma contábil denominada de *Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1): apresentação das demonstrações contábeis*, que traz a seguinte definição: o "Resultado do período é o total das receitas deduzido das despesas, exceto os itens reconhecidos como outros resultados abrangentes no patrimônio líquido" (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2011, p. 4).

Veja que é extremamente simples o entendimento geral do resultado. As receitas serão situações que sempre contribuirão para o aumento do lucro, ao passo que as despesas serão responsáveis pela diminuição desses resultados. Via de regra caberá à gestão da sociedade a busca pelo equilíbrio econômico entre tais receitas e despesas.

O momento inicial das receitas é chamado de reconhecimento, sendo o registro de tais transações o momento em que serão

obedecidos alguns pressupostos contábeis, como o da competência e o da confrontação das receitas com as despesas.

Esses pressupostos serão essenciais para que se elabore na prática uma contabilidade de qualidade.

Amplamente abordada em seções anteriores, a competência diz respeito ao momento fidedigno de reconhecimento das receitas, que são contabilizadas quando ocorrem, e não quando são recebidas. O presente comentário é parte integrante do princípio de realização da receita e da despesa.

Saiba desde já que o referido princípio prima para que, ao passo que se reconheçam determinadas receitas, também sejam levadas despesas a título de confrontação de modo que não exista na contabilidade o registro de uma (no caso das receitas), precedido pelo registro da outra (despesa).

O importante, quando tratamos das receitas, é que o aluno entenda que seu valor de realização se dará pelo chamado valor justo. Em termos contábeis, é necessário saber da existência de uma norma contábil de mesmo nome e amplamente conhecida no meio contábil como CPC 46. A referida norma explica que o valor justo é um preço que é praticado em determinada data por conhecedores do mercado em uma transação sem favorecimentos.

Ademais, como bem ressalta Martins et al. (2013, p. 571), a “a receita deve ser mensurada pelo valor justo da contraprestação recebida ou a receber”.

E mais: como bem complementam tais autores (2013, p. 571), “isso significa que numa venda a prazo fora dos prazos considerados normais no negócio, onde há juros embutidos no montante a receber, o valor justo da transação geralmente é menor que seu valor nominal, uma vez que os juros não fazem parte do valor justo”. Tal prática não existia antes, ou seja, ela surge no Brasil com o advento das Leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09.

É necessário que você entenda antes mesmo de pormenorizarmos o conteúdo desta seção que a escrituração da companhia será mantida em atendimento a alguns preceitos legais. Saiba, caro aluno, que tais preceitos estão ligados à legislação comercial, às sociedades por ações e aos princípios de contabilidade, estando essas afirmações previstas no art.177 da Lei nº 6.404/76.

Feitas essas considerações, é necessário que se fale do momento de reconhecimento das receitas. A respeito do assunto, Almeida (2010, p. 172) expõe que:



Um dos assuntos mais complexos e relevantes da contabilidade é a definição do momento do reconhecimento da receita. A complexidade está no sentido de que, em alguns casos, dependendo da operação e do segmento de negócio em que a sociedade atua, será exigido alto grau de julgamento pela administração da entidade. A relevância está relacionada com o fato de que a receita é computada no resultado e influencia na determinação do lucro da entidade e, conseqüentemente, no valor do dividendo que será distribuído aos sócios ou proprietários da entidade, bem como nos impostos que serão recolhidos aos governos municipal, estadual e federal.

Entenda que esse trecho, diante de uma contabilidade tida no Brasil como convergida a partir de 2007, ganhou um tratamento diferenciado em pelo menos dois aspectos: (a) quando se dará o registro pelo critério contábil e (b) quando se processará o mesmo registro do ponto de vista fiscal. Como bem colocado pelo autor, contabilmente o profissional exercerá o chamado julgamento e atribuirá ao resultado as receitas sempre em observância do momento exato em que elas podem ser confrontadas com as despesas.

Nesse sentido a norma contábil vigente, em especial a estrutura conceitual básica (CPC 00), primará que sejam registradas as transações sempre em observância de sua representação fidedigna, ou seja, uma vez sabido que determinada nota fiscal, embora emitida, não tenha ocasionado a saída dos itens do estoque, do ponto de vista fiscal pode ter ocorrido, mas contabilmente não deve ser reconhecida.

Mas deve ter cuidado, pois, no Brasil, em se tratando dos tributos diretos (imposto de renda e contribuição social), estes devem ser apurados em atendimento ao regulamento do imposto de renda (Decreto n.º 3.000/99), que tem uma linha distinta da norma contábil, o que gerará divergências que podem ser bastante significativas. Então, por exemplo:

Digamos que determinada empresa comercial incorreu em janeiro numa despesa geral em torno de R\$ 20.000,00 e que nesse mês tenha efetuado a emissão de duas notas fiscais de venda, uma de R\$ 25.000,00 (venda 1) e a outra de R\$ 30.000,00 (venda 2), sendo que na última nota a empresa só tenha conseguido entregar

50% do valor faturado, deixando de baixar (aqui supõe-se um estoque não baixado no valor R\$ 8.000,00) seus estoques porque, embora a mercadoria tenha sido vendida, não foi entregue.

Veja que neste caso o resultado ficou superestimado em R\$ 8.000,00 pela forma fiscal de tratar essas transações. Ao utilizar de um bom julgamento, o contador deveria reconhecer apenas 50% da venda 2, ou seja, levar ao resultado metade da venda 2, devido ao seu estoque não ter sido totalmente baixado. Todavia, sob o ponto de vista fiscal nenhum ajuste deverá ser feito. A Tabela 3.1 resume tal entendimento:

Tabela 3.1 | Comparação das vendas fiscal versus contábil

	Fiscal	Contábil ( mais adequado)
<b>Receitas</b>	<b>55.000</b>	<b>40.000</b>
Venda 1	25.000	25.000
Venda 2	30.000	15.000
<b>Despesas</b>	(20.000)	(20.000)
<b>Resultado</b>	<b>35.000</b>	<b>20.000</b>

Fonte: elaborado pelo autor.

O entendimento que deve prevalecer é que as receitas de vendas de mercadorias, como é o caso, só devem ser reconhecidas se tiver ocorrido a transferência da propriedade do bem vendido, fato que não aconteceu na venda 2.

Em termos de divulgação, como bem ressalta a CPC 30 (2012, p. 4), a “entidade deve divulgar [...] a conciliação entre a receita divulgada na demonstração do resultado e a registrada para fins tributáveis”. Daí veja a importância de se conhecer tal procedimento. Registre-se que a referida norma contábil pertinente correspondente a CPC 30 (R1) é a IAS 18 do IASB.



### Reflita

Temos hoje mais de 10 anos da entrada em vigor da Lei nº 11.638/07, dispositivo este que alterou diversos artigos da legislação societária anterior (Lei nº 6.404/76) e que recepcionou novos procedimentos contábeis no Brasil, fazendo-os convergir com aqueles adotados pelos europeus.

Ante o exposto, reflita se podemos considerar que a evolução dos procedimentos contábeis é conhecida e acompanhada pela quase totalidade de contadores?

Para fins técnicos, é bom que você conheça a definição de receitas. Estas, de acordo com Almeida (2010, p. 172), “representam entradas brutas de benefícios econômicos durante o ano, que resultam em aumento do lucro do exercício ou redução do prejuízo do exercício da entidade”. A apuração do resultado, aliás, distingue muito bem as receitas brutas das receitas líquidas, senão vejamos na Tabela 3.2.

Tabela 3.2 | Receita bruta fiscal e a receita apresentada na demonstração do resultado

<b>1</b>	<b>Faturamento</b>
2	(-) IPI
<b>3</b>	<b>Receitas Bruta de Vendas</b>
<b>4</b>	<b>(-) Deduções</b>
	Devoluções
	Descontos (Incondicionais)
	Impostos sobre Vendas (ICMS, PIS, COFINS, ISS)
	Abatimentos
<b>5</b>	<b>Receita Líquida</b>

Fonte: Almeida (2010, p.728).

Para se chegar à receita líquida, diversos itens devem ser deduzidos, como você pode observar no tópico 4 da Tabela 3.2, e saiba que, nas deduções da receita bruta, no que se refere a devoluções e impostos indiretos, podem ser considerados aqueles com maior incidência.

Aliás, em se tratando das devoluções de mercadorias, de acordo com Padoveze (2010, p. 242), elas são “decorrentes de inconsistência com o pedido de compra original em preços e quantidades, questões de qualidade ou defeito do produto, entrega antes do prazo previsto, cancelamento do pedido de compra, falta de condição de pagamento do comprador dentro de um prazo normal etc.”

Assim como as vendas, as devoluções modificam o resultado apurado e os estoques da sociedade comercial, quando ocorrem (preços unitários e quantidades). Todavia, os abatimentos reduzirão os valores a receber e, segundo Almeida (2010, p. 728), “são descontos concedidos pelo vendedor ao comprador após a emissão da nota, normalmente no ato da entrega. Sua finalidade é compensar a entrega de mercadorias fora de prazo ou especificação e impedir uma devolução”.

Registre-se que, em termos de receita, esta, como Ernst & Young e Fipecafi (2009, p. 163) bem explicam, é gerada “no curso das atividades normais da entidade, sendo designada por vários nomes diferentes, inclusive vendas, honorários, juros, dividendos, royalties e aluguel”.



### Exemplificando

A seguir há uma tabela que abrange a contabilização das receitas e dos impostos. No caso, teríamos uma venda da totalidade de determinadas mercadorias a prazo no valor de R\$ 5.000, que foram adquiridas por R\$ 2.000,00 com a incidência de ICMS, Pis e Cofins com valores de respectivamente R\$ 900,00, R\$ 82,00 e R\$ 380,00.

Tabela 3.3 | Registros contábeis relativos à venda de mercadorias

Datas/Contas/Históricos	Débito	Crédito
<b>31-1-x0</b>		
1. Pela venda das mercadorias		
<b>Contas a receber de clientes (ativo)</b>	<b>5.000</b>	
<b>Receita de vendas de mercadorias (demonstração do resultado)</b>		<b>5.000</b>
Registro do reconhecimento de receita de venda recebimento à prazo		
2. Pela baixa dos estoques		
<b>Custo das mercadorias vendidas (demonstração do resultado)</b>	<b>2.000</b>	
<b>Estoque de mercadorias (ativo)</b>		<b>2.000</b>
Registro da baixa das mercadorias que estavam em estoque		

<b>ICMS sobre vendas (demonstração do resultado)</b>	<b>900</b>	
<b>ICMS a recolher (passivo)</b>		<b>900</b>
Reconhecimento do ICMS incidente na operação de venda		
<b>Pis sobre vendas (demonstração do resultado)</b>	<b>82</b>	
<b>Pis a recolher (passivo)</b>		<b>82</b>
Reconhecimento do Pis incidente na operação de venda		
<b>Cofins sobre vendas (demonstração do resultado)</b>	<b>380</b>	
<b>Cofins a recolher (passivo)</b>		<b>380</b>
Reconhecimento do Cofins incidente na operação de venda		

Fonte: elaborada pelo autor.

Observe que o fator gerador dos impostos é a venda comercial. No caso da operação observada na Tabela 3.3, pelo menos três tributos indiretos incidiram, ou seja, o ICMS, o Pis e a Cofins. Os tributos mencionados nesse caso são apurados a partir do confronto de seus créditos tributários com seus débitos tributários. É o que se entende por apuração fiscal.

No caso exposto na Tabela 3.3 e em se tratando do ICMS, sua apuração pode ser exemplificada a partir da Tabela 3.4. Para fins didáticos e ao considerar por hipótese que a empresa em questão pudesse recuperar um ICMS de R\$ 600,00, assim seria a apuração fiscal:

Tabela 3.4 | Apuração do ICMS

<b>Créditos</b>	<b>Valor</b>
Créditos pelas entradas	600,00
Outros créditos	0,00
Estorno de créditos	0,00
<b>Total de créditos</b>	<b>600,00</b>

<b>Débitos</b>	
Débitos pelas saídas	900,00
Outros débitos	0,00
Estorno de débitos	0,00
<b>Apuração</b>	<b>900,00</b>
Total de créditos	600,00
Total de débitos	<u>900,00</u>
<b>ICMS a recolher</b>	<b>300,00</b>

Fonte: elaborada pelo autor.

E veja bem: o registro contábil das apurações se dará na contabilidade da seguinte forma:

Tabela 3.5 | Contabilização do ICMS apurado

<b>Datas/Contas/Históricos</b>	<b>Débito</b>	<b>Crédito</b>
<b>31-01-x0</b>		
Pela apuração dos valores devidos do ICMS		
<b>ICMS sobre vendas (demonstração do resultado)</b>	<b>800</b>	
<b>ICMS a recolher (passivo)</b>		<b>800</b>
Valor que se processa nesta data a título ICMS apurado no mês		

Fonte: elaborada pelo autor.

A respeito da apuração fiscal do ICMS, Andrade (2015, p. 180) afirma que é:



o procedimento no qual o contribuinte realiza a escrituração dos débitos, decorrentes das operações de saídas tributadas e dos créditos do imposto, decorrentes das operações de entradas tributadas, destacados nos documentos fiscais, confrontando-os e apurando o imposto a pagar ou a recuperar em determinado período.

É exatamente o que podemos observar na Tabela 3.4 apresentada de forma que, em termos didáticos, guardadas as devidas proporções, pode-se observar quando da apuração de outros impostos como o Pis e Cofins, principalmente no caso das saídas. E note que devemos ter em mente que esse material não se trata de uma abordagem técnica sobre o ponto de vista dos tributos.

É importante para o aluno leitor saber que, para Favero et al. (2010, p.190), "no caso dos impostos, a empresa, na maioria das vezes, acaba funcionando como intermediária entre o consumidor e o governo".



### Assimile

Até aqui você teve contato com diversas informações atinentes ao fluxo operacional do faturamento ou, simplificando, ao entendimento de como se processam as vendas em termos de registros contábeis e sua respectiva disposição na demonstração de resultados.

Em continuidade ao assunto, é necessário que se entenda que as vendas efetuadas por uma determinada sociedade representam que esta se encontra em operação.

As vendas nesse sentido serão responsáveis imediatas pelo crescimento dos ativos das entidades e, ainda, em alguns casos, pela redução de passivos. É necessário que você, caro aluno, entenda a ligação diretamente existente entre as receitas (elementos do resultado) com os ativos e passivos (elementos do patrimônio).

A própria norma contábil CPC 30 (2012) menciona que as receitas serão definidas como aumentos dos ativos claramente definidos como benefícios econômicos e que por consequência culminarão em entradas de caixa quando não aplicados em outros ativos diversos.

Para finalizar, devemos considerar os aspectos de consolidação quando nos referimos a receitas e vendas entre companhias do mesmo grupo. Os procedimentos de consolidação na demonstração do resultado basicamente dizem respeito à soma dos saldos da demonstração de resultados, mas sem deixar de eliminar determinados saldos que guardem reciprocidade.



## Exemplificando

Nesse sentido, imagine que determinada empresa (Alfa) venda para outra do mesmo grupo econômico (Beta) mercadorias pelo preço de custo de R\$ 700,00.

Tabela 3.6 | Consolidação de receitas

DRE	Alfa	Beta	Total	Ajustes	Consolidado
Vendas	3.500	2.200	5.700	(700)	5.000
CMV	(1.200)	(1.500)	(2.700)	700	(2.000)
Lucro	2.300	700	3.000		3.000

Fonte: elaborada pelo autor.

Com base na Tabela 3.6, veja que os saldos que guardam a reciprocidade dizem respeito ao custo da empresa Beta com as receitas da empresa Alfa. Embora não modificando através dos ajustes o resultado consolidado, a demonstração de resultados apresenta-se mais enxuta, ou seja, sem os excessos das operações entre as companhias do mesmo grupo econômico.

É necessário que fique entendido que, no caso da consolidação e conforme Almeida (2014, p.46), os respectivos ajustes efetuados nos papéis de trabalho “não têm efeitos fiscais nem legais. A tributação é feita com base nas demonstrações contábeis individuais e a distribuição de lucros é realizada legalmente com base nos lucros apurados individualmente pela sociedade controlada ou pela sociedade controladora”.



## Pesquise mais

Vamos ler o artigo:

CORDEIRO, Cláudio Marcelo R. (Org.). **O processo de reconhecimento da receita de acordo com as práticas de contabilidade do Brasil**. Disponível em: <[http://www2.crcpr.org.br/uploads/arquivo/2014\\_07\\_22\\_53ceb363620d0.pdf](http://www2.crcpr.org.br/uploads/arquivo/2014_07_22_53ceb363620d0.pdf)>. Acesso em: 26 fev. 2018.



Agora, com a mesma disposição, vamos assistir ao vídeo:

Canal IFRS 09: receitas. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=I0iF8KaPS34>>. Acesso em: 26 fev. 2018.

Entenda com o vídeo que a Seção 23 do CPC PME trata da contabilização das receitas que surgem com as transações e eventos como a venda de produtos, a prestação de serviços, entre outras receitas.

Bem, aluno, aqui encerramos esta seção, mas é importante que leia tudo o que foi exposto e que acesse todos os links disponibilizados para melhor assimilar este assunto.

Lembre-se de que o seu conhecimento será construído seção a seção e que a cada parágrafo você se tornará mais capaz de entender as nuances que cercam a contabilidade comercial. Vamos em frente!

## Sem medo de errar

Aqui retomamos nosso contexto de aprendizagem. Para tanto você deve, a partir das informações a seguir, resgatadas do início desta situação-problema, esboçar a solução. Vejamos:

Primeiramente foi solicitado que se apurasse a receita líquida da Betaclean, considerando:

- (a) Um faturamento diário médio em torno de R\$ 15 mil.
- (b) Os três primeiros meses tiveram, em termos de dias úteis, respectivamente, 20 (vinte) dias, 22 (vinte e dois) dias e 21 (vinte e um) dias, nos quais a sociedade pôde promover suas vendas.
- (c) Os impostos incidentes sobre as vendas giram em torno de 8,25% com base em seu atual regime de tributação.
- (d) Ocorreu 1% em média de devoluções no período.

Diante dos parâmetros levantados, é possível chegar à seguinte apuração da receita líquida:

Tabela 3.7 | Resumo do desempenho da Betaclean até a receita líquida

		Mês 1	Mês 2	Mês 3	Total
Faturamento diário médio	15.000	-0-	-0-	-0-	
Número de dias úteis		20	22	21	
<b>Receita de vendas</b>		<b>300.000</b>	<b>330.000</b>	<b>315.000</b>	<b>945.000</b>
<b>(-) Deduções da receita</b>		<b>-27.750</b>	<b>-30.525</b>	<b>-29.138</b>	<b>-87.413</b>
Devoluções	1%	-3.000	-3.300	-3.150	-9.450
Impostos	8,25%	-24.750	-27.225	-25.988	-77.963
Impostos		<b>272.250</b>	<b>299.475</b>	<b>285.863</b>	<b>857.588</b>

Fonte: elaborada pelo autor.

Ante o exposto você pôde observar que a Betaclean, nos três primeiros meses de operações, atingiu uma receita líquida de R\$ 857.588. Ao considerar sua fase inicial e a atual capacidade de gerar vendas, a empresa terá muito a crescer, de forma que a estimativa do trimestre foi de R\$ 500.000,00, o que surpreendeu os seus sócios, ao passo que as receitas alcançadas superaram em 71,5 % o esperado.

Caso você tenha conseguido fechar os mesmos números que foram apresentados neste ponto, podemos dizer que alcançou bem os objetivos de aprendizagem desta seção.

## Avançando na prática

### Um empresário e o problema das devoluções em excesso

#### Descrição da situação-problema

Mauro, um empresário de uma determinada entidade produtora de Faróis automotivos denominada de Sociedade “De olho no retrovisor”, procurou um determinado profissional de controladoria para assessorá-lo no entendimento do impacto ocasionado pelas devoluções sobre sua receita projetada para o ano de 2017.

O motivo das devoluções, pelo que se pôde observar, foi o rigoroso controle de qualidade promovido pela montadora “X”, seu principal cliente.

Sob o ponto de vista da produção, Mauro já tomou algumas providências tanto junto à engenharia de produção, solicitando esclarecimentos se havia algum problema técnico, como junto ao seu pessoal do planejamento e controle de produção.

Pois bem, a diretoria, após traçar vários planos de ação, decidiu aumentar o esforço de vendas e, através da melhoria dos processos de produção, minimizar o atual percentual de devoluções.

Mas, para fins de acompanhamento dos negócios, foi preciso que o profissional de controladoria levantasse algumas informações sobre as vendas realizadas e sua relação com as metas estabelecidas no início do período.

Nesse sentido, a receita líquida esperada foi de R\$ 16.369,00 para o período, de maneira que os sócios não previam o problema das devoluções. A Tabela 3.8 sintetiza alguns grandes números.

Tabela 3.8 | Painel resumo de vendas e demais variáveis “De olho no retrovisor”

Em milhões de reais	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maiο	Junho	Total
Meta de vendas traçada	3.500	3.600	3.700	3.800	3.900	4.000	22.500
Meta atingida %	67,9%	82,8%	94,6%	110,5%	97,2%	72,2%	87,7%
Déficit de faturamento com base na meta	1.125	620	200	-400	110	1.113	2.768
Vendas efetuadas	2.375	2.980	3.500	4.200	3.790	2.887	19.732
Devoluções	4,0%	3,5%	10,0%	7,0%	4,8%	3,9%	
Impostos incidentes na venda	27,25%	27,25%	27,25%	27,25%	27,25%	27,25%	

Fonte: elaborada pelo autor.

Diante do exposto, o Sr. Mauro necessita que o referido relatório seja apresentado em um formato que possibilite entender quanto da receita líquida esperada deixou de ocorrer e também quanto foi efetivamente apurado de receita líquida nos seis primeiros meses.

Você, sendo esse profissional de controladoria, seria capaz de ordenar com base nos conhecimentos adquiridos nesta seção

uma apuração de resultados até a receita líquida? Então, vamos lá! Alimente a tabela a seguir e redija um breve relato do que pode ter ocorrido na empresa do Sr. Mauro.

Tabela 3.9 | Apuração parcial do resultado da Sociedade “De olho no retrovisor”

Descrição	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maior	Junho	Total
Vendas brutas							
Deduções da receita							
Devoluções							
Impostos sobre vendas							
<b>Receita de venda, líquida</b>							
Vendas projetadas							
Faturamento não atingido							

Fonte: elaborada pelo autor.

Você será capaz de realizar esta situação-problema com base no entendimento estrutural da demonstração de resultado estudada nesta seção até a receita líquida.

### Resolução da situação-problema

Pois bem, diante da necessidade de elaboração da demonstração de resultados até a receita líquida, tomando por base os números contidos na Tabela 3.6, é possível chegar na Tabela 3.10 a seguir:

Tabela 3.10 | Apuração parcial do resultado da Sociedade “De olho no retrovisor”

Descrição	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maior	Junho	Total
Vendas brutas	2.375	2.980	3.500	4.200	3.790	2.887	19.732
Deduções da receita	-742	-916	-1.304	-1.439	-1.215	-899	-6.515
Devoluções	-95	-104	-350	-294	-182	-113	-1.138
Impostos sobre vendas	-647	-812	-954	-1.145	-1.033	-787	-5.377

Receita de venda, líquida	1.633	2.064	2.196	2.762	2.575	1.988	13.217
Vendas projetadas	3.500	3.600	3.700	3.800	3.900	4.000	22.500
Faturamento não atingido	-1.125	-620	-200	400	-110	-1.113	-2.768

Fonte: elaborada pelo autor.

Como desfecho, pode-se mencionar que a receita líquida atual que foi medida em R\$ 13.217 ficou 19,3%  $(13.217 / 16.369,00) - 1 \times 100$  abaixo do previsto, ou seja, R\$ 525 em média a menos na receita líquida esperada  $(16.369,00 - 13.217,00) / 6$ .

A Tabela 3.11 auxilia no entendimento desta situação, evidenciando o relato acima.

Tabela 3.11 | Diferenças nos resultados projetados versus realizados

Descrição	Total R\$	Média R\$
Receita de venda, líquida projetada	16.369,00	2.728,17
Receita de venda, líquida (realizada)	13.217,00	2.202,83
Receita de venda, líquida (realizada em %)	80,7%	
Diferença projetada versus realizado	-3.152,00	-525,33

Fonte: elaborada pelo autor.

## Faça valer a pena

**1.** Quando falamos das 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”. Nesse sentido, veja que “a receita inclui somente os ingressos brutos de benefícios econômicos recebidos e a receber pela entidade quando originários de suas próprias atividades” (MARTINS et al., 2013, p. 568).

Notadamente, quando tratamos dos ingressos brutos de receitas, é necessário conhecer os itens integrantes das vendas. Esses itens são denominados pela boa técnica de deduções da receita bruta para a composição da chamada receita de vendas líquida. Aliás, dos itens listados nas alternativas a seguir, quais não compõem o grupo de contas “deduções da receita”?

- a) Vendas canceladas.
- b) Vendas devolvidas.
- c) Impostos incidentes nas vendas.
- d) Descontos incondicionais obtidos.
- e) Abonos sobre vendas.

**2.** Para o registro contábil da receita, é preciso saber por quanto (mensuração) e quando (reconhecimento) ela deve ser registrada. Deste modo, de acordo, com o item 9 do CPC 30 – Receitas, “a receita deve ser mensurada pelo valor justo da contraprestação recebida ou a receber” (MARTINS et al., 2013, p. 571).

Com isso, introduz mudança significativa de prática contábil quanto à sua mensuração. Quando uma receita é gerada por uma venda à vista, por exemplo, não há mudança na forma de registro. Todavia, de acordo com o item 11 do CPC 30, quando o ingresso de caixa ou seu equivalente vier a ser diferido, o valor justo da contraprestação pode vir a ser menor do que o valor nominal do caixa recebido ou a receber.

A respeito dessas asserções, assinale a alternativa correta.

- a) As duas asserções são proposições verdadeiras, e a segunda é uma justificativa correta da primeira.
- b) As duas asserções são proposições verdadeiras, mas a segunda não é uma justificativa correta da primeira.
- c) A primeira asserção é uma proposição verdadeira e a segunda, uma proposição falsa.
- d) A primeira asserção é uma proposição falsa e a segunda, uma proposição verdadeira.
- e) Tanto a primeira quanto a segunda asserções são proposições falsas.

**3.** Como nos lembra Ernest & Young e Fipecafi (2009, p. 162), “no Framework, receita é definida como aumentos dos benefícios econômicos durante o exercício contábil sob a forma de entradas ou aumentos de ativos ou diminuições de passivos, resultando em aumentos do patrimônio líquido, com exceção dos relativos a contribuições de acionistas”.

Posto isso, A receita é gerada no curso das atividades normais da entidade, sendo designada por vários nomes diferentes. Para tanto podemos listar os seguintes itens:

- I. Vendas.
- II. Honorários.
- III. Juros passivos.
- IV. Adiantamento de clientes.
- V. Royalties e aluguel.

Estão corretas apenas as afirmações.

- a) I, II e V.
- b) I, III e IV.
- c) I, IV e V.
- d) II, III e IV.
- e) II, III e V.

## Seção 3.2

### Fluxo operacional de compras

#### Diálogo aberto

Olá!

Vamos continuar os estudos? Bom, você já se deparou com situações relacionadas ao registro de compras de mercadorias, correto?

Na seção anterior tratamos das receitas e de suas respectivas deduções (impostos, devoluções, abatimentos, etc.) até a composição líquida.

Também estudamos sobre as apurações dos tributos a recolher e abordamos as informações relativas ao confronto dos tributos diretos (oriundos das compras) e aqueles determinados pela lei.

Normalmente essas situações podem ser vistas tanto em operações na área financeira (no cadastramento de notas fiscais no sistema), quanto na análise de registros contábeis constantes em determinado Livro Diário.

Nesta seção o assunto em discussão envolverá o fluxo operacional das compras. Mas você não estará sozinho nessa empreitada!

Lembra-se da Betaclean? Você precisará auxiliar os sócios na decisão de compra de determinadas mercadorias, haja vista que nessa fase inicial eles não podem perder margens de ganho, ou seja, todo e qualquer resultado adicional deve ser encarado pela administração como um fator primordial para agregar resultados à empresa.

Pois bem, eles estão buscando diversificar o portfólio de opções de fornecimento dos atuais produtos e, para tanto, promoveram três cotações junto aos fornecedores a seguir:

Tabela 3.12 | Cotação de preços mercadorias para revenda

Fornecedores	Preços		
	Produtos x	Produtos y	Produtos z
A	1.234,00	1.500,00	1.490,00
B	1.110,60	1.350,00	1.341,00
C	1.088,39	1.215,00	1.005,75

Fonte: elaborada pelo autor.

Além das informações constantes nesse quadro, é preciso que as decisões de compras estejam pautadas nos custos que podem ocorrer em virtude dos gastos com fretes sobre as compras, e também de seguro.

Os três fornecedores encontram-se em regiões distintas, o que se deve ser considerado no momento da escolha. Lembre-se de que há oscilações do imposto de circulação de mercadoria para cada estado. Aliás, a carga tributária considerando algumas particularidades de cada região e dos produtos em questão pode ser vista na Tabela 3.13, a seguir:

Tabela 3.13 | Resumo da carga de tributos a incidir nas operações

Fornecedores	Impostos a recuperar		
	Produtos x	Produtos y	Produtos z
A	25,5%	25,5%	25,5%
B	27,5%	27,5%	27,5%
C	22,5%	22,5%	22,5%

Fonte: elaborada pelo autor.

Como mencionado anteriormente, é necessário decidir quais compras serão mais vantajosas sob o ponto de vista do resultado. Para tanto, considere que para entregar a cesta de produtos o fornecedor A cobrará um custo adicional de R\$ 245,00 a título de frete e seguro, ao passo que o fornecedor B cobrará R\$ 260,00. Por sua ordem, o fornecedor C cobrou o valor de R\$ 455,00 por esta mais distante.

Tabela 3.14 | Gastos adicionais da Betaclean

Fornecedores	Valor dos fretes/seguro
A	245,00
B	260,00
C	455,00

Fonte: elaborada pelo autor.

Imagine, por hipótese, que a Betaclean possui um benefício fiscal e que nos próximos doze meses gozará de isenção total dos tributos quando da saída de seu estabelecimento.

Com qual fornecedor você estimularia que a Betaclean fechasse essa operação?

O conteúdo que deverá ser mobilizado desta seção para resolver esta situação-problema diz respeito àquele relacionado a que montante deve ser reconhecido no custo dos estoques e quais os eventos que alteram os preços das compras. Pense que no caso em tela os tributos a recuperar poderão ser ressarcidos, mas apenas mediante procedimento administrativo, o que requer tempo devido à burocracia existente nos órgãos fiscais.

Sugira com qual fornecedor deve fechar, considerando que os sócios da Betaclean precisam conseguir novos investidores e, para tanto, precisam maximizar o lucro. Caso seja preciso utilizar algum critério de desempate, veja o quanto poderá ser gerado de impostos a recuperar em cada operação simulada. Após isso, escolha qual fornecedor é mais atrativo para a Betaclean.

Boa leitura!

## Não pode faltar

Bom, vamos dar continuidade à abordagem sobre o registro dos elementos de resultado, mas agora totalmente focado no fluxo operacional das compras.

- Reconhecimento contábil.
- Devolução, bonificação e descontos.
- Apuração de tributos a recuperar.
- Consolidação nas demonstrações contábeis.

Para que você entenda o grau de importância das compras, elas compõem a apuração do custo da mercadoria vendida. Na Demonstração de Resultado do Exercício (DRE) e após as receitas, esse é um dos dados que muitos investidores se apegam para medir o desempenho da empresa.

Os custos reconhecidos no demonstrativo de resultado representam o esforço da sociedade em promover suas vendas.



### Refleta

É imprescindível que as empresas tenham um sistema de custos integrado e coordenado com a contabilidade, haja vista que é tempestivamente necessário que sejam conhecidas e, ao mesmo tempo, confrontadas as receitas com seus respectivos custos.

Refleta sobre o impacto negativo (em termos de informações gerenciais) que pode ser ocasionado a determinada empresa pela ausência de controles permanentes de estoques em fichas próprias.

Considere na sua reflexão que, de certa forma, algumas decisões precisam ser tomadas com base, por exemplo, no lucro bruto de determinadas vendas.

As compras estão associadas diretamente à primeira linha de resultado da empresa: o lucro bruto.

Saiba que as compras efetuadas por determinada sociedade comercial são de acordo com a boa prática contábil inicialmente reconhecida nos estoques ao custo de aquisição e quando consumidas serão levadas ao resultado em confronto com suas respectivas receitas. Quando falamos de estoques de empresas comerciais, estamos falando das mercadorias adquiridas e consumidas numa operação chamada de revenda.

Isso mesmo, o ato de comprar, estocar e vender é inerente a empresas comerciais e, em termos de reconhecimento, deve ocorrer no momento em que tais mercadorias adentram no estabelecimento.

Mesmo parecendo óbvio, Araújo (2008, p.180) ressalta que os estoques em questão dizem respeito ao “registro das compras de mercadorias, para os itens que devem ser considerados, quando a empresa compra mercadorias que serão mantidas em estoque até a sua venda”.

Sob o ponto de vista técnico, é necessário ao estudante de contabilidade desde já tomar conhecimento de que os estoques devem ser escriturados separados dos chamados tributos a recuperar.

Os estoques podem ser categorizados como produtos acabados, mercadorias para revenda, produtos em elaboração, matérias-primas, embalagens, etc.

Em se tratando da necessidade de reconhecimento das compras, Andrade, Lins e Borges (2015, p. 180) relatam que a “escrituração fiscal consiste no conjunto de procedimentos e técnicas, estabelecidos pela legislação tributária, relacionados com as atividades empresariais das entidades, sobre as quais incidam impostos indiretos que devam ser apurados e recolhidos pelo próprio contribuinte”.

Saiba que é a partir da escrituração fiscal que ocorre o registro das compras na contabilidade por meio de integração via sistemas de informação contábil. A forma de controle dos estoques e do custo será, neste sentido, determinada pela aplicação de um dos sistemas: inventário periódico ou inventário permanente.

No primeiro sistema mencionado inexistente o controle contínuo dos estoques e conseqüentemente do custo das mercadorias, estando a apuração do resultado com as mercadorias (RCM) condicionado à realização da contagem física dos estoques finais existentes. A mensuração dos estoques e dos custos será obtida a partir da seguinte fórmula:

$CMV = EI + C - EF$ , onde CMV será o custo das mercadorias vendidas; EI será o estoque inicial; C representa as compras efetuadas deduzidas dos tributos recuperáveis e eventuais devoluções de compras e acrescidas de quaisquer gastos adicionais; e, por fim, EF será o estoque final apurado ou confirmado pela contagem física.

Por sua vez, ao utilizar o sistema de inventário permanente, a empresa, a partir de fichas de controle dos estoques, fará tanto o controle quanto o registro contábil em conta única, dando-lhe baixa a cada venda efetuada. Pela soma de todas as baixas dos estoques é que será encontrado o custo das mercadorias vendidas de determinado período. Os valores remanescentes em estoque serão aqueles registrados na conta Estoque de Mercadorias.



### Exemplificando

Digamos que a empresa utilize o sistema de inventário permanente para mensuração dos custos e, por conseqüência, dos estoques.

A contabilização das compras será efetuada diretamente na conta Mercadorias, senão vejamos:

Imagine que determinada compra foi efetuada a prazo e livre de tributos por R\$ 12.500,00. O registro por esse sistema dessa operação seria:

D – Mercadorias .....12.500,00

C – Fornecedores.....12.500,00

Agora imagine que a totalidade dessas mercadorias tenha sido vendida pelo dobro do preço de aquisição. Nesse caso, para fins de registro na contabilidade, isso é possível ao passo que se conheça

o custo das aquisições e efetue dois lançamentos contábeis de forma concomitante.

No caso da venda, considerando essa operação como sendo a prazo:

D- Clientes .....25.000,00

C – Vendas .....25.000,00

E

D - Custo das mercadorias vendidas.....12.500,00

C – Mercadorias.....12.500,00

Caso a sistemática adotada tivesse sido a de inventário periódico, teríamos que efetuar as operações de compra em conta distinta daquela em que se registram os estoques no momento da venda e não seria efetuado o registro de baixa dos estoques, ou seja, o custo das mercadorias a serem levadas a resultado só seriam possíveis depois da realização de inventário dos estoques.

Para fins de controle dos custos dos estoques, é rotineiramente gerada por sistemas de informações contábeis e para cada tipo de mercadorias uma ficha de controle, como a vista na Tabela 3.15.

Tabela 3.15 | Ficha de controle de compras, baixas e estoques

Entradas			Saídas			Saldo		
Quantidade	Valor unitário	Total	Quantidade	Valor unitário	Total	Quantidade	Valor unitário	Total

Fonte: elaborada pelo autor.

A referida ficha deverá receber o registro contínuo de todas as operações de compras, devoluções e abatimentos, quando aplicáveis. Os fretes e os seguros que encarecem as compras também são considerados no cômputo do custo das compras.

E importante nesta linha de raciocínio lembrar o que ensinam Andrade, Lins e Borges (2015, p. 180):



Os documentos fiscais são caracterizados e definidos na legislação federal e estadual. A Nota Fiscal (NF) é o documento fiscal mais utilizado, mas existem outros documentos relevantes como o conhecimento de transporte e as contas de água e energia. Nesses documentos constam as informações necessárias para a escrituração fiscal do ICMS.

No momento de realização do inventário para aquelas sociedades comerciais que controlam permanentemente suas operações de compra e de venda em fichas de controle de estoque (que fazem uso do método da conta mista), a contagem física dos itens constantes nos estoques servirá de mecanismo de verificação da eficácia dos controles internos. Em casos de divergência entre o controle e o inventário, a proposta será sempre o ajuste ao que de fato existe no estoque físico. Registre-se que na maioria dos casos são contabilizadas perdas por motivos dos mais variados.

Todavia, para as empresas que utilizam do método das contas desdobradas, o momento do inventário será aquele em que se deve descobrir contabilmente tanto os estoques finais na data da contagem física quanto o custo das mercadorias a serem reconhecidas no resultado da sociedade comercial.

Aliás, deve ficar registrado que o critério de avaliação dos estoques está previsto na Lei das Sociedades por Ações, em seu artigo 183:



**Os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, serão avaliados pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior. (BRASIL, 1976, [s.p.]**

Santos (2002, p. 174) explica que, de acordo com os conceitos contábeis, temos que, em termos de mensuração subsequente dos estoques, “custo ou mercado, dos dois o menor”. Ademais, cabe um adendo ao termo “mercado” na fala dele. O mais adequado tecnicamente é mencionar o termo valor realizável líquido ao invés

de mercado, sendo esta prática mais atual, de acordo com as normas contábeis vigentes, em especial a norma CPC 16 – Estoques.

Agora, para que se promova a validação dos saldos dos estoques, será necessário que seja efetuada a contagem física, sendo comum nesse aspecto que ocorra a contagem física anual desses ativos no fim do exercício social.

Em termos práticos, quando a entidade não possui controle sistêmico integrado e coordenado com a contabilidade das transações de compras e vendas, o custo das mercadorias vendidas será igual ao somatório dos estoques iniciais mais as compras líquidas menos os estoques finais. Essa é a fórmula que expressa tal raciocínio:

Quadro 3.2 | Fórmula consagrada de obtenção dos custos em empresas comerciais

$$\text{CMV} = \text{estoque inicial} + \text{compras líquidas} - \text{estoque final}$$

Fonte: elaborada pelo autor.

As compras ditas como líquidas serão por suas ordens obtidas a partir do seguinte raciocínio:

Quadro 3.3 | Fórmula consagrada de obtenção dos custos em empresas comerciais

$$\text{Compras líquidas} = \text{compras} - \text{devolução de compras} - \text{abatimentos sobre compras} + \text{fretes de compras} + \text{seguros sobre compras}$$

Fonte: elaborada pelo autor.

Schmidt, Santos e Gomes (2011, p. 19) ressaltam que o custo unitário dos estoques é “obtido pelo valor total das mercadorias compradas, líquido de impostos, inclusive seguros e fretes, dividido pela quantidade adquirida”.

Tais compras líquidas consideram a existência de alguns fatos que alteram os seus preços, como detalhado no Quadro 3.3. Quando se busca o entendimento dos reais motivos que acarretam a existência das devoluções das compras, temos:

(a) no desacordo comercial que se observa em alguns casos e (b) nos casos em que a mercadoria chega até o destino com determinadas avarias.

Quando constatada a avaria, normalmente o comprador efetuará a devolução total ou parcial das mercadorias compradas. Mas em alguns casos pode o comprador solicitar que seja feito o abatimento de valores para que não proceda a devolução.

Você sabe do que se trata?

Santos (2002, p. 181) dá maior detalhe quando narra que “o desconto deve ser reduzido do valor da compra, registrando-se no estoque o valor líquido da nota fiscal em poder da empresa”. Mais detalhadamente, o autor afirma que:



**a empresa obtém junto aos seus fornecedores descontos – por uma compra de grande quantidade ou por um pagamento antecipado, por propaganda cooperada, dentro de uma negociação em que o fornecedor conceda esse desconto ou até um abatimento no valor total da compra. (SANTOS, 2002, p. 181)**

Há outros casos em que ocorrem descontos pela antecipação do pagamento, ou seja, em data anterior ao vencimento da compra. São os chamados descontos financeiros (receitas), que representam que a compra efetuada será liquidada por valor inferior ao acordado, e tal evento está condicionado ao cumprimento de determinada condição posterior à operação de compras.



**Pesquise mais**

Assista a uma aula que aborda os temas aqui apresentados de forma bem simples e objetiva:

Compra e venda de estoque de mercadoria. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=GMJmHVU-1PY>>. Acesso em: 27 fev. 2018.

No caso dos fretes sobre compras, Schmidt, Santos e Gomes (2011, p. 24) explicam que eles “representam os valores despendidos com fretes relativos ao transporte das compras de matéria-prima, materiais auxiliares e mercadorias para revendas”. Tais gastos, assim como os valores pagos a título de seguro das compras e capatazia (atividade voltada a movimentação de mercadoria dentro do porto. Ex.: recebimento, conferência, etc.), são bem mais corriqueiros que venham a acontecer no caso da aquisição de mercadorias no exterior.

Feitas breves considerações a respeito desses itens que afetam o valor das compras, não restam dúvidas de que o valor do estoque só sofrerá acréscimo do valor dos tributos nos casos em que estes não

sejam recuperáveis, como ocorre com o imposto de importação. Nos demais casos, os impostos serão contabilizados em contas apartadas da conta em que são registrados os estoques, como é o caso do ICMS.

Aliás, a respeito do ICMS, Andrade, Lins e Borges (2015, p. 180) enaltecem que os créditos fiscais “originam-se nas operações anteriores”, sendo que o “[...] imposto destacado nos documentos fiscais será escriturado em seus livros e poderá ser compensado com as operações subsequentes tributadas”.

E mais, de acordo com Lei Complementar nº 87/1996, em seu artigo 20:

**é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo imobilizado, no recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação. (BRASIL, 1996, [s.p.]**

A contabilidade, em respeito ao dispositivo, promove o tratamento específico conforme mencionamos nos exemplos trazidos. A mesma lei ainda prescreve que o direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento, sendo tal situação aquela que conhecemos como prescrição do crédito tributário.

Os casos em que se observa o direito de recuperar alguns tributos como o Pis e a Cofins são aqueles em que as empresas estão enquadradas no regime tributário do lucro real. Aliás, este tema será trazido na última seção desta Unidade 3.



### Assimile

É interessante que não reste dúvidas ao aluno de que a empresa, ao utilizar a sistemática de inventários permanente, deve estar bastante confiante quanto à existência interna de um controle de custos integrado e coordenado de contabilidade financeira.

Ao utilizar de tal sistemática, não será necessária para aferição dos custos a utilização da fórmula mencionada na sistemática de inventário permanente. Será preciso, como já dito anteriormente, fazer a verificação do valor total das saídas da ficha de estoques.

Quanto à ficha de controle de estoques, é necessário reforçar que (a) as baixas serão efetuadas pelo preço de custo e (b) para cada mercadoria teremos uma ficha de custo específica, ou seja, não serão controladas mercadorias distintas na mesma ficha.

Veja bem, ainda quando o assunto diz respeito aos direitos de recuperação de valores (créditos tributários), estes não são desprezados quando dos procedimentos de consolidação. Aliás tais valores devem ser preservados na demonstração do grupo de empresas. Todavia, de forma adversa, temos como padrão de tratamento que o fluxo operacional das compras reconhecido na demonstração de resultados como custo das mercadorias deve ser eliminado com as vendas entre as empresas.

Também os respectivos saldos dos estoques remanescentes entre as empresas do grupo econômico devem ser eliminados, uma vez que exista reciprocidade desses saldos por força do item 8.2.10 alínea c da NBC T 8 – das demonstrações contábeis consolidadas (PORTAL DE CONTABILIDADE, [s.d.]).

Desde já ressalta-se o que leciona Almeida (2014, p. 46) referente aos procedimentos de consolidação, que alcançarão entre outras demonstrações financeiras o “balanço patrimonial, a demonstração do resultado”, etc. Do ponto de vistas das compras, basicamente devemos atentar às informações que estão sendo geradas no âmbito dos ativos (estoques) e dos custos das mercadorias observadas na demonstração de resultados resguardados os preceitos técnicos relativos ao assunto.

E aqui encerramos esta seção. É importante que leia tudo o que foi exposto, acesse todos os links, estude os materiais complementares e reveja os exemplos disponibilizados para melhor assimilar este assunto.

Lembre-se de que o seu conhecimento será construído seção a seção e a cada parágrafo você se tornará cada vez mais capaz de entender os pormenores que cercam a contabilidade comercial.

A partir daqui você será orientado a entender como pode ser resolvida nossa situação-problema. Vamos em frente!

## Sem medo de errar

Pois bem, diante do quadro-resumo trazido nesta situação-problema, é possível de partida entender que o preço de cada mercadoria em cotação e por fornecedor teria a seguinte disposição:

Tabela 3.16 | Cotação de preços – fornecedores

Fornecedores	Preços sem impostos				Posição
	Produtos x	Produtos y	Produtos z	Total	
A	919,33	1.117,50	1.110,05	3.146,88	3º
B	805,19	978,75	972,23	2.756,17	2º
C	843,50	941,63	779,46	2.564,59	1º
<b>Total</b>	<b>2.568,02</b>	<b>3.037,88</b>	<b>2.861,74</b>		

Fonte: elaborada pelo autor.

Note que, considerando apenas os preços líquidos, parece ser mais vantajosa a escolha pelo fornecedor “C”, seguido dos fornecedores “B” e “A”. Todavia precisamos tomar uma decisão considerando os gastos adicionais. Senão vejamos o mesmo quadro com a inclusão dos gastos com frete e seguros sobre as compras:

Tabela 3.17 | Cotação de preços – fornecedores (considerando gastos de entrega e seguros)

Fornecedores	Preços sem impostos e com os custos de frete e seguro					
	Produtos x	Produtos y	Produtos z	Frete + Seguros	Total	Posição
A	919,33	1.117,50	1.110,05	245,00	3.391,88	3º
B	805,19	978,75	972,23	260,00	3.016,17	1º
C	843,50	941,63	779,46	455,00	3.019,59	2º
<b>Total</b>	<b>2.568,02</b>	<b>3.037,88</b>	<b>2.861,73</b>	<b>960,00</b>		

Fonte: elaborada pelo autor.

Note que, ao considerar os gastos adicionais, o fornecedor “B” passa ser o mais interessante. Por um outro ângulo de análise, com intuito de melhor fundamentar a decisão, podemos ver o quanto de impostos a recuperar cada um dos fornecedores geraria para Betaclean. Senão vejamos:

Tabela 3.18 | Cotação de preços – fornecedores (créditos tributários – simulação)

Fornecedores	Valor dos impostos			
	Produtos x	Produtos y	Produtos z	Total
A	314,67	382,50	379,95	1.077,12
B	305,42	371,25	368,78	1.045,44
C	244,89	273,38	226,29	744,56
<b>Total</b>	<b>864,97</b>	<b>1.027,13</b>	<b>975,02</b>	

Fonte: elaborada pelo autor.

Com as informações da Tabela 3.18, não restariam dúvidas de que seria mais vantajoso para a Betaclean em termos de custos efetivos a escolha do fornecedor “B”, haja vista que além de promover leve melhoria no resultado da operação ainda deixaria um valor de imposto a recuperar.

## Avançando na prática

### Calculando e contabilizando o valor de uma operação de compras

#### Descrição da situação-problema

A Importadora Baruel, sociedade comercial dedicada à compra e revenda de eletrodutos de alto diâmetro, efetuou diversas compras no mês de novembro.

Todavia, no dia 5/11, por se tratar de uma operação que envolveu um fornecedor recente, a diretoria solicitou ao pessoal de controladoria que verificasse qual o custo efetivo das operações ocorridas e relacionadas na Tabela 3.19, a fim de entender quanto estariam avaliados os custos das mercadorias.

Tabela 3.19 | Relação de notas fiscais – compras

Nota fiscal	Valor total da nota fiscal	Impostos recuperáveis
37	1.004,56	273,74
43	22.944,56	6.252,39
46	3.499,44	953,60

Fonte: elaborada pelo autor.

Registre-se que não havia estoques iniciais ou finais dos itens adquiridos do novo fornecedor.

Além das informações relativas a cada operação, é sabido que, sobre o preço total da nota fiscal nº 37, a sociedade ainda incorreu em gastos adicionais na ordem de R\$ 50,00 a título de seguro e de R\$ 34,78 por causa de cobrança de frete.

Com relação à nota fiscal nº 43, não foram acrescentados quaisquer valores adicionais, ou seja, encontram-se mantidas todas as condições estabelecidas na operação de compra.

Todavia, na nota fiscal nº 46, a Importadora Baruel obteve um abatimento de 5% sobre o valor total da nota por motivo de avaria.

Você, como alguém que integra a equipe de controladoria, precisará aferir o valor do custo das mercadorias adquiridas.

As compras em questão foram realizadas em substituição de determinado fornecedor. Caso a empresa tivesse adquirido a mesma mercadoria por meio dele, a compra teria um custo de R\$ 21.122,34 e impostos recuperáveis na ordem de R\$ 6.326,22.

Diante da compra efetivada pela Importadora Baruel, você precisa informar qual das compras se mostraria mais lucrativa, considerando que a empresa irá promover sua venda por R\$ 30.000,00 sem a incidência de impostos, por se tratar de uma operação de exportação.

Para resolver esta situação-problema, você deve ter assimilado os conhecimentos relativos ao estudo do fluxo operacional das compras desenvolvido nesta seção.

### **Resolução da situação-problema**

Analisando a situação acima, observamos o custo das mercadorias e agora vamos elaborar uma aferição com o intuito de saber se a compra com o novo fornecedor se apresentaria mais lucrativa do que se fosse efetuado com fornecedor mais antigo da empresa Baruel, haja vista que, sobre os preços das compras, observamos outros eventos que encarecem, ou não, tais operações (fretes, seguros, etc.)

Você precisou elaborar a memória de cálculo a partir dos dados extraídos dessa operação. O resultado da análise foi a aferição do custo das mercadorias adquiridas pela Importadora Baruel.

Diante das informações contidas na situação trazida, você elaborou a tabela a seguir, considerando as particularidades relatadas anteriormente.

Tabela 3.20 | Relação de notas fiscais – compras – cálculo do custo dos estoques

	(A)	(B)	$C = (A) - (B)$	(D)	(E)	(F)	$G = (C) + (D) + (E) - (F)$
Nota fiscal	Valor da nota	Impostos recuperáveis	Valor da nota sem impostos	Fretes de compra	Seguros	Abatimentos obtidos	Custo das mercadorias
37	1.004,56	273,74	730,82	34,78	50,00	0,00	815,60
43	22.944,56	6.252,39	16.692,17	0,00	0,00	0,00	16.692,17
46	3.499,44	953,60	2.545,84	0,00	0,00	174,97	2.370,87
<b>Totais</b>	<b>27.448,56</b>	<b>7.479,73</b>	<b>19.968,83</b>	<b>34,78</b>	<b>50,00</b>	<b>174,97</b>	<b>19.878,64</b>

Fonte: elaborada pelo autor.

Diante do solicitado, restou o entendimento de que os estoques adquiridos no dia 5/11 com o novo fornecedor ficaram registrados por um custo de R\$ 19.878,64. Desta forma temos que a nova obtenção teve um custo menor se comparada à operação ocorrida no mesmo dia com o antigo fornecedor. Ao considerar um preço de venda na ordem de R\$ 30.000,00, matematicamente teríamos o seguinte efeito no resultado bruto desta operação:

Tabela 3.21 | Resultado bruto da operação

	Antigo fornecedor	Novo fornecedor
Vendas	30.000,00	30.000,00
Custo dos estoques	21.122,34	19.878,64
Resultado	8.877,66	10.121,36

Fonte: elaborada pelo autor.

Ou seja, a operação efetuada com o novo fornecedor se apresentou mais lucrativa do que teria sido com o antigo fornecedor.

Ao fazer uso do conhecimento adquirido com operações de compras, o profissional pode auxiliar de maneira bastante positiva os gestores de determinadas empresas tanto na avaliação de decisões tomadas quanto na avaliação de transações a serem efetuadas.

## Faça valer a pena

**1.** É importante destacar que o § 1º do artigo 32 da Constituição Federal (BRASIL, 1988) estabelece que ao Distrito Federal são atribuídas as competências legislativas reservadas aos estados e municípios. Nesta esteira, Ribeiro e Pinto (2014) dizem que é de competência da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios taxas e contribuições de melhoria, porém o empréstimo compulsório e as contribuições sociais são exclusivas da União.

Pois bem, a respeito dos tributos, eles podem ser divididos em dois regimes:

- a. Cumulativos; e
- b. Não cumulativos.

Todos os tributos listados a seguir possuem como característica a não cumulatividade, exceto aquele contido na alternativa:

- a) IPI – Imposto sobre produto industrializado.
- b) Pis.
- c) II - Imposto sobre importação.
- d) Cofins.
- e) ISSQN – Imposto sobre serviço de qualquer natureza.

**2.** “Os fretes sobre compras representam os valores despendidos com fretes relativos ao transporte das compras de matéria-prima, materiais auxiliares e mercadorias para revendas. O respectivo montante integra o valor do custo das mercadorias, rateado nas unidades adquiridas. Os fretes sobre compras representam os valores despendidos com fretes relativos ao transporte das compras de matéria-prima, materiais auxiliares e mercadorias para revendas. O respectivo montante integra o valor do custo das mercadorias, rateado nas unidades adquiridas”. (SCHMIDT; SANTOS; GOMES, 2011, p. 24).

Além dos fretes, existem outras transações que alteram os valores das compras, para mais ou para menos. Diante de situações que alteram o valor das compras, podemos afirmar que são itens que encarecem o custo das mercadorias vendidas:

- I. O abatimento sobre as vendas.
- II. Os seguros pagos para proteger as aquisições de matérias-primas.
- III. O armazenamento no porto.

IV. Os descontos e abatimentos obtidos sobre compras.

V. Os gastos com marinha mercante e capatazia.

Estão corretas apenas as afirmações:

a) I, II e V.

d) II, III e IV.

b) I, III e IV.

e) II, III e V.

c) I, IV e V.

**3.** "Inúmeras são as operações que envolvem estoques de mercadorias, as quais, contabilmente, devem ser registradas em contas apropriadas, viabilizando dessa forma o controle das operações e a elaboração das demonstrações financeiras". Os fatos contábeis relacionados aos estoques de mercadorias, ao serem escriturados, obedecerão aos sistemas de controle de estoques adotados pela empresa. Alguns controles de estoques quais sejam:

**Sistema 1:** inventário periódico; ou

**Sistema 2:** inventário permanente.

Registre-se que "os registros contábeis podem ser enfocados tanto do ponto de vista do comprador, quanto do vendedor". (SCHMIDT; SANTOS; GOMES, 2011, p. 24).

Acerca do assunto apresentado, avalie as asserções a seguir e a relação proposta entre elas.

Dentro os sistemas mencionados, ambos terão como intuito a precificação dos estoques e a mensuração do custo das mercadorias vendidas quando de sua baixa. O que ocorre é que o sistema 1 deve utilizar contabilmente de contas desdobradas, **PORQUE** inexistente a alimentação das chamadas fichas de controle de estoques, fato este que não se observa no sistema 2. Neste último, pode-se aliás fazer uso de contas mistas para o registro dos eventos relativos ao fluxo operacional das compras. Acerca dessas asserções, assinale a opção correta:

a) As duas asserções são proposições verdadeiras, mas a segunda não é uma justificativa correta da primeira.

b) As duas asserções são proposições verdadeiras, e a segunda é uma justificativa correta da primeira.

c) A primeira asserção é uma proposição verdadeira e a segunda, uma proposição falsa.

d) A primeira asserção é uma proposição falsa e a segunda, uma proposição verdadeira.

e) Tanto a primeira quanto a segunda asserções são proposições falsas.

## Seção 3.3

### Formas de tributação

#### Diálogo aberto

Caro aluno.

Recorde que esta unidade já trouxe para estudo temas como o fluxo operacional de faturamento e o fluxo das compras, e nesse sentido já temos condições de entender como ocorre a tributação das empresas comerciais.

Desta forma, esta seção fará um estudo bastante sucinto dos regimes de tributação mais utilizados no cenário brasileiro, com exemplos e ilustrações de como apurá-los, e, embora não seja o foco da disciplina abordar aspectos da legislação específica, ela será mencionada para fins de melhor entendimento do assunto.

Diante disso, continuaremos a utilizar a Betaclean para ilustrar e trazer situações que envolvam o assunto, especificamente no que diz respeito às formas de tributação, desde já enfatizando que as empresas dentro de uma normalidade só podem adotar dentro do exercício social um dos regimes tributários disponíveis, ou seja, elas só poderão ser tributadas pelo lucro real, pelo lucro presumido ou ainda pelo regime simplificado.

Nessa mesma esteira, você teve a oportunidade de observar na Seção 3.1 desta unidade que a Betaclean, nos três primeiros meses de 2017, atingiu um faturamento bruto total de R\$ 945.000,00 da forma vista na Tabela 3.22 a seguir.

Tabela 3.22 | Apuração do simples e faturamento da Betaclean

Meses	Valor R\$	Imposto simples
Janeiro	300.000	24.750
Fevereiro	330.000	27.225
Março	315.000	25.988

Fonte: elaborada pelo autor.

O que ocorre é que a partir do segundo mês de vida a Betaclean estourou o limite proporcional do simples, até porque, até 31/12/2017, o limite de receita bruta para enquadramento no Simples Nacional

era de R\$ 3.600.000,00 anuais, ou seja, R\$ 300.000,00 mensais. Veja as médias dos meses de fevereiro e março:

- Fevereiro:  $R\$ 300.000,00 + 330.000,00 = 630.000,00/2 = 315.000,00$ .

- Março:  $R\$ 300.000,00 + 330.000,00 + 315.000,00 = 945.000,00/3 = 315.000,00$ .

Além desse fato, você poderá constatar (BRASIL, 2006, Anexo I) que os valores calculados a título do imposto simples foram aplicados de forma errada, ou seja, pelo faturamento auferido a Betaclean deveria ter sido enquadrada do simples e, no melhor dos casos, deveria ter pago o imposto na última faixa.

Com a constatação desse erro você precisa promover as devidas correções nos valores anteriormente apurados, recalculer e contabilizar os impostos que incidiram sobre as receitas da Betaclean, tendo desde já a ciência de que para o exercício de 2018 a Lei Complementar nº 155/2016 aumentou o limite da receita bruta para fins de enquadramento no simples para R\$ 4.800.000,00/ano (BRASIL, 2016, [s.p.]).

Todavia, nos casos de receita bruta superior ao limite, estará a Betaclean sujeita às alíquotas máximas previstas nas tabelas dos Anexos I a V da Lei Complementar nº 123/2006, ou seja, uma elevação de 20% (vinte por cento) sobre o percentual da última faixa da tabela (BRASIL, 2006, [s.p.]).

Diante desta situação, você deverá recalculer os valores do imposto simples e contabilizar no balanço da Betaclean. Considere que o último balanço apresentado, disposto a seguir, não contemplou a existência dos impostos.

Quadro 3.4 | Balanço Patrimonial da Betaclean

ATIVO		PASSIVO	
CIRCULANTE		CIRCULANTE	
Bancos conta Movimento	145.000,00	Empréstimos de terceiros	25.000,00
		NÃO CIRCULANTE	
		Empréstimos de terceiros	75.000,00
		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
		Capital social	45.000,00
Total do ativo	145.000,00	Total do passivo	145.000,00

Fonte: elaborada pelo autor.

Você deve considerar que apenas o último imposto simplificado ainda não tinha sido recolhido e que das receitas de vendas ocorridas existe um saldo de 60% referentes ao terceiro mês a receber, de forma que, exceto as receitas do último mês, as demais vendas foram recebidas integralmente dentro do seu mês de geração.

Após isso, a Tabela 3.22 deverá ser reapresentada com os novos valores, considerando as alíquotas adequadas e a elevação de 20% da receita bruta excedente. Também deverá ser elaborada uma tabela comparativa dos valores calculados antes (com erro) e dos valores recalculados pela correta aplicação das alíquotas. Como não serão pagos no presente, não será necessário atualizar as guias para pagamento.

Você consegue contabilizar os fatos apresentados e atualizar o balanço da Betaclean? Sugiro que leia atentamente esta seção para que possa assimilar ao máximo o assunto, tendo em vista que precisará resolver a situação-problema trazida aqui. Boa leitura!

## Não pode faltar

O Brasil está no elenco dos países que mais tributam no mundo inteiro. Diante dessa realidade, o planejamento tributário torna-se uma ferramenta eficaz para a sobrevivência das empresas brasileiras. Um dos critérios que o legislador brasileiro utiliza para favorecer esta ou aquela empresa é definido pelo seu porte. Neste sentido, as empresas são classificadas como de pequeno, médio ou grande porte.

Mas o que determina se uma empresa é de pequeno, médio ou grande porte?

Vamos começar pela definição de sociedade de grande porte. Pois bem, ao tratarmos das sociedades de grande porte, o parágrafo único do art. 3º da Lei nº 11.638/2007 assim as define:

**Parágrafo único: Considera-se de grande porte, para os fins exclusivos desta Lei, a sociedade ou conjunto de sociedades sob controle comum que tiver, no exercício social anterior, ativo total superior a R\$ 240.000.000,00 (duzentos e quarenta milhões de reais) ou receita bruta anual superior a R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais). (BRASIL, 2007, [s.p.]**



São dois os critérios para determinar, segundo a Lei nº 11.638/07, se a sociedade é de grande porte (o ativo ou a receita bruta nos patamares já explicados), sendo o primeiro deles o somatório de seus ativos no ano imediatamente anterior. Veja também que não são condições que devem obrigatoriamente ser cumulativas, pois a lei utiliza o termo “ou”, o que significa que, se um critério não for observado, poderá o outro fazê-lo.

O fato de as empresas terem porte elevado culminará no fato de que são consideráveis o seu volume de operações e, por consequência, seu faturamento. Pois bem, salvo disposições em contrário, o montante das receitas auferidas por uma empresa será o fator que determinará a que regime tributário esta se enquadrará. O regime de tributação é uma opção que as empresas levaram em consideração na hora de escolher como e que volume de tributos recolherá aos cofres do fisco.

No caso do Brasil, temos ao menos três regimes de tributação mais comuns, a saber: o regime simplificado, o do lucro presumido e o do lucro real. Especificamente o regime denominado lucro real será pormenorizado a seguir, aliás: você já ouviu falar desse regime tributário? Vamos explicá-lo a partir de agora.

Aproveitando as palavras de Santos (2008, p. 138) quando fez menção às empresas optantes pelo lucro real e sob o ponto de vista estritamente fiscal, não restam dúvidas de que o “Lucro Real é o Lucro Líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-lei n. 1.598, de 1977, art. 6º e artigo 247 do Decreto-Lei 3000/1999)”.

Veja, meu caro aluno, que o lucro líquido de forma bastante simples refletirá o lucro contábil depois de ajustes puramente fiscais.

A contabilidade tem como objetivo fornecer informação de caráter econômico, financeiro e fiscal. Reafirma-se que todas as empresas devem fechar balanços e que a forma de tributação não isenta esta ou aquela empresa de apresentar o BALANÇO Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE).

No âmbito do imposto de renda (IR) e da contribuição social (CS), estes tributos serão pagos a partir da apuração do resultado contábil, ajustado em livros fiscais próprios fora da contabilidade financeira, devendo ser apurada a base desses impostos poucos dias após o término de cada mês nos casos de apuração da base de cálculo anual.



A título de exemplo de como deve ser apurado extracontabilmente o imposto de renda sob o regime do lucro real, podemos assumir por hipótese que a Betaclean, uma vez tributada pelo lucro real, tenha auferido resultado de R\$ 829.016,00 e que, após análise de suas despesas, você tenha percebido que ela teve algumas despesas registradas em sua contabilidade que, segundo o Decreto nº 3.000/99, tenham que ser adicionadas ou ainda excluídas por não serem aceitas para fins do cálculo do imposto de renda.

Assim, considere que foram devidamente identificadas como passíveis de ajuste ao cálculo do imposto de renda: (a) brindes - R\$ 500,00; e (b) despesas não dedutíveis (multas e infrações) - R\$ 440,00.

Da mesma forma e para fins de apuração do lucro tributável, será preciso promover exclusões ao lucro real das seguintes: (i) receita de dividendos recebidos de investimentos avaliados pelo custo na ordem de R\$ 150,00; e (ii) diferença não contabilizada da depreciação de bens no valor R\$ 2.500,00. Assumamos também por hipótese que não existem valores a compensar controlados pela Betaclean. A Tabela 3.23 pormenoriza o referido cálculo:

Tabela 3.23 | Apuração de imposto de renda trimestral – LALUR

Lucro líquido antes IR/CSLL	R\$ 829,016
Adições	
(+) Brindes	R\$ 500
(+) Multas e infrações	R\$ 440
Exclusões	
(-) Receita de dividendos recebidos de investimentos avaliados pelo custo	-R\$ 150
(-) Gastos registrados no diferido	-R\$ 2.500
(=) Lucro antes compensações prejuízos fiscais	R\$ 827,306
(-) Compensação prejuízo fiscal	R\$ 0
(=) Lucro TRIBUTÁVEL	R\$ 827,306

Fonte: elaborada pelo autor

Note que o lucro tributável do imposto de renda encontrado a partir do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) acima elaborado foi de R\$ 827.306, bem diferente do resultado do lucro encontrado na demonstração de resultados, que aferiu R\$ 829.016.

No caso em questão e com base no lucro fiscal auferido, teríamos o seguinte cálculo para fins do imposto de renda, desde já sabendo que, para o cálculo da adicional do imposto de renda, temos que  $^1(827.306 - 60.000) \times 10\% = 500,00$ :

Tabela 3.24 | Cálculo da adicional do imposto de renda

	Lucro	IR 15%	<sup>1</sup> Adicional 10%	Total
Mês 1	827.306	124.096	76.31	200.827

Fonte: elaborada pelo autor.

A partir do exemplo dado, você pôde observar que ao lucro auferido na contabilidade da empresa hipotética foram adicionadas certas despesas. Mas como sabemos que despesas devem ser adicionadas? Fora essas despesas, existem outras situações que geram adições ao lucro real?

Diante das indagações levantadas, salientamos que é no Decreto-lei nº 1.598/1977, em seu artigo 6º, § 2º, que podemos iniciar a formação do referido entendimento e, de certa forma, começar a responder tais questões, senão vejamos:



§ 2º - Na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do exercício:

- a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;
- b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real. (BRASIL, 1977, [s.p.])

Pensando de forma bastante simples, serão adicionadas na apuração da base de cálculo do imposto de renda algumas despesas, desde que a legislação tributária assim entenda. Tais despesas consideradas não dedutíveis são aquelas consideradas pela lei como não essenciais para o funcionamento da empresa.

Ademais, existem igualmente, como se observa no item “b”, receitas que também devem ser adicionadas na apuração, desde que tais resultados ou rendimentos não tenham por algum motivo sido contabilizados no período de apuração.

Outra linha relevante no LALUR diz respeito às exclusões, sendo estas tratadas no § 3º do art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/1977, a seguir transcrito:



**§ 3º - Na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício:**

- a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício;**
- b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real;**
- c) os prejuízos de exercícios anteriores [...] (BRASIL, 1977, [s.p.]**

Da mesma forma que relatamos no caso das adições, as exclusões também merecem breve explicação. Elas ocorrem quando eliminamos do cálculo do imposto as receitas que o fisco claramente permita, como o caso das receitas de dividendos. Também podem ser excluídas da base de cálculo toda e qualquer despesa que, comprovada documentalmente, não foi escriturada pela contabilidade.

Quanto à compensação dos prejuízos fiscais, toda a exposição técnica pode ser vista na Seção III da Instrução Normativa RFB nº 1700 em seu art. 64. Ou seja:



**O lucro líquido, depois de ajustado pelas adições e exclusões prescritas ou autorizadas pela legislação do IRPJ, poderá ser reduzido pela compensação de prejuízos fiscais de períodos de apuração anteriores em até, no máximo, 30% (trinta por cento) do referido lucro líquido ajustado. (BRASIL, 2017, [s.p.]**



## Exemplificando

Neste exemplo podemos também, para fins ilustrativos, imaginar que a Betaclean tivesse R\$ 350.000 a título de prejuízos fiscais, mas que só pudesse compensar, com base no entendimento do art. 64, 30% do lucro tributável. Isso significaria dizer que, diante de um resultado fiscal de R\$ 827.306,00, ela só poderia compensar R\$ 248.192, ou seja: (30% x R\$ 827.306,00).

Para tanto, é preciso certificar-se de que sejam mantidos os registros de controle de prejuízos fiscais da forma prevista pelo art. 310, item "b", da mesma instrução normativa. A sistemática em questão é similar tanto quando da apuração do Imposto de Renda – Pessoa Jurídica (IRPJ) quanto da apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).



## Pesquise mais

Ao se buscar o entendimento de quais pessoas jurídicas estão obrigadas à apuração pela sistemática do lucro real, é importante a leitura do art. 246 do RIR/1999 e seus itens de "a" a "e", desde já sabendo que o faturamento constitui um dos parâmetros de enquadramentos nesse regime:

BRASIL. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 29 mar. 1999, republicado em 17 jun. 1999. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3000.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm)>. Acesso em: 27 fev. 2018.

Nesse sentido, estão obrigados por força da Lei nº 12.814, de 2013, dentre outras disposições a apuração pelo lucro real, as empresas cuja receita seja superior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 meses do calendário anterior.

Tal sistemática possui período de apuração trimestral ou anual, podendo a pessoa jurídica optar pelo pagamento mês a mês (por estimativa) com apuração definitiva do lucro real no encerramento do ano-calendário, fato este que dará no dia 31 de dezembro.

Santos (2008, p. 139) define que a apuração trimestral é “uma forma de tributação baseada no Lucro Real apurado no fim de cada trimestre”. Veja que, nos casos em que ocorrer a apuração nesses moldes, teremos apurações com data de corte 31/03, 30/06, 30/09 e 31/12.

A opção pela apuração anual, por estimativa mensal ou ainda pela tributação trimestral será irrevogável para todo o ano-calendário.

No que tange o recolhimento do imposto de renda e da contribuição social, devem ser pagos em cota única até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

Em termos práticos, ainda podemos relatar que tais recolhimentos podem ser feitos em até três cotas mensais, iguais e sucessivas. No que tange o vencimento, este ocorrerá no último dia útil de encerramento do período de apuração a que corresponder, sendo os três meses subsequentes ao fato gerador.

Os tributos que incidirão sobre a base de cálculo tributável encontrada serão (BRASIL, 2017, [s.p.]):

- O Imposto de Renda da Pessoa Jurídica a uma alíquota de 15% (art. 29).
- A contribuição social sobre o lucro líquido com alíquotas que variam entre 9%, 15%, 20% (art. 30); e
- O Adicional do Imposto de Renda.

O entendimento da forma e incidência do adicional do IRPJ pode ser observado a seguir no § 1º do art. 29 da Instrução Normativa RFB nº 1.700:

**§ 1º A parcela do lucro real, presumido ou arbitrado que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de adicional do imposto sobre a renda à alíquota de 10% (dez por cento). (BRASIL, 2017, [s.p.]**



Após breves considerações a respeito do regime de tributação do lucro real, podemos também destacar a existência de uma forma de tributação simplificada denominada lucro presumido. Podem optar

por esse regime as pessoas jurídicas que não estejam obrigadas, nos anos-calendário anteriores, a apurar pelo lucro real.

Santos (2008, p. 154) ressalta que “a base de cálculo do imposto e da contribuição é apurada mensalmente à aplicação de determinado percentual sobre a receita bruta”. Desde que a empresa não tenha por imposição da legal apresentado a apuração pelo lucro real, poderá optar pelo regime de tributação do lucro presumido se no ano-calendário imediatamente anterior sua receita bruta total não tenha sido superior ou igual a R\$ 78.000.000,00. O art. 13 da Lei nº 9.718/98 traz mais algumas prescrições a respeito do assunto:



**O Art. 13. A pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido. (BRASIL, 1998, [s.p.]**

Com base no exposto, caso tenha a sociedade iniciado suas atividades em meados de determinado exercício social, para fins de enquadramento fará a multiplicação do número de meses pelo valor previsto ao mês, de acordo com o art. 13, para verificar se poderá ou não permanecer neste regime no ano seguinte (BRASIL, 1998). As empresas tributadas pelo lucro presumido utilizarão a sistemática do regime cumulativo para cômputo e cálculo dos tributos Pis e Cofins.

A cumulatividade do tributo é caracterizada pela ocorrência do tributo em duas ou mais fases da circulação das mercadorias, sem que se possa abater o montante pago anteriormente, ou seja, o tributo incidirá até mesmo sobre o próprio tributo. A não cumulatividade tem efeito oposto ao mencionado, ao passo que o tributo poderá ser compensado por aquele de mesma natureza que incidir nas operações posteriores.

Você já verificou anteriormente sobre o regime de tributação de lucro PRESUMIDO. Diferentemente do que é visto no lucro real, esse tipo de tributação será operacionalizada por meio de percentuais aplicáveis à receita bruta das vendas de mercadorias, produtos e

ainda de prestação de serviços, a qual será apurada trimestralmente com alíquotas que vão de 1,60% a 32,0%, em alguns casos, de acordo com o tipo de atividade.

Em se tratando das atividades geradoras, estas são aquelas constantes no Decreto nº 3.000/1999, arts. 518 e 519, parágrafo único, e na Instrução Normativa SRF nº 1.700/2017, art. 33º, §§ 1º e 2º.

Veja que a receita bruta mencionada é aquela contida no art. 26, incisos de I a IV, conforme visto no Quadro 3.5.

Quadro 3.5 | A receita bruta para fins do lucro presumido

Art. 26. A receita bruta compreende:
I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;
II - o preço da prestação de serviços em geral;
III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e
IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica, não compreendidas nos incisos I a III.
§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de:
I - devoluções e vendas canceladas;
II - descontos concedidos incondicionalmente;
III - tributos sobre ela incidentes; e
IV - valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, das operações vinculadas à receita bruta.

Fonte: Brasil (2017, [s.p.]).

Sobre as receitas brutas, no caso das empresas comerciais e industriais, será aplicada para fins de lucro presumido (a título de base de cálculo) a alíquota de 8%, de acordo com o inciso II do § 1º do art. 33 da Instrução Normativa SRF nº 1.700/2017. Por sua ordem, no caso das empresas que efetuam prestação de serviços por força do inciso IV do art. 33, aplica-se a alíquota de 32% (BRASIL, 2017).



### Reflita

Quando falamos no lucro real para fins de imposto de renda, mencionamos que ele seria calculado com base no lucro tributável, ou seja, aquele encontrado na apuração extracontábil (Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR).

Portanto, quando a empresa tributada por este regime apura prejuízo, nada há de ser recolhido a título deste imposto. Todavia, existem outras variáveis que a empresa deve considerar para manter-se no lucro presumido, tais como alíquotas reduzidas do Pis e da Cofins.

Neste caso, reflita se há vantagem, estritamente do ponto de vista da apuração do imposto de renda para determinada empresa, se manter no lucro presumido, uma vez que esteja operando em prejuízo.

Para fins de cálculo dos tributos – no caso, o imposto de renda trimestral será calculado mediante a aplicação dos arts. 541 e 542 do Decreto Lei nº 3.000/1999 –, temos a alíquota de 15% sobre a totalidade do lucro presumido e de 10% sobre a base de cálculo presumida que ultrapassar R\$ 20.000,00 ao mês. A contribuição social para as empresas, em geral, tem alíquota de 9%.



### Assimile

Um aspecto bastante interessante quando comparamos os regimes tributários lucro real e lucro presumido é que, no caso do lucro real, a incidência do Pis/Pasep e da Cofins terão alíquotas diferenciadas.

Pela sua incidência não cumulativa no lucro real, este regime proporcionará à empresa que faça uso de créditos diversificados, que são extraídos das entradas fiscais da empresa para abater seus débitos. Todavia, a alíquota deste regime encontra-se majorada de 1,65% para Pis e de 7,6% para Cofins.

Por outro lado, quando da observância da incidência cumulativa desses tributos, nos casos em que a empresa é optante pelo regime do lucro presumido essas alíquotas são de 0,65% para o Pis e de 3% para Cofins, todavia não existirá a figura do crédito dos tributos pela apuração das entradas fiscais.

Por fim, vamos mencionar o último regime de tributação: o regime simplificado de tributação de microempresas e empresas de pequeno porte, o SIMPLES NACIONAL. Esse regime foi instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 (Lei Geral da Micro e Pequena Empresa).

Sendo um regime de tributação criado pela Lei Complementar nº 123/06, foi concebido para ser menos oneroso para as empresas, ao passo que a partir de uma única guia de impostos, denominada DAS (Documento de Arrecadação do Simples Nacional), a empresa optante efetua o recolhimento de oito tributos de uma só vez, tendo incidência mensal.

Dentre os tributos englobados na guia do DAS temos o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias (ICMS), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), a Contribuição para o Pis/Pasep, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e a Contribuição Patronal Previdenciária (CPP).

Em se tratando das alíquotas aplicáveis ao faturamento das empresas para que se proceda a apuração do simples nacional, elas variam de acordo com a atividade e com a receita bruta mensal auferida, estando pormenorizadas nos Anexos da Lei Complementar nº 123/06 (BRASIL, 2006).

Ao aproveitar os comentários de Rezende et al. (2010), para que se possa encontrar a alíquota devida por determinada empresa tributada pelo regime simplificado deve-se ter conhecimento da receita bruta acumulada em um ano e conferir com a tabela específica da legislação mencionada, além é claro de se certificar do tipo de atividade desenvolvida, ou seja, se indústria, comércio, serviços, locação de bens e móveis. Uma vez encontrada a alíquota, ela é aplicada ao valor do faturamento obtido no mês.

Para todos os efeitos, a Lei do Simples Nacional estabeleceu as normas e os procedimentos a serem acatados sob o ponto de vista de cálculo e recolhimento de seus impostos pelas micro e pequenas empresas perante a União, os estados e os municípios. Neste sentido o faturamento é que classificará o porte da empresa (BRASIL, 2006).

Todas as empresas que auferirem, no ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) serão consideradas como microempresa (ME), independentemente de serem sociedade empresária, sociedade simples ou Eireli (empresa individual de responsabilidade limitada). Por sua ordem,

aquelas que ultrapassarem esse limite e atingirem ao máximo de R\$ 3.600.000,00 serão consideradas empresas de pequeno porte (EPP). Esses limites estão vigentes desde janeiro de 2012.

Ademais, é preciso relatar que, de acordo com a Lei Complementar nº 155/2016 em seu art. 79B, a partir de 2018 algumas mudanças significativas ocorreram no que tange ao simples, dentre elas a faixa de receita bruta das empresas para fins de opção:



**Art. 79-E. A empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional em 31 de dezembro de 2017 que durante o ano-calendário de 2017 auferir receita bruta total anual entre R\$ 3.600.000,01 (três milhões, seiscentos mil reais e um centavo) e R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais) continuará automaticamente incluída no Simples Nacional com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2018, ressalvado o direito de exclusão por comunicação da optante. (BRASIL, 2016, [s.p.]**

As tabelas e os anexos poderão ser vistos a partir da consulta a Lei Complementar nº 155/2016.

Caro aluno, muito se falou a respeito das formas de tributação, no entanto é preciso que entenda que independentemente da forma de tributação que as empresas adotem, se necessário elas devem proceder às boas práticas da consolidação das demonstrações financeiras.

Bons estudos e vamos em frente!

## Sem medo de errar

Como foi brevemente relatado no início desta seção, a Betaclean, já a partir do segundo mês, excedeu o limite proporcional do simples ao atingir R\$ 630.000,00 de faturamento em fevereiro e R\$ 945.000,00 em março.

Outro aspecto mencionado na situação-problema é que as alíquotas aplicáveis foram inferiores à faixa compatível (8,25% ao invés de 11,61%, mais a devida elevação de 20% da receita bruta excedente) ao caso da Betaclean, que uma vez proporcionalizados ao mês atingiriam R\$ 315.000,00 a/m (um excesso de R\$ 15.000,00)

e multiplicados por 12 meses alçaria um total de R\$ 3.780.000,00, ou seja, 180.000,00 de excesso.

Da forma descrita na situação, em virtude das elevações promovidas pela Lei Complementar nº 155/2016, a partir de 2018 a receita bruta total para os optantes do Simples Nacional ficará balizada em R\$ 4.800.000,00, o que significa dizer que graças às modificações na lei a Betaclean não será desenquadrada dentro desse ano-calendário de 2017.

Todavia, uma vez sendo necessário o recálculo do imposto simples que se apresentava em percentuais inferiores, temos que os valores corretos para os meses em questão seriam (BRASIL, 2006):

Acumulado nos últimos 3 meses: R\$ 945.000,00

Média mensal: R\$ 315.000,00

Receita bruta anual proporcionalizada: R\$ 315.000,00 x 12 meses = R\$ 3.780.000,00

Alíquota aplicável de acordo com a Tabela I (da LC 123/2006) até R\$ 3.600.000,00: 11,61%

Alíquota majorada em 20%:  $11,61 + 20\% = 13,932\%$

Tabela 3.25 | Recálculo do simples Betaclean

Meses	Valor R\$	Imposto simples (%)	Imposto simples	Tributação do excesso de receita (sup. a 300 mil)	Alíquota majorada em 20%	Total imposto (DAS):
Janeiro	300.000	11,6%	34.830	0	0	34.830
Fevereiro	330.000	11,6%	38.313	30.000	4.180	42.493
Março	315.000	11,6%	36.572	15.000	2.090	38.661
<b>Totais</b>	<b>945.000</b>		<b>109.715</b>	<b>45.000</b>		<b>115.984</b>

Fonte: elaborada pelo autor.

Note que as diferenças encontradas mesmo sem corrigir monetariamente e aplicar juros e multa foram bastantes expressivas, conforme podemos notar na Tabela 3.26.

Tabela 3.26 | Comparação do imposto simples Betaclean antes e após a correção do erro

Meses	Imposto simples antes da correção	Total imposto (DAS) com a retificação do erro	Diferença
Janeiro	24.750	34.830	10.080
Fevereiro	27.225	42.493	15.268
Março	25.988	38.661	12.673
<b>Totais</b>	<b>77.963</b>	<b>115.984</b>	<b>38.021</b>

Fonte: elaborada pelo autor.

Além do mais foi solicitado que fossem contabilizados os impostos apurados assim como nos foi informado que estava em aberto apenas aquele relativo ao mês de março e que, das receitas de vendas ocorridas, existe no período o saldo da conta Clientes da Betaclean, que era de 60%, referentes ao terceiro mês a receber. Posto isso, estes seriam os registros dos impostos não efetuados anteriormente:

(1) Pela venda efetuada:

Em janeiro	Em fevereiro	Em março
D – Clientes..... R\$ 300.000,00	D – Clientes..... R\$ 330.000,00	D – Clientes..... R\$ 315.000,00
C – Vendas..... R\$ 300.000,00	C – Vendas..... R\$ 330.000,00	C – Vendas..... R\$ 315.000,00

(2) Pelo reconhecimento dos impostos:

Em janeiro	Em fevereiro	Em março
D – Despesa com imposto simples..... R\$ 34.830	D – Despesa com imposto simples..... R\$ 42.493	D – Despesa com imposto simples..... R\$ 38.661
C – Imposto simples a recolher..... R\$ 34.830	C – Imposto simples a recolher..... R\$ 42.493	C – Imposto simples a recolher..... R\$ 38.661

Após o registro desses fatos, assim ficaria disposta a DRE dos três meses:

Conta	Jan	Fev	Mar	Total
Receita de vendas	300.000	330.000	315.000	945.000
(-) Deduções da receita	-34.830	-42.493	-38.661	-115.984
Impostos	-34.830	-42.493	-38.661	-115.984
<b>Receita líquida</b>	<b>265.170</b>	<b>287.507</b>	<b>276.339</b>	<b>829.016</b>

(3) Pelo recebimento das vendas

Em janeiro	Em fevereiro	Em março
D – Bancos conta movimento..... R\$ 300.000	D – Bancos conta movimento..... R\$ 330.000	D – Bancos conta movimento..... R\$ 189.000
C – Clientes..... R\$ 300.000	C – Clientes..... R\$ 330.000	C – Clientes..... R\$ 189.000

Assim ficariam os saldos dos bancos:

Bancos	Devedores	Credores	Saldo	D/C
Saldo inicial	-0-	-0-	145.000	D
Recebido em janeiro	300.000	-0-	445.000	D
Recebido em fevereiro	330.000	-0-	775.000	D
Recebido em março	189.000	-0-	964.000	D

Após os registros desses fatos e a correção dos impostos do regime simplificado, temos que o balanço da Betaclean estaria assim disposto:

Quadro 3.6 | Balanço da Betaclean: após cômputo da correções, receitas e recebimentos

ATIVO CIRCULANTE		PASSIVO CIRCULANTE	
Bancos conta Movimento	964.000,00	Empréstimos de terceiros	25.000,00
Clientes	126.000,00	Imposto simples a recolher	115.983,90
		NÃO CIRCULANTE	
		Empréstimos de terceiros	75.000,00
	145.000,00	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
		Capital social	45.000,00
		Lucros acumulados	829.016,10
<b>Total do ativo</b>	<b>1.090.000,00</b>	<b>Total do passivo</b>	<b>1.090.000,00</b>

Fonte: elaborada pelo autor.

### Lucro presumido: calculando o imposto de renda e a contribuição social

#### Descrição da situação-problema

Determinada sociedade comercial do setor de autopeças denominada de Plati-nium Peças Ltda. apresentou para sua contabilidade no segundo trimestre de 2017 as seguintes informações:

- Receita bruta de vendas: R\$ 100.000,00
- Receitas financeiras: R\$ 1.000,00
- Aluguel de imóvel: R\$ 1.500,00

Diante das receitas relatadas será necessário que sejam calculados: (a) o imposto de renda (IRPJ), considerando uma alíquota de 15%; e (b) a contribuição social (CSLL), considerando uma alíquota de 9%.

Deve-se considerar ainda que apenas a receita bruta de vendas está contemplada no contrato social desta sociedade e que as presunções para fins de IRPJ e CSLL são respectivamente de 8% e de 12%. Nesse caso em especial não será necessário que seja calculado o adicional do imposto de renda, uma vez que não foi atingido o valor previsto na legislação em vigor.

Caso a Plati-nium Peças Ltda. tivesse optado pelo regime do lucro real, o seu lucro tributável no segundo trimestre seria de R\$ 9.200,00.

Desconsiderando a incidência dos outros tributos, calcule e exponha a diferença a maior a ser recolhida no lucro presumido.

#### Resolução da situação-problema

A situação dispõe sobre a existência de ganhos ou perdas monetárias que podem ocorrer quando uma empresa opta por um regime tributário em detrimento de outro.

Embora o foco desta situação não seja o de sugerir opções para a empresa, é importante que você saiba que existem diferenças significativas quanto às escolhas por um dos regimes.

Diante da solicitação de cálculo dos tributos IR e CS pelo lucro presumido e a partir das informações fornecidas pela Plati-nium Peças Ltda., foi possível elaborar a seguinte tabela:

Tabela 3.27 | Cálculo do lucro presumido da Plati-nium

Memória de cálculo	Apuração do lucro presumido	Base do imposto de renda (R\$)	Base da contribuição social (R\$)
1	Receita operacional bruta com a venda de mercadorias	100.000,00	100.000,00
2	Percentual de lucro fixado fiscalmente	8%	12%
<b>(A) = 1 x 2</b>	<b>Lucro presumido decorrente da ROB</b>	<b>8.000,00</b>	<b>12.000,00</b>
<b>(B) = (B.1+B.2)</b>	<b>Outras receitas</b>		
B.1	- Receitas financeiras	1.000,00	1.000,00
B.2	- Aluguel de imóvel	<u>1.500,00</u>	<u>1.500,00</u>
<b>(C)</b>	<b>Lucro presumido</b>	<b>10.500,00</b>	<b>14.500,00</b>
D = (C x 15%)	IRPJ a 15%	1.575,00	
E = (C x 9%)	CSLL a 9%		1.305,00

Fonte: elaborada pelo autor.

Ante o exposto, a base de cálculo tributável de acordo com o regime do lucro presumido é de R\$ 10.500,00 para IRPJ e de R\$ 14.500,00 para CSLL, o que ocasionou os valores de imposto de renda e contribuição social de respectivamente R\$ 1.575,00 e de R\$ 1.305,00.

Veja que o lucro tributável da Plati-nium foi de R\$ 9.200,00, ou seja, inferior ao presumido pela legislação.

Posto isso a tabela a seguir evidencia a diferença entre os valores efetivamente recolhidos pela empresa e o que poderia ter sido recolhido caso esta tivesse enquadrada neste exercício no regime do lucro real.

Tabela 3.28 | Diferença no recolhimento: lucro resumido versus lucro real - Platinium

Descrição	Valor R\$	Valor R\$
<b>Lucro tributável (base do IR e CS)</b>	<b>9.200,00</b>	<b>9.200,00</b>
Imposto de renda da pessoa jurídica a 15% (lucro real)	1.380,00	828,00
Valor do imposto de renda e CS lucro presumido	(1.575,00)	(1.305,00)
<b>Diferença observada entre os regimes</b>	<b>(195,00)</b>	<b>(477,00)</b>

Fonte: elaborada pelo autor.

Veja que existem diferenças em termos de recolhimento e que podem ser para mais ou para menos. Isso significa dizer que as empresas devem ter bastante cautela quando da opção para determinado ano-calendário, pois essas opções são irrevogáveis para todo o período, o que significa dizer que, se determinada empresa optar, por exemplo, pelo lucro presumido, como foi o caso da Platinium, só poderá modificar a opção no exercício seguinte.

## Faça valer a pena

### 1.



O Simples Nacional é um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, previsto na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Abrange a participação de todos os entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

Fonte: BRASIL. Receita Federal. Simples Nacional. O que é o Simples Nacional? Disponível em: <<http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Documents/Pagina.aspx?id=3>>. Acesso em: 28 fev. 2018.

Por força da Lei Complementar nº 155/2016, algumas alterações a partir do exercício social de 2018 são:

- I. Até 31/12/2017, o limite de receita bruta para enquadramento no Simples Nacional é de R\$ 3.600.000,00 anuais.
- II. A partir de 2018, o limite da receita bruta será de R\$ 4.800.000,00/ano.
- III. Determinadas atividades ou formas societárias não estão vedadas de adotar o Super Simples; só necessitam ter um faturamento que se enquadre no regime.

IV. O Simples Nacional não implicará a partir de 2018 no recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação do IRPJ, IPI, CSLL, COFINS, PIS, INSS, ICMS e ISS.

V. Entretanto, para efeito de recolhimento do ICMS e do ISS no Simples Nacional, o limite máximo de receita bruta será de R\$ 3.600.000,00.

Estão corretas apenas as afirmações:

- a) I, II e V.
- b) I, III e IV.
- c) I, IV e V.
- d) II, III e IV.
- e) II, III e V.

## 2.

[...] é uma forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo do Imposto de Renda - IRPJ, e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL das pessoas jurídicas. [...] Em termos gerais, trata-se de um lucro fixado a partir de percentuais padrões aplicados sobre a Receita Operacional Bruta - ROB. Sobre o referido resultado somam-se as outras receitas eventuais auferidas, como receitas financeiras e aluguéis.



Fonte: adaptado de <<http://www.portaltributario.com.br/artigos>>. Acesso em: 28 fev. 2018.

Diante dos regimes de tributação estudados nesta unidade e com base nas descrições trazidas no texto, podemos escolher, a seguir, a alternativa que melhor descreve o regime tributário em questão:

- a) Lucro real.
- b) Lucro presumido.
- c) Lucro arbitrado.
- d) Regime simplificado.
- e) Lucro discricionário.

**3.** Lucro Real é o Lucro Líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-lei n. 1.598, de 1977, art. 6o e artigo 247 do RIR/1999). As pessoas jurídicas obrigadas ao recolhimento do imposto de renda com

base no Lucro Real, bem como aquelas que fizeram essa opção, deverão apurar o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) trimestral ou anualmente. (SANTOS, 2008)

Ante o exposto, considere que em determinado período uma sociedade apurou um lucro líquido antes IR/CSLL de R\$ 200,00. Quando da apuração do lucro real, efetuou compensações de R\$ 60. Mas antes de qualquer coisa efetuou alguns ajustes, a saber:

#### ADIÇÕES

- Brindes de R\$ 50,00.
- Juros capital próprio de R\$ 40.

#### EXCLUSÕES

- Receita de dividendos R\$ 15,00.
- Gastos registrados no diferido R\$ 25,00.

Assinale a opção que corresponde respectivamente aos montantes de IR e CS dessa sociedade comercial. Considere para tanto as alíquotas de 15% e de 9%.

- a) R\$ 28,50 e R\$ 17,10.
- b) R\$ 37,50 e R\$ 28,50.
- c) R\$ 17,10 e R\$ 28,50.
- d) R\$ 37,50 e R\$ 22,50.
- e) R\$ 30,75 e R\$ 18,45.

# Referências

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Curso básico de contabilidade**. 6. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

\_\_\_\_\_. **Curso de contabilidade avançada em IFRS e CPC**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

ANDRADE, Euridice S. Mamede de; LINS, Luiz Santos; BORGES, Viviane Lima. **Contabilidade tributária: um enfoque prático nas áreas federal, estadual e municipal**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. **Introdução à contabilidade**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, 1988.

\_\_\_\_\_. Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 dez. 1977. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del1598compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598compilado.htm)>. Acesso em: 27 fev. 2018.

\_\_\_\_\_. Decreto-lei nº 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 29 mar. 1999, republicado em 17 jun. 1999. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3000.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm)>. Acesso em: 27 fev. 2018.

\_\_\_\_\_. Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017. Dispõe sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas e disciplina o tratamento tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no que se refere às alterações introduzidas pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 16 mar. 2017, seção 1, página 23. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=81268#1706802>>. Acesso em: 27 fev. 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei complementar nº 87**, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm)>. Acesso em: 27 fev. 2018.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nº 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 15 dez. 2006, republicado em 6 mar. 2012. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm)>. Acesso em: 27 fev. 2018.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 155, de 27 de outubro de 2016. Altera a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, para reorganizar e simplificar a metodologia de apuração do imposto devido por optantes pelo Simples Nacional; altera as Leis nº 9.613, de 3 de março de 1998, 12.512, de 14 de outubro de 2011, e 7.998, de 11 de janeiro de 1990; e revoga dispositivo da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 dez. 2016. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp155.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp155.htm)>. Acesso em: 27 fev. 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 6.404**, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm)>. Acesso em: 27 fev. 2018.

\_\_\_\_\_. Lei nº 9.718, de 28 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 nov. 1998. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9718compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718compilada.htm)>. Acesso em: 27 fev. 2018.

\_\_\_\_\_. Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 dez. 2007. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm)>. Acesso em: 27 fev. 2018.

\_\_\_\_\_. Lei nº 12.814, de 16 de maio de 2013. Altera a Lei nº 12.096, de 24 de novembro de 2009, quanto à autorização para concessão de subvenção econômica em operações de financiamento destinadas a aquisição e produção de bens de capital e a inovação tecnológica e em projetos de infraestrutura logística direcionados a obras de rodovias e ferrovias objeto de concessão pelo governo federal; altera a Lei nº 11.529, de 22 de outubro de 2007, quanto à concessão de subvenção econômica em operações destinadas a financiamentos a diferentes setores da economia; altera a Lei nº 12.409, de 25 de maio de 2011, quanto à concessão de subvenção econômica em financiamentos destinados a beneficiários localizados em Municípios atingidos por desastres naturais; altera as Leis nº 12.487, de 15 de setembro de 2011, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 11.491, de 20 de julho de 2007; prorroga os prazos previstos nas Leis nº 12.249, de 11 de junho de 2010, e 11.941, de 27 de maio de 2009. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 15 maio 2013. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2013/Lei/L12814.htm#art7](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12814.htm#art7)>. Acesso em: 27 fev. 2018.

\_\_\_\_\_. Receita Federal. Simples Nacional. [s.d.] Disponível em: <<http://www8.receita.fazenda.gov.br/simplesnacional/Perguntas/Perguntas.aspx>>. Acesso em: 27 fev. 2018.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1)**: apresentação das demonstrações contábeis. 2011. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=57>>. Acesso em: 26 nov. 2017.

\_\_\_\_\_. **Pronunciamento Técnico CPC 30 (R1)**: receitas (revogado a partir de 1º/01/2018). 2012. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=61>>. Acesso em: 26 fev. 2018.

ERNST & YOUNG; FIPECAFI. **Manual de normas internacionais de contabilidade: IFRS versus normas brasileiras**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GHERRIZE, Miguel Roberto. Integração do sistema de custos com a contabilidade geral. *Revista de Administração de Empresas*, São Paulo, v. 18, n. 4, p.65-69, out./dez. 1978. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0034-75901978000400007](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-75901978000400007)>. Acesso em: 27 fev. 2018.

MARTINS, E. et al. **Manual de contabilidade societária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Manual de contabilidade básica**. 1. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

PORTAL DE CONTABILIDADE. **NBC T 8: das demonstrações contábeis consolidadas**. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t8.htm>>. Acesso em: 27 fev. 2018.

REZENDE, Amaury José; PEREIRA, Carlos Alberto; ALENCAR, Roberta Carvalho de. **Contabilidade tributária: entendendo a lógica dos tributos e seus reflexos sobre os resultados das empresas**. 1. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade geral fácil**. 9. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2013.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade básica**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

\_\_\_\_\_; PINTO, Mauro Aparecido. **Introdução à contabilidade tributária**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SANTOS, Roberto Fernandes dos (Org.). **Introdução à contabilidade: noções fundamentais**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José dos; GOMES, José Matsumura. **Contabilidade intermediária: atualizado pela Lei nº 11.941/09 e pelas normas do CPC**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

# Evidenciação do fluxo de caixa

## Convite ao estudo

Olá, caro aluno!

Chegamos à última unidade de ensino da nossa disciplina de Contabilidade Comercial.

Você já deve ter observado que a fonte de recursos próprios das empresas pode ser originada das vendas de produto e da prestação de serviços a clientes.

A atividade de serviços pode ser desenvolvida por um profissional liberal e, à medida que o fluxo de demanda de negócios evolui, cresce também a necessidade da criação de uma sociedade com personalidade jurídica com características bem definidas.

Diante desse assunto é que você vai conhecer e compreender o fluxo operacional característico de empresas de serviços e aplicar o devido tratamento contábil nas escriturações. Com a abordagem do conteúdo em questão, ficará mais o entendimento dos conceitos básicos como, por exemplo, o de receita de serviços, assim como os tributos incidentes.

O contexto de aprendizagem a seguir trará situações que ilustrarão os temas mais relevantes por meio de exemplos e situações-problema. A Betaclean, empresa que serviu de apoio à ilustração de diversas situações, assim como seus sócios e personagens, continuarão presente nesta unidade de estudo.

Você já refletiu sobre quantas vezes teve contato com o setor de serviços? Já tomou ciência da infinidade de atividades que são consideradas nesse setor? E as formas de reconhecimento das receitas e dos custos? Não se preocupe em responder imediatamente a essas questões, pois elas serão gradativamente discutidas nesta unidade.

Ante o exposto, abordaremos a atividade de serviços sob a ótica do prestador e também do tomador de serviços. Trataremos do reconhecimento das receitas e dos custos assim como os aspectos inerentes à escrituração e ao lançamento. Para tanto, a norma contábil da vez que auxiliará será a norma CPC 30 – Receitas, desde já com as devidas atualizações em curso.

Em seguida, na Seção 2, mencionaremos o tratamento do estoque na prestação de serviços a fim de descrever o critério de evidenciação, a escrituração e o lançamento na contabilidade. De partida, quando tratamos dos estoques, existe uma norma contábil que merecerá atenção devida: O CPC 16 (R1) Estoques.

Por fim, na seção 3, adentraremos no estudo da Demonstração dos Fluxos de Caixa sob a égide da norma específica com ênfase nas suas formas de apresentação, nos métodos e nos aspectos relacionados à obrigatoriedade de elaboração e divulgação.

Desejo a você uma leitura agradável.

# Seção 4.1

## Atividades de serviços

### Diálogo aberto

Caro aluno!

Veja que estamos, a partir desse momento, iniciando a abordagem da nossa última unidade de estudo da disciplina de Contabilidade Comercial. Muitos foram os aspectos das sociedades comerciais discutidos, e até ilustrados, até aqui, e não será diferente nesta seção.

Você, provavelmente, já deve ter se deparado com situações que envolvem a prestação de serviços, seja tomando um serviço, por exemplo, de um electricista, ou de um encanador.

Pois bem, é sobre as Atividades de serviço que será desenvolvida toda esta unidade.

Para tanto, teremos como objeto norteador do assunto atividade de serviços a Betaclean, que por meio de seus sócios iniciaram um planejamento visando ao desenvolvimento de alguns serviços de consultoria para orientar potenciais interessados em seus produtos e sua franquia da marca. Ao mesmo tempo que a Betaclean desenvolve novas formas de auferir receitas, ela ampliará seus negócios e incrementará suas receitas.

Então, é necessário que seja dimensionado o potencial de receitas. A venda de produtos desde o quinto mês ultrapassou o montante de R\$ 15 mil mensais. Atualmente, as vendas estão dimensionadas em R\$ 22 mil por dia. Com a divulgação dessa consultoria, ela estima incrementar a receita diária em R\$ 7 mil. Para isso, terá que investir em treinamento de pessoal. Os sócios, em especial o Rafael por meio de planejamento, estimaram que se gastassem cerca de R\$ 15 mil para treinar seus 30 consultores em gastos com materiais, mostruários e capacitação técnica periódica, despesa esta que será gerada no primeiro mês.

Também observou, mediante alguns estudos, que a previsão de receita é uma renda anual de franquia da ordem de R\$ 190 mil. Para

atingir essa meta, deverá dispor de pelo menos 20 franqueados, o que corresponde a uma receita de R\$ 9,5 mil por franqueado.

Depois de 6 (seis) meses de atuação, a Betaclean alcançou o número de 32 franquizados e desembolsou, efetivamente, com treinamento de seu pessoal um pouco mais de R\$ 22 mil ante os R\$ 15 mil estimados inicialmente, sendo a diferença de R\$ 7 mil reconhecida e paga no quinto mês.

Também incorreu num gasto com os honorários de 10 (dez) consultores na ordem de R\$ 45 mil, que foram reconhecidos e pagos em igual parcela ao final do segundo e terceiro meses com utilização de recurso que foi adiantado. Por fim, deixamos o seguinte desafio:

Você deverá, a partir das explicações acima e dos dados a seguir, compor as receitas das atividades de serviço da Betaclean. Igualmente, deverá alocar no mês de competência cada despesa incorrida. Por fim, precisará confrontar os custos da prestação do serviço com as respectivas receitas, considerando ainda que:

- as despesas com treinamento foram gastas de forma igual nos 6(seis) meses em questão.
- a Betaclean obteve a seguinte receita de prestação de serviços (em R\$ mil):

Quadro 4.1 | Receitas sobre prestação de serviços

Mês 1	Mês 2	Mês 3	Mês 4	Mês 5	Mês 6	Total
50 mil	110 mil	110 mil	10 mil	14 mil	10 mil	304 mil

Fonte: elaborado pelo autor

- Houve a incidência de 8,5% a título de impostos sobre as receitas auferidas pela Betaclean.

Diante desse cenário, monte um demonstrativo bem objetivo dos resultados alcançados e responda:

1. Qual a margem de contribuição que a empresa alcançou no semestre considerando todas as despesas e os custos envolvidos?
2. Aponte pelo menos um ponto positivo sobre o desempenho da empresa considerando a previsão e o realizado no período.
3. Aponte pelo menos um ponto negativo sobre o desempenho da empresa considerando a previsão e o realizado no período.

4. Encontre um indicador que permita que a empresa se apresente como rentável e atrativa ao mercado.

Para melhor assimilação e entendimento dessa situação tratada, você deverá ler em sua plenitude essa seção a fim de aprender os principais aspectos que caracterizam o momento de reconhecimento das receitas de serviços. Também deverá ter noção de como elaborar uma apuração de resultado simples (receitas menos despesas), respeitando a integridade de dados trazidos até aqui.

Boa leitura e vamos em frente!

## Não pode faltar

Quando estudamos as operações comerciais, a entrega de determinado bem é fator característico da operação de compra e venda (transferência da propriedade), estando essa transação muita mais relacionada ao bem comprado/ou vendido do que à própria ligação entre o comprador versus vendedor, ou seja, quem compra não cria necessariamente algum vínculo com o vendedor.

Todavia, em se tratando do tomador de serviços, além de esperar que haja excelência (essa é inerente à capacidade pessoal e técnica do prestador), muitas vezes acaba por estabelecer uma relação de proximidade (vínculo) com fornecedor de serviços. Quem nunca, por exemplo, pensou ou efetivamente trocou por falta de qualidade no atendimento de médico ou dentista? Ou até mesmo de barbeiro ou psicólogo?

Existe uma infinidade de serviços nos mais variados ramos de atividade.

Segundo Kotler

um serviço é qualquer ato ou desempenho essencialmente intangível que uma parte pode oferecer a outra e que não tem como resultado a propriedade de algo. A execução de um serviço **pode estar ou não ligada a um produto físico** (KOTLER, 1994 apud PADOVEZE et al, 2013, p. 5, grifo nosso).



No âmbito tributário, as atividades de serviço já foram relacionadas ou mapeadas pelo fisco e estão contempladas na lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003. Contabilmente falando, podemos utilizá-la para fins de aplicação de regras tributárias de retenção de impostos, pois tais serviços são passíveis de escrituração, lançamento e apuração dos tributos a pagar tanto pelas empresas que são prestadoras quanto pelas denominadas fiscalmente como tomadoras de determinado serviço.

Uma sociedade pode ser prestadora de serviços e ao mesmo tempo revender ou produzir determinado bem ou produto, e assim possuir em seu objeto social atividades variadas.

Mas como atribuir valor ao serviço? A elaboração do preço é uma etapa bastante delicada, pois muitas vezes não existem tabelas teóricas que orientem como efetuar a sua mensuração para cobrar pelos serviços prestados.

E mais, o preço de determinado serviço varia de acordo com o tipo ou perfil do profissional, da região, da capacidade econômica dos tomadores dentre tantas outras variáveis. Fato é que as sociedades que prestam serviços, por exemplo, de contabilidade, de advocacia, por vezes serviços médicos precisam atribuir valor ao trabalho efetuado e por consequência emitir nota fiscal ou recibo de serviço autônomo.

Tecnicamente, há uma dificuldade em atribuir preços às atividades de serviços. Kotler, citado por Padoveze et al (2013), relata que são quatro as características das atividades de serviço, dentre elas a intangibilidade; a inseparabilidade; a variabilidade; e a pericibilidade.

A intangibilidade de serviço é dada pelo fato dele não poder ser visto, provado ou sentidos antes de serem comprados. Não existem em uma prateleira, por exemplo.

A característica da inseparabilidade remete ao fato de que ao mesmo tempo em que são os serviços gerados eles são consumidos.

A característica da variabilidade é muito próxima do aspecto da pessoalidade que já expusemos ser inerente à atividade de serviço, ou seja, variam muito, pois quem os executa e onde são executados quase sempre são pessoas distintas. A qualidade do serviço sempre dependerá da capacidade ou habilidade técnica do prestador.

A última característica dos serviços, aqui abordada - a perecibilidade - é o que podemos não guardar, armazenar para uso posterior e estando tal característica muito ligada à característica da intangibilidade já explicada.

Uma vez descritas às características dos serviços, vamos agora conhecer como a contabilidade evidencia esse fato contábil por meio das partidas dobradas.



### Exemplificando

Uma Sociedade Simples Ltda, formada por dois contadores devidamente qualificados, desenvolveu um trabalho de auditoria para a empresa Betaclean. Os gastos com o desenvolvimento dos trabalhos foram computados um a um e ao final constatou-se uma receita da ordem de R\$ 20.000,00.

Para fins de registro na contabilidade, temos o seguinte lançamento:

D – Contas a receber..... R\$ 20.000,00

C – Receita da Prestação de Serviços..... R\$ 20.000,00

Observe que o valor da receita obtida pela empresa não será evidenciado na contabilidade como desse ou daquele sócio. Estamos à frente da característica da variabilidade. O preço a ser cobrado estará diretamente ligado à qualidade e às aptidões de quem executa. Além disso, o valor dos custos a ser inter-relacionados ao serviço na maioria dos casos é a própria força de trabalho do prestador, e em alguns casos algum material que venha a utilizar. Todavia, o mais adequado do ponto de vista contábil é quando houver a aplicação de material na prestação de serviços que ele seja reconhecido fora do preço do serviço da forma que já estudamos em seções anteriores.

Veja que no exemplo trazido, tocamos num assunto bastante importante e que chamamos de reconhecimento da receita.

Você já parou para pensar como funciona a técnica contábil para reconhecimento das receitas? A seguir, faremos uma breve exposição de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos e das normas contábeis aplicáveis.

Pois bem, até o fim do ano de 2017, o Pronunciamento técnico CPC 30 – Receitas tratava da contabilização da receita proveniente de venda de bens, prestação de serviços e de outras receitas não comumente observáveis na maioria das empresas.

A partir do ano de 2018, o registro contábil das receitas, seja ela de bens ou serviços, deve ser de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 47 - Receita de Contrato com Cliente.

Embora tenha havido a revogação da norma anterior, a maior parte dos assuntos do CPC 47 dizem respeito a assuntos que já existiam antes, mas eles estavam muito sintéticos.

A determinação do preço da transação que recebeu breves considerações de nossa parte, por exemplo, é exposta pela norma do CPC 47 (2018, p. 12) como “o valor da contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca da transferência dos bens ou serviços prometidos ao cliente, excluindo quantias cobradas em nome de terceiros (por exemplo, alguns impostos sobre vendas)”.

E nesse ponto, o reconhecimento da receita de serviços ocorrerá contabilmente sempre quando ocorrida a sua prestação, ou seja, quando tal serviço for de fato trocado (aqui podemos substituir por tomado) entre os dois agentes. É preciso ressaltar ainda que a regra nem sempre foi essa, pois por muitos anos a contabilidade procedeu exatamente da mesma forma que era prescrita pela legislação fiscal, ou seja, a receita na contabilidade por muitos anos foi reconhecida pela emissão da nota fiscal.

É necessário enfatizar que a modificação ou adoção de métodos e critérios contábeis não interferem na forma em que são calculados os tributos. Tal procedimento ocorre devido à existência da chamada neutralidade fiscal, que é inerente à aplicação das normas contábeis nos registros de fatos em partidas dobradas.

Registre-se que a receita bruta com a entrada em vigor da norma CPC 47 - Receita de Contrato com Cliente será de fato aplicada de acordo com o escopo desta norma, e os registros das operações na contabilidade não deixarão de observar as disposições da Lei Federal vigente e das Instruções normativas da Receita Federal.

Nesse sentido, de acordo com a Instrução Normativa da RFB n. 1771, de 20 de dezembro de 2017 em seu artigo 5:

**Art. 5. A receita bruta definida no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e no inciso I do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, continuará a ser reconhecida e mensurada conforme determinado pela legislação tributária e registrada na escrituração comercial da pessoa jurídica, conforme previsto no item 112-A do CPC 47 (BRASIL, 2017).**

Uma vez enaltecido o texto do item 112-A da norma CPC – 47 Receita de Contrato com Cliente (2018, p. 23), observa-se que

**A divulgação da receita na demonstração do resultado deve ser feita conforme conceituadas neste pronunciamento. Todavia, a entidade deve fazer uso de outras contas de controle interno, como, por exemplo, “Receita Bruta Tributável”, para fins fiscais e outros. A conciliação entre os valores registrados para finalidades fiscais e os evidenciados como receita para fins de divulgação de acordo com este pronunciamento deve ser evidenciada em nota explicativa às demonstrações contábeis (COMITÊ, 2018).**

As duas citações anteriores são extremamente importantes devido ao fato de que o momento de reconhecimento das receitas, a sua mensuração e a sua forma gráfica com respectivo desdobramento em contas na contabilidade é tema bastante discutido e que vem gerando entre os profissionais bastante dúvida desde então, pelo fato de existir uma tratativa sobre a visão da lei fiscal e outra de acordo com os princípios e normas de contabilidade.



**Pesquise mais**

Diante das diversas questões introduzidas pela norma CPC - 47 Receita de Contrato com Cliente, recomendamos que assista aos principais destaques da 25ª Covecon.

CONTABILIDADENATV. IFRS 15/CPC 47: As mudanças no reconhecimento de receitas em contratos com clientes. Disponível

em: <<https://www.youtube.com/watch?v=9vAGlmaEXCo>>. Acesso em: 14 jan. 2018.

Embora não exponha a palestra do Professor Doutor Eliseu Martins, o vídeo de aproximadamente 4 minutos e meio traz alguns dos principais aspectos da norma que entrou em vigência a partir de 2018.

Brevemente relatamos a respeito do reconhecimento das receitas. Agora quando precisamos tratar dos custos de determinado serviço prestado é preciso que seja mencionada a questão da estocagem e utilização da capacidade.

No que se refere à questão da estocagem, diferentemente das empresas comerciais e industriais que podem estocar suas mercadorias ou produtos, as empresas de serviços não podem utilizar esse mecanismo. Padozeve et al. (2013, p. 7) comenta: “isso não é possível para as empresas de serviços, uma vez que os serviços são produzidos e consumidos ao mesmo tempo, e, automaticamente, não podem ser estocados”.

Outro aspecto bastante relevante a se relatar no caso da receita de serviços é que ela depende basicamente da variável tempo, de forma que a capacidade de ganhos mensais do prestador de serviços dependerá sempre do melhor aproveitamento desse fator sob pena de acontecer perda nos ganhos e automaticamente da rentabilidade.

Nessa ordem, a remuneração por hora ou tarefa ganha caráter variável e a ociosidade ou ausência de trabalho implicará em redução ou ausência de renda, respectivamente.



## Refleta

O preço da receita de serviços dependerá, em termos práticos, do dimensionamento do tempo despendido pelo prestador para que ele possa executar determinada atividade. Também deverá considerar o número de horas para a execução, de forma que o preço final será o produto dessa equação.

Hoje temos a inovação trabalhista do contrato intermitente. É um trabalho não rotineiro, mas com ocorrência frequente. O trabalhador recebe apenas pelas horas efetivamente trabalhadas. Se, por exemplo,

amanhã não houver trabalho o empregado fica pelo empregador dispensando de se apresentar a empresa e livre de qualquer responsabilidade. Isso certamente reduz os custos do empregador.

Diante desse novo cenário, podemos dizer que as empresas poderão mudar o perfil de tomar serviços, uma vez que contratar profissionais será bem mais econômico do que estabelecer contratos comerciais?



### Pesquise mais

Assista ao Podcast Abrasca - IFRS 15 – Introdução. Esse vídeo expõe alguns dos principais pontos dessa nova norma contábil. EPC ABRASCA. Podcast Abrasca – IFRS 15 – Introdução. Disponível em: <[https://www.youtube.com/watch?v=Ud-HvLDhU\\_4](https://www.youtube.com/watch?v=Ud-HvLDhU_4)>. Acesso em: 14 jan. 2018.

Agora, em se tratando da escrituração contábil das receitas auferidas com a atividade de serviços, essa será inicialmente reflexo das operações registradas no departamento fiscal e nesse aspecto, como diria Thomé (2003, p. 69), é “importante para evitar erros e economizar trabalho ao eliminar nova entrada de dados já digitados pelo departamento fiscal”.

E diante dos custos dos serviços, por se tratar na maioria dos casos da força de trabalho, será necessário que o departamento de pessoal também forneça mediante as integrações sistêmicas informações precisas e tempestivas na forma de partidas dobradas.



### Assimile

Contrato é um acordo entre duas ou mais partes que cria direitos e obrigações exigíveis. A exigibilidade dos direitos e obrigações em contrato é matéria legal. Contratos podem ser escritos, verbais ou sugeridos pelas práticas usuais de negócios da entidade. As práticas e os processos para estabelecer contratos com clientes variam entre jurisdições, setores e entidade. Além disso, eles podem variar dentro da entidade (por exemplo, eles podem depender da classe do cliente ou da natureza dos bens ou serviços prometidos). A entidade deve considerar essas práticas e processos ao determinar se e quando um acordo com o cliente cria direitos e obrigações exigíveis (COMITÊ, 2018)

Vamos em frente!

## Sem medo de errar

Bem, vamos resolver a situação apresentada referente à atividade de serviços da Betaclean retomando as informações lá no diálogo aberto. Veja:

- A Betaclean incorreu as despesas com treinamento de pessoal nos meses 1 e 2, e que representaram, respectivamente, R\$ 15 mil e R\$ 7 mil.
- A Betaclean obteve um rendimento de prestação de serviços no montante de R\$ 304 mil assim distribuída no período: Mês 1: R\$ 50 mil; Meses 2 e 3: R\$ 110 mil; Meses 4 e 6: R\$ 10 mil e no mês 5: R\$ 14 mil.
- Houve a incidência de 8,5% a título de impostos sobre as receitas auferidas pela Betaclean.
- Os honorários dos 10 (dez) consultores foram incorridos num total de R\$ 45 mil e pagos nos meses 2 e 3 em valores iguais e sucessivos.

O Quadro 4.2 auxiliará na visualização dessas informações, assim como ajudará a entender o resultado gerado pela Betaclean.

Quadro 4.2 | Receitas, despesas e resultado da Atividade de Serviços – Betaclean

Descrição	Mês 1	Mês 2	Mês 3	Mês 4	Mês 5	Mês 6	Total
Receita de Serviços	50.000,00	110.000,00	110.000,00	10.000,00	14.000,00	10.000,00	304.000,00
Menos Impostos sobre a receita a 8,5%	4.250,00	9.350,00	9.350,00	850,00	1.190,00	850,00	25.840,00
Menos							
Gastos com treinamentos e materiais	15.000,00				7.000,00		22.000,00
Gastos com honorários		22.500,00	22.500,00				45.000,00
<b>Resultado da operação da Betaclean</b>	<b>30.750,00</b>	<b>78.150,00</b>	<b>78.150,00</b>	<b>9.150,00</b>	<b>5.810,00</b>	<b>9.150,00</b>	<b>211.160,00</b>

Fonte: elaborado pelo autor.

Agora que já temos a demonstração de resultados, podemos responder às questões:

1. Qual a margem de contribuição que a empresa alcançou no semestre, considerando todas as despesas e custos envolvidos?

Resposta: A margem de contribuição no resultado da operação da Betaclean no semestre foi de 69%. (R\$ 211.160,00 dividido R\$ 304.000,00)

2. Aponte pelo menos um ponto positivo sobre o desempenho da empresa, considerando a previsão e o realizado no período.

Resposta: As franquias aumentaram em 60%, passando de 20 para 32 franquias.

3. Aponte pelo menos um ponto negativo sobre o desempenho da empresa, considerando a previsão e o realizado no período.

Resposta: O comportamento das vendas apresenta oscilações negativas durante os meses. Esse indicador deve ser acompanhado pela administração da empresa.

4. Encontre um indicador que permita que a empresa se apresente como rentável e atrativa ao mercado.

Resposta: A empresa reduziu o custo por franquia em 37,5%. Manteve o mesmo montante de gastos e aumentou em 60% as franquias.

Quadro 4.3 | Indicador da redução de custos e aumento de franquias

20 franquias	32 franquias
Gastos + honorários R\$ 67.000,00	Gastos + honorários R\$ 67.000,00
R\$ 3.350,00	R\$ 2.093,75

Fonte: elaborado pelo autor.

Ante o exposto ilustrado, de forma bastante simples, apresenta-se a apuração das receitas e das despesas da Atividade de Serviços.

### Calculando o preço dos serviços a serem prestados

#### Descrição da situação-problema

O Sr. Antônio da Conciliação, então profissional liberal da área de auditoria contábil, presta corriqueiramente serviços através de uma pessoa jurídica regularmente constituída na forma de firma individual.

Uma vez firmado um contrato de prestação de serviços precisará auditar alguns eventos relacionados ao inventário dos estoques de produtos acabados e de matéria-prima de determinada indústria de plásticos. O serviço em questão, por ser vultoso, demandará outros funcionários, então o Sr. Antônio necessitará de outros profissionais no nível de auxiliares.

Diante dessas variáveis, é preciso elaborar uma estimativa de honorários considerando ainda que:

- Ele terá 160 horas disponíveis mensais;
- O preço de venda unitário será de R\$ 200,00 a hora;
- Que serão necessários 3 (três) digitadores, que terão remuneração de R\$ 500,00 mensais cada um;
- As despesas com impressão e de viagens serão na ordem de R\$ 750,00.
- E que os gastos com energia, refeições e demais despesas mensais a serem cobertas são de R\$ 5.000,00.

Os serviços foram devidamente estimados de forma que a empresa em questão conseguiu o serviço. Todavia, o valor acordado entre as partes sofreu uma redução de 18,75%, ficando em R\$ 26.000,00 para a realização dos trabalhos. O número de horas para executar os serviços ficou inalterado.

Quadro 4.4 | Indicador da redução de custos e aumento de franquias

Valor pleiteado	Valor acordado	Redução
R\$ 32.000,00	R\$ 26.000,00	18,75%

Fonte: elaborado pelo autor.

Agora, elabore uma tabela contendo uma memória de cálculo considerando todas as despesas relacionadas, assim como o ganho líquido (em R\$ e %) que seria obtido caso os montantes pleiteados tivessem sido aceitos pelo cliente de forma comparativa ao que foi efetivamente firmado para o serviço em questão.

Aproveite e inclua na tabela o novo valor alcançado com base no preço total firmado. Também deve calcular a redução percentual do lucro do serviço firmado com base no que seria obtido a partir da estimativa.

Por fim, pense que, a administração do tempo e do preço dos serviços é uma variável fundamental na hora de fechar qualquer demanda. Por fim, mencione se ainda vale a pena para a empresa em questão assumir tal demanda (considerando a geração de lucro esperada de no mínimo 60%).

### Resolução da situação-problema

Para iniciar a resolução desta situação, vamos demonstrar os cálculos necessários para elaboração da tabela de honorários.

Receita do mês: (com base na estimativa)  $160 \text{ h} \times \text{R}\$ 200,00 = 32.000,00$ ; (efetivamente acordado)  $26.000,00 / 160 \text{ h} = 162,50$ . Lembrando que permaneceu inalterado o número de horas para executar os serviços, e o preço total foi firmado.

Salário total dos auxiliares: (com base na estimativa e efetivamente acordado)  $3 \times \text{R}\$ 500,00 = 1.500,00$ .

Pois bem, diante da situação trazida, poderíamos elaborar a seguinte tabela com os dados iniciais dos honorários:

Quadro 4.5 | Tabela de Honorários

Dados	Com base na Estimativa	Com efetivamente acordado
Horas	160	160
Preço do Serviço	R\$ 200,00	R\$ 162,50
Receita do mês	R\$ 32.000,00	R\$ 26.000,00
Nº de Auxiliares	3	3
Salário (individual)	R\$ 500,00	R\$ 500,00
Salário total dos auxiliares	R\$ 1.500,00	R\$ 1.500,00

Despesas com impressão, carga de documentos e de viagens	R\$ 750,00	R\$ 750,00
Gastos com energia, refeições e demais despesas mensais	R\$ 5.000,00	R\$ 5.000,00
Total das Despesas	R\$ 7.250,00	R\$ 7.250,00
Lucro do mês	R\$ 24.750,00	R\$ 18.750,00
Lucro do mês (%)	77,3%	72,1%
Redução no lucro (%)		-24,2%

Fonte: elaborado pelo autor.

Com base na leitura da Tabela 35, o novo valor/hora alcançado importou em R\$ 162,50. Com base no preço total firmado, observou-se uma redução de 24,2% diante do preço inicialmente estimado.

Diante de uma lucratividade de 72,1% e da meta de lucro mínimo esperado de 60%, o Sr. Antônio pode considerar aceitável assumir a demanda mesmo com a redução na estimativa de honorários inicial.

## Faça valer a pena

**1.** Podem-se definir serviços como o conjunto de atividades que se desenvolvem principalmente nos centros urbanos e que diferem das atividades industriais, comerciais e agropecuárias. Muitas das atividades classificadas como serviços são, na verdade, extensões das atividades produtivas, como a agricultura, a indústria e a mineração. Segundo Kotler (1994 apud PADOVEZE et al, 2013, p. 5, grifo nosso), “um serviço é qualquer ato ou desempenho essencialmente intangível que uma parte pode oferecer a outra e que não tem como resultado a propriedade de algo. A execução de um serviço pode estar ou não ligada a um produto físico”.

De acordo com o texto-base, os serviços possuem diversas características, entre elas, a que defende que os serviços são produzidos e consumidos ao mesmo tempo. A que característica corresponde tal descrição?

- a) Tangibilidade.
- b) Variabilidade.
- c) Inseparabilidade.
- d) Percibilidade.
- e) Intangibilidade.

**2.** O CPC 47 tem por princípio básico que a entidade deve reconhecer receitas no tocante à transferência de bens ou serviços prometidos a clientes no valor que reflita a contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca desses bens ou serviços.

Esse pronunciamento veio para estabelecer princípios que devem ser aplicados pelas entidades na hora de apresentar aos usuários suas informações, além da forma de contabilização de forma que a transferência do ativo para o cliente será determinada pela capacidade que terá o cliente de controlar o ativo seja ao longo do tempo ou um momento específico.

O controle em questão está de acordo com o item 33 do CPC 47 (COMITÊ, 2018, p. 9): “a capacidade de evitar que outras entidades direcionem o uso do ativo e obtenham benefícios desse ativo. Os benefícios do ativo são os fluxos de caixa potenciais [...]”. E, de certa forma, o item 33 desse pronunciamento relata que as formas de obtenção são basicamente:

- I. pelo uso do ativo para produzir bens ou prestar serviços (exceto serviços públicos);
- II. pelo uso do ativo para aumentar o valor de outros ativos e pelo uso do ativo para liquidar passivos ou reduzir despesas e pela venda ou troca do ativo;
- III. pela caução do ativo em garantia de adiantamentos e pela retenção de passivo.

Estão corretas apenas as afirmações:

- a) I, apenas.
- b) II, apenas.
- c) III, apenas.
- d) I e II.
- e) II e III.

**3.** A divulgação da receita na demonstração do resultado deve ser feita conforme conceituadas no pronunciamento CPC 47 - Receita de Contratos com cliente. Todavia, a entidade deve fazer uso de outras contas de controle interno, como, por exemplo, “Receita Bruta Tributável”, para fins fiscais e outros. A conciliação entre os valores registrados para finalidades fiscais e os evidenciados como receita para fins de divulgação de acordo com esse pronunciamento deve ser evidenciada em nota explicativa às demonstrações contábeis.

Então, imagine que determinada sociedade tenha incorrido em determinado momento algumas receitas, sendo que as receitas em partes devem ser contabilizadas num mês e em partes no mês subsequente de acordo com os preceitos contábeis devido ao atendimento técnico da norma. Então, analise o quadro a seguir:

Quadro | Contabilização das receitas de vendas conforme CPC 47

Meses	Receitas de Vendas		
	Contabilidade	Parte não reconhecida	Regras Fiscais
Janeiro	1.270.453	44.466	1.225.987
Fevereiro	1.206.930	42.243	1.164.688
Março	1.146.584	40.130	1.106.453

Fonte: elaborado pelo autor

Assumindo por hipótese que esses números se referem a uma empresa,

- seja tributada pelo lucro real trimestral;
- os custos representam em torno de 70% das receitas fiscais;
- não existem outras despesas;
- a alíquota efetiva de imposto de renda seja de 15%, sem existência do adicional do IR;
- a base de cálculo fiscal deve determinar o montante do imposto de renda a ser apurado.

De acordo com o entendimento da tabela acima, quanto deveria ser, respectivamente, reconhecido a título de receitas e quanto seria a despesa com o imposto de renda considerando as regras fiscais?

- a) R\$ 3.497.128 e R\$ 157.371
- b) R\$ 3.623.967 e R\$ 157.371
- c) R\$ 126.839 e R\$ 3.623.967
- d) R\$ 3.497.128 e R\$ 163.079
- e) R\$ 157.371 e R\$ 3.623.967

## Seção 4.2

### Tratamento do estoque em serviços

#### Diálogo aberto

Vamos dar continuidade a nossa aprendizagem. Vamos agora abordar sobre o tratamento do Estoque em serviços. Já vimos anteriormente a importância da gestão e o controle dos materiais, insumos, matérias-primas, materiais de consumo e produtos de revenda. A acuracidade dos estoques é de vital importância na manutenção das margens de lucro e rentabilidade das vendas. Uma empresa com preços adequados a sua estrutura de custos e despesas sempre estará pronto para enfrentar a concorrência e oferecer produtos diferenciados e competitivos. Além disso, devemos citar a importância da apresentação correta dessa rubrica (conta) nos balanços. Não devemos esquecer que esse item revela aos diversos stakeholders (Bancos, Fornecedores, Clientes, Investidores, acionista, etc.) uma posição que poderá ser positiva ou negativa. Os estoques fazem parte de mecanismo de apuração de custos e o resultado da margem operacional bruta das empresas: o Lucro Bruto de cada ano.

O Sr. Rodolfo Albuquerque sabe muito bem disso. Ele é proprietário de uma empresa que presta serviços na área de construção civil. A empresa tem prosperado muito e o Sr. Rodolfo sabe que o sucesso de seu crescimento está diretamente ligado à excelente gestão de custos e controle financeiro. A empresa tem apenas dois anos e no início do terceiro ano já conquistou a freguesia em seu bairro. Trata-se de um bairro que embora já tenha mais de 50 anos, vem mostrando um crescimento populacional muito grande. Foram iniciadas obras do metrô na região, e a demanda por novas moradias e comércios expandiram sobremaneira. Entretanto, apesar desse cenário favorável, Sr, Rodolfo foi indagado pelo principal Banco Comercial de apoio financeiro sobre suas atividades, pois seus estoques aumentaram mais de 100% no último ano. No primeiro ano, fecharam com a quantia de R\$ 30.500,00. No segundo ano, os valores duplicaram.

Quadro 4.6 | Composição dos estoques

Produto	Ano 1	Ano 2	Aumento
Cimento	R\$ 10.000,00	R\$ 30.000,00	200%
Areia	R\$ 15.000,00	R\$ 25.000,00	66%
Cal	R\$ 5.000,00	R\$ 10.000,00	100%
Outros produtos	R\$ 500,00	R\$ 1.500,00	200%
Saldo de balanço	R\$ 30.500,00	R\$ 66.500,00	118%

Fonte: elaborado pelo autor

Quadro 4.7 | DRE

DRE	Ano 1	Ano 2
VENDAS	R\$ 150.000,00	R\$ 300.000,00
(-) custos dos serviços	R\$ 90.000,00	R\$ 195.000,00
(=) lucro bruto	R\$ 60.000,00	R\$ 105.000,00
(-) desp.operacionais	R\$ 20.000,00	R\$ 35.000,00
<b>Resultado</b>	<b>R\$ 40.000,00</b>	<b>R\$ 70.000,00</b>

Fonte: elaborado pelo autor

Para solucionar essa questão, que aliás é muito preocupante para a continuidade das atividades da empresa, o Sr. Rodolfo está à procura de um consultor qualificado para esclarecer e solucionar esse problema. Ele precisa continuar com o apoio financeiro do Banco Comercial. Sabe também que a rentabilidade e a prosperidade da empresa têm suprido todas as necessidades em termos de rentabilidade e fluxo de caixa. Apenas não entende por que a contabilidade está apresentando um estoque com aqueles valores.

Então, vamos auxiliar o Sr. Rodolfo? Após a leitura a seguir, tenho certeza e que estará habilitado para fazer os ajustes necessários e apresentar a real situação econômica e financeira para o Sr. Rodolfo.

Mãos à obra!

## Não pode faltar

Chegou o momento de explorar os conceitos que norteiam os estoques de serviços.

Antes, porém, vamos definir o que de fato a empresa vende na hora de prestar serviços. Podemos dizer que ela vende trabalho, e que para realizar esse trabalho utiliza-se de materiais, produtos, peças, componentes. Em outras palavras, para realizar o trabalho, ela dispõe de um estoque intangível (conhecimento intelectual do trabalhador para realizar a tarefa) e para tanto necessita de bens tangíveis na realização dessa mesma tarefa (bens materiais, como, por exemplo, no caso de um pedreiro o cimento, a areia, etc.).

Nas prestadoras de serviços são comuns os estoques de peças de reposição e material de consumo para utilização nos serviços a serem prestados.

Posto isso, podemos prosseguir!

Há alguns anos, a contabilidade de custos não tinha muita importância na área de serviços. Os efeitos que provocavam sobre os balanços publicados segundo alguns administradores eram irrelevantes. Essa ideia tornou-se ultrapassada, e a importância da aplicação de custos e estoques de serviços alargou-se consideravelmente entre os gestores.

Podemos dizer que o item de maior peso na composição dos custos dos serviços prestados é o tempo despendido na realização do serviço. Esse tempo é chamado de mão de obra.

Junto com ela, é quase certo que sempre haverá material aplicado.

Figura 4.1 | Demonstração da composição dos custos

Custo da mão de obra	Tempo para realização do serviço
Custo do material aplicado	Material necessário para realização do serviço

Fonte: elaborada pelo autor.

As orientações sobre o item Estoque e seus custos estão contidas no Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC 16. Nesse pronunciamento, encontramos as diretrizes para o tratamento dos Estoques de Serviços em Andamento. Segundo o CPC (R1), na medida em que os prestadores de serviços tenham estoques de serviços em andamento, devem mensurá-los pelos custos de sua produção.



Para empresas prestadoras de serviços, os estoques seriam materiais ou suprimentos a serem consumidos no processo de prestação de serviços. Mas elas também precisam apresentar seus estoques de SERVIÇOS EM ANDAMENTO, coisas que pouco se vê porque é comum, infelizmente, as empresas prestadoras de serviços darem tratamento inadequado a seus custos (FIPECAFI, 2011, p. 73.).

Considerando o conteúdo normal de uma empresa de serviços, podemos encontrar em seu plano de contas as seguintes rubricas (contas):

Figura 4.2 | Exemplo de descrição no plano de contas de empresas de serviços

### **Almoxarifado**

material para atender o consumo interno dos departamentos, como papel officio, material de escritório, limpeza, etc.

### **Materiais de manutenção e suprimento gerais**

material para atender necessidades da manutenção do prédio, dos veículos, entre outras necessidades.

### **Serviços em andamento**

Essa conta vai registrar todos os gastos com material, mão de obra e outros gastos aplicados a realização do serviço.

Fonte: elaborada pelo autor.

Mas qual a regra para que possamos apropriar gastos como serviços em andamento e quando apropriar diretamente no resultado? MARION (2013, p 136) menciona “Quando o prestador de serviços conseguir mensurar o percentual de serviços prestados, o reconhecimento dos custos para prestar esses serviços será diretamente no resultado. Caso, não seja possível tal mensuração, todos os gastos serão registrados como custos de serviços em andamento”.

Mas no que consistem esses custos? Basicamente, consistem em mão de obra e outros custos com o pessoal diretamente envolvido

na prestação de serviços. Os custos indiretos que mantenham relação na prestação do serviço também devem fazer parte desses custos. Já os salários e outros gastos relacionados com vendas e a administração devem ser reconhecidos como despesas no período em que incorreram.

Custos identificados na prestação de serviços

- Serviços terceirizados: custos relativos à subcontratação dos serviços.
- Materiais diretos: materiais necessários na execução dos serviços.
- Mão de obra direta: salários dos empregados e encargos trabalhistas e previdenciários (INSS, FGTS, Férias, 13º salário, vale transporte, programa de alimentação, etc.).
- Custos indiretos de serviços: incorridos no processo de prestação dos serviços, mas não identificados diretamente a cada execução, como mão de obra indireta, energia, depreciação e manutenção das instalações próprias, etc.



### Exemplificando

A empresa São Paulo Marketing Ltda foi contratada pela empresa Nordeste Águas de Coco Ltda. para divulgar o seu mais recente lançamento de produto: água de coco em embalagens de 1,5 litros.

Conforme contrato entre as partes, a empresa de marketing receberia pelos serviços prestados a quantia de R\$ 10.000,00 e conforme cronograma, os serviços deveriam ser entregues em duas etapas:

1ª etapa: entregar no primeiro trimestre do ano todos os folders e prospectos para a divulgação do produto. Por essa etapa receberá 50% do contrato.

2ª etapa: entregar no segundo trimestre do ano de porta em porta os folders e uma amostra grátis da água de coco nas regiões nobres do Nordeste. Por essa etapa, receberá os 50% restante.

O pagamento total dos serviços somente acontecerá após o cumprimento das duas etapas.

Entretanto, devido a problemas internos da empresa Nordeste e pelas chuvas constantes que impediram as visitas às residências, as duas etapas de serviços ainda estavam em andamento.

No final do segundo trimestre, apenas parte das tarefas contratadas havia sido incorrida:

Etapa 1 - incorreu em 80% das tarefas.

Etapa 2 – incorreu em 40% das tarefas.

A contabilidade de custos da Empresa São Paulo Marketing Ltda, com base no contrato firmado com a empresa Nordeste Água de Coco Ltda, deve contabilizar:

Pela realização da Etapa 1:  $R\ \$ 5.000,00 \times 80\% = R\ \$ 4.000,00$ .

D. Serviços em Andamento (Estoques)

C. Fornecedores – (Passivo Circulante)

Pela realização da Etapa 2:  $R\ \$ 5.000,00 \times 40\% = R\ \$ 2.000,00$ .

D. Serviços em Andamento (Estoques)

C. Fornecedores – (Passivo Circulante)

Como pode observar, do total dos serviços acordados no valor de R\$ 10.000,00, apenas 60% haviam sido incorridos. Se encerrássemos balanço ao final do segundo semestre, a rubrica (conta) Serviços em andamento apresentaria um saldo de R\$ 6.000,00 de serviços realizados.



## Pesquise mais

Consulte a publicação do Conselho Federal de Contabilidade. Nesta matéria, você conseguirá entender de maneira mais aprofundada a importância da formação do preço de venda de produtos e serviços.

LUNKES, Rogério João. Uma contribuição à formação de preços de venda. Revista Brasileira de Contabilidade, [S.l.], n. 141, p. 50-57, ago. 2011. ISSN 2526-8414. Disponível em: <<http://rbc.cfc.org.br/index.php/rbc/article/view/474>>. Acesso em: 31 jan. 2018.

As prestações de serviços são regidas por contratos. A respeito desse item, temos o CPC 47 – Receita de Contrato com o Cliente, no qual descreve as particularidades do contrato, sua identificação, mensuração dos preços e/ou outras modificações.

Dentre os vários objetivos elencados, destaca-se o item 2 deste CPC, que fala sobre o princípio básico do pronunciamento em voga, descrevendo que a "entidade deve reconhecer receitas para descrever a transferência de bens ou serviços prometidos a clientes

no valor que reflita a contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca desses bens ou serviços. (CPC 47, p. 2)

Ele ainda elenca cinco critérios para que se utilize o CPC 47 na contabilização dos contratos:

a) Quando as partes do contrato aprovarem o contrato (por escrito, verbalmente ou de acordo com outras práticas usuais de negócios) e estiverem comprometidas em cumprir suas respectivas obrigações;

b) Quando a entidade puder identificar os direitos de cada parte em relação aos bens ou serviços a serem transferidos;

c) Quando a entidade puder identificar os termos de pagamento para os bens ou serviços a serem transferidos;

d) Quando o contrato possuir substância comercial (ou seja, espera-se que o risco, a época ou o valor dos fluxos de caixa futuros da entidade se modifiquem como resultado do contrato); e

e) Quando for provável que a entidade receberá a contraprestação à qual terá direito em troca dos bens ou serviços que serão transferidos ao cliente. Ao avaliar se a possibilidade de recebimento do valor da contraprestação é provável, a entidade deve considerar apenas a capacidade e a intenção do cliente de pagar esse valor da contraprestação quando devido. O valor da contraprestação à qual a entidade tem direito pode ser inferior ao preço declarado no contrato se a contraprestação for variável, pois a entidade pode oferecer ao cliente uma redução de preço.



Pesquise mais

Acesse o vídeo abaixo que traz importantes mudanças no conceito e contabilização dos contratos de serviços – CPC 47.

AMCHAM BRASIL CÂMARA AMERICANA DE COMÉRCIO. **CPC 47 e o impacto nas empresas**. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=n39kbFGQufl>>. Acesso em: 29 mar. 2018.

Como podemos perceber, o reconhecimento contábil dos serviços contratados, executados e recebidos efetivamente devem obedecer importantes considerações e instruções emanadas do CPC. Em alguns casos, a prestação de serviços também influencia na apresentação da rubrica (conta) Estoques.

Um das definições que o CPC 16(R1) utiliza para definir Estoques, é que podem ser apresentados na forma de materiais e suprimentos, a serem consumidos ou transformados no processo da prestação de serviços. Entretanto há casos de empresas que embora utilizem estes Estoques, apenas emitem nota fiscal de serviços por exigência do contrato de prestação firmado com o tomador dos serviços. Então, como dar tratamento aos Estoques de materiais e suprimentos? Neste cenário, é evidente que o nível desses Estoques aumentará a cada ano.

Nesses casos, todo material comprado para a manutenção do serviço deve ser contabilizado como despesa de material de consumo na prestação dos serviços.

Outro universo das receitas de serviços que as empresas devem considerar na apresentação dos balanços é quando há participações acionárias entre empresas do mesmo grupo. Quando uma empresa **A** executa serviços à empresa **B**, e entre elas há participação acionária, devemos analisar esse envolvimento para fins da Consolidação das demonstrações financeiras. Já vimos anteriormente que a Consolidação de balanços tem como objetivo excluir as transações entre empresas formando, assim, uma unidade contábil consolidada única. Assim, quando uma empresa **A** executa serviços para a empresa **B**, ou vice-versa, tanto as rubricas (contas) de ativo, como exemplo a conta de serviços em andamento, como as contas de despesas devem ser anuladas para que o balanço exprima fidedignamente a posição patrimonial do grupo.



### Exemplificando

A empresa Alpha Ltda detém em 100% as ações da empresa Beta Ltda. A empresa Beta pertence ao ramo de serviços de Assessoria em Cobrança, e durante o ano firmou contrato com a empresa Alpha para administrar toda a carteira de clientes. Há contrato firmado entre a empresa Beta e a empresa Alpha e já havia serviços incorridos até a data de 31 de dezembro.

Quadro 4.8 | Posição da empresa Beta em 31 de dezembro

Ativo	R\$	Passivo	R\$
Bancos	20.000,00	Contas a pagar de terceiros	20.000,00
Contas a receber da controladora	40.000,00	Salários	30.000,00
Contas a receber	10.000,00	CAPITAL	90.000,00
Estoques serviços em andamento Beta	30.000,00		
Ativo Imobilizado	40.000,00		

Fonte: elaborado pelo autor.

De outro lado, temos:

Quadro 4.9 | Posição da empresa Alpha em 31 de dezembro

Ativo	R\$	Passivo	R\$
Bancos	50.000,00	Contas a pagar de terceiros	14.000,00
Contas a receber	104.000,00	Contas a pagar à Cia Controlada	40.000,00
Adiantamento a sócios	10.000,00	Fornecedores de serviços	50.000,00
Imobilizado	150.000,00	Empréstimos e financiamentos	10.000,00
		CAPITAL	200.000,00

Fonte: elaborado pelo autor.

O relacionamento comercial entre as empresas está representado pelas seguintes contas:

Contas a receber da controladora - empresa Beta

Estoques de serviços em andamento – empresa Beta

Contas a pagar à companhia controlada – empresa Alpha

Fornecedores de serviços – empresa Alpha.

Para ajustarmos os balanços a fim de visualizar a posição do grupo, devemos fazer as eliminações necessárias entre as empresas.

Valores a receber entre companhias/lançamentos de contrapartida para eliminação de saldo:

### Lançamento 1

Debitar - Contas a pagar à Cia Controlada..... R\$ 40.000,00

Creditar - Contas a receber da Controladora..... R\$ 40.000,00

## Lançamento 2

Debitar - Fornecedores de serviços ..... R\$ 30.000,00

Creditar - Estoques de serviços em andamento ..... R\$ 30.000,00

Mediante as eliminações na consolidação das demonstrações financeiras, o grupo ALPHA + BETA apresenta a seguinte posição patrimonial:

Quadro 4.10 | Papel de trabalho de Consolidação de Balanços - Cia Controladora e Cia Controlada.

Ativo	Cia controladora R\$	Cia controlada R\$	Eliminação		consolidado R\$
			débito	crédito R\$	
Bancos	50.000,00	20.000,00			70.000,00
Contas a receber Da Controladora	0,00	40.000,00	lcto 1	40.000,00	0,00
<b>CONTAS A RECEBER</b>	<b>104.000,00</b>	<b>10.000,00</b>			<b>114.000,00</b>
Estoques serviços andamento Alpha	0,00	30.000,00	lcto 2	30.000,00	0,00
Adiantamento a sócios	10.000,00	0,00			10.000,00
Imobilizado	150.000,00	40.000,00			190.000,00
<b>Total Ativo</b>	<b>314.000,00</b>	<b>140.000,00</b>			<b>384.000,00</b>
<b>Passivo</b>					
Contas a pagar de terceiros	14.000,00	20.000,00			34.000,00
Contas a pagar á cia Controlada	40.000,00	0,00	lcto 1	40.000,00	0,00
salários a pagar	0,00	30.000,00			30.000,00
fornecedores de serviços	50.000,00	0,00	lcto 2	230.000,00	20.000,00
empréstimos e financiamentos	10.000,00	0,00			10.000,00
<b>CAPITAL</b>	<b>200.000,00</b>	<b>90.000,00</b>			<b>290.000,00</b>
<b>Total Passivo</b>	<b>314.000,00</b>	<b>140.000,00</b>			<b>384.000,00</b>

Fonte: elaborado pelo autor.

Observação: lcto = lançamento



Há uma sensível diferença entre vender produtos e prestar serviços. Na venda de produtos você está transferindo um bem tangível e sua relação comercial estará atrelada ao produto principalmente a fatores tecnológicos. Quando você está vendendo serviços a sua relação comercial fica mais apurada. Nesse momento, você está estabelecendo uma relação mais próxima ao cliente. Neste momento, o conhecimento, valores intelectuais e organização, são colocados em avaliação. Uma apresentação com qualidade é fator predominante para a aceitação da sua planilha de custos e preços desejados.

## **Sem medo de errar**

Acredito que após a leitura deste capítulo, você já esteja capacitado a auxiliar o Sr. Rodolfo. Lembra-se dele?

O problema em questão é exatamente descobrir as razões do crescimento dos seus estoques. Aliás, ele não entendia como poderia ter saldos de estoques em balanço, uma vez que todos os serviços ao final do ano 2 haviam sido entregues e todo material consumido. Além disso, esta Posição Patrimonial estava afetando seu relacionamento com o Banco Comercial, seu principal apoio nas finanças.

Pois bem, em primeiro lugar vamos retomar os conceitos de material aplicado na Prestação de Serviços. O conceito dado pelo CPC (16) para definir estoques, é que podem ser apresentados na forma de materiais e suprimentos, a serem consumidos ou transformados no processo da prestação de serviços.

Posto isso, já encontramos indícios de que a conta de estoques não reflete a realidade dos acontecimentos. Lembre-se de que a empresa cumpriu todas as tarefas no prazo determinado e, portanto, todo material e suprimentos foi consumido na prestação dos serviços.

O que tudo indica é que deveria haver alguma cláusula no contrato exigindo que os valores a serem pagos seriam mediante apenas por nota fiscal de serviços. Por esse motivo os estoques não eram baixados.

Para corrigir essa situação, devemos levar a resultados os valores consumidos na prestação de serviços. Assim, os resultados obtidos no Ano 1 e Ano 2 sofreriam alterações e demonstraria a real situação dos estoques.

Considerando as orientações dadas pelo CPC 16, temos os seguintes resultados:

DRE	ANO 1	ANO 2
RESULTADO	R\$ 40.000,00	R\$ 70.000,00
(-) DESPESAS DE MAT APLICADO	R\$ 30.500,00	R\$ 66.500,00
NOVO RESULTADO	R\$ 9.500,00	R\$ 3.500,00
SALDO DE ESTOQUES	R\$ 0,00	R\$ 0,00

Como pode-se observar é muito importante conhecer os preâmbulos do CPC 16. Quando não é dado o devido tratamento aos estoques de serviços, podemos nos deparar com situações muito delicadas e que podem comprometer a situação econômica e financeira da empresa.

## Avançando na prática

### Concorrência no setor de serviços contábeis.

#### Descrição da situação-problema

A empresa Soluções em Contabilidade Ltda participou de uma concorrência para prestar serviços na área de Auditoria de Estoques. Nos últimos cinco anos, nunca havia perdido uma concorrência. Após uma semana, receberam um comunicado agradecendo a participação, e que a empresa escolhida havia apresentado o menor custo/hora de trabalho: R\$ 15,35.

O diretor de negócios da Soluções Contabilidade não satisfeito com o resultado, convocou seu departamento de Planejamento e Controller e solicitou que apresentasse os cálculos do custo/hora por funcionário enviado para a licitação. A empresa Soluções trabalhava com uma das melhores margens de venda de prestação

de serviços e estava desconfiando que alguma coisa não caminhava de acordo com as previsões de estudo de concorrência que faziam periodicamente.

Assim, convido você a efetuar os cálculos e mostrar qual o custo efetivo da empresa Soluções e delinear algum parecer a respeito.

### Resolução da situação-problema

Para resolver as questões, temos que levantar alguns dados essenciais para realizar o custo/hora enviado para licitação. O primeiro dado é o salário do profissional e sobre ele, devemos considerar as incidências de encargos trabalhistas. Outro dado é levantar a quantidade de dias e tempo previsto para a realização dos trabalhos.

- 1 Funcionário com salário de R\$ 2.000,00, com atividade de segunda a sexta- feira com 8 horas diárias. Considerar também ociosidade de 10% sobre o dia trabalhado.

A partir desses dados, podemos montar a planilha de custos.

Quadro 4.11 | Passo 1 – Determinar o número de horas que serão aplicadas no trabalho durante o mês:

Número de dias do mês	31
( - ) domingos, sábados e feriados	10
( = ) dias úteis	21
( x ) número de horas	8 h
(=) número de horas disponíveis	168 h
( - ) tempo de ociosidade do funcionário 10%	16,8 h
(=) tempo disponível de horas	151,2 h

Fonte: elaborado pelo autor

Quadro 4.12 | Passo 2 – Determinar os encargos sobre o salário e encontrar o custo/hora do funcionário

Salário	R\$ 2.000,00	REMUNERAÇÃO MENSAL
Férias	R\$ 166,67	Salário dividido por 12 meses
1/3 adicional de férias	R\$ 55,55	1/3 de calculado sobre as férias
13 salário	R\$ 166,67	Salário dividido por 12 meses
INSS empresa 20%	R\$ 477,78	(20% sobre salários, férias, adic, 13 salário)
Terceiros 5,8%	R\$ 138,56	(5,8% sobre salários, férias, adic, 13 salário)
SAT 1%	R\$ 23,89	(1% sobre salários, férias, adic, 13 salário)
FGTS 8%	R\$ 191,11	(8% sobre salários, férias, adic, 13 salário)
( = ) Total salário + encargos	R\$ 3.220,03	
( + ) Despesas de locomoção	R\$ 400,00	
( = ) Total desembolso empresa	R\$ 3.620,03	

Fonte: elaborado pelo autor

A partir dos dados calculados, podemos achar o custo hora de trabalho. Para tanto, devemos dividir o total de desembolso da empresa (R\$ 3.620,03) pelo tempo disponível de horas.

$$R\$ 3.620,03 / 171,2 \text{ H} = R\$ 21,30 \text{ h}$$

Comparando ao preço vencido pela concorrência (R\$ 15,35), encontramos uma redução da ordem de 27,93%. Dentro de uma análise bem subjetiva, poderíamos alegar:

1. A empresa tem uma remuneração bem inferior às praticadas pela Solução Contabilidade, pois quanto menor o salário, menor será o custo da hora empregada. Talvez um profissional com menos qualificação.
2. A empresa ainda está na era das empresas que não se preocupam com custos dos serviços, como citado pelo FIPECAFI e descrito na caixa do assímile. Assim apresentam um custo irreal de mercado.

## Faça valer a pena

**1.** A empresa ABC LTDA efetuou serviços para a empresa DEF LTDA. O contrato acordado entre as partes era de entregar no primeiro bimestre 100% dos serviços solicitados e o pagamento seria efetuado no 1o mês após a realização das tarefas. Entretanto, no início do segundo mês alguns acontecimentos fizeram que a empresa enviasse um relatório onde constavam os serviços já realizados e os serviços a realizar.

Em relação aos custos incorridos pelo serviço realizado, deve ser apresentado no Balanço do bimestre? Assinale a alternativa que indica a conta apropriada para se registrar:

- a) no resultado do exercício.
- b) na conta de adiantamento de fornecedores.
- c) como conta redutora das contas dos Serviços a receber.
- d) na conta de Serviços em Andamento (Estoques).
- e) não deve ser considerada até que se efetue 100% dos serviços acordados.

**2.** Os custos de serviços, basicamente, consistem em mão de obra e outros custos com o pessoal diretamente envolvido na prestação de serviços e os custos indiretos que mantenham relação na prestação do serviço. Os salários e outros gastos relacionados com os departamentos de apoio como vendas e a administração devem ser reconhecidos como despesas no período em que incorreram.

Os custos identificados na prestação de serviços como, salários dos empregados e encargos trabalhista e previdenciários (INSS, FGTS, férias, 13o. salário, vale transporte, programa de alimentação, etc.), são classificados como:

- a) materiais diretos.
- b) mão de obra direta.
- c) serviços terceirizados.
- d) custos indiretos.
- e) despesas de vendas e administração.

**3.** O CPC 47 elenca cinco critérios para que se reconheça a prestação de serviços entre o tomador e o prestador de serviços. Dois critérios são: Quando a entidade puder identificar os direitos de cada parte em relação

aos bens ou serviços a serem transferidos e quando a entidade puder identificar os termos de pagamento para os bens ou serviços a serem transferidos.

Qual o instrumento utilizado nas relações comerciais e em especial na prestação de serviços que normatiza os direitos e deveres de cada um? Assinale a alternativa correta:

- a) Nota fiscal de serviços emitida pelo prestador dos serviços.
- b) Nota fiscal de serviços emitida pelo tomador dos serviços.
- c) Um sinal em dinheiro depositado em conta corrente.
- d) Uma promissória assinada pelo prestador a favor do tomador de serviços.
- e) Contrato de prestação de serviços.

## Seção 4.3

### Demonstrativo de fluxo de caixa

#### Diálogo aberto

Finalmente, chegamos à última seção desta unidade. Aqui, vamos aprender como elaborar um fluxo de caixa a partir de uma situação estática patrimonial. A expressão “estática patrimonial” já é familiar em nosso processo de aprendizado, correto? E é isso mesmo, a partir de dados do Balanço Patrimonial, vamos apresentar por meio de recebimentos e pagamentos a real situação da empresa. É através deste relatório, que vários stakeholders se orientam para analisar o fluxo de entradas e saídas monetárias, bem como demonstrar onde a disponibilidade diária da empresa está sendo alocada. Uma empresa que investe em novo parque fabril, por exemplo, com certeza apresentará um grau de imobilização bem maior que o ano anterior. E nesse cenário, como fica a vida financeira da empresa? O dinheiro disponível que foi aplicado na compra de máquinas para aumentar a produção frequentemente causa um desequilíbrio nas finanças. Tome como exemplo, nossa vida pessoal. Quando compramos um veículo, seja à vista ou a prazo, provavelmente passaremos também por um processo de readequação de nossas finanças. Isso também acontece com nossas empresas. Aliás, podemos dizer que esse controle é fundamental para manter a longevidade das empresas. É por meio dele, que podemos opinar um diagnóstico favorável ou desfavorável para os anos vindouros da organização.

Nesse sentido, o Sr. Rodolfo Albuquerque, estava preocupado com a situação de sua empresa.

Recorda-se dele? Empresário em franca expansão no ramo de prestação de serviços na área de construção civil. Nos últimos anos ele tem investido pesado no parque fabril. Isso porque o último estudo elaborado por uma empresa especialista em análise de balanços apresentou índices que refletiam uma obsolescência de suas máquinas. Em almoço com empresários do ramo, o assunto era um só: como os empresários fizeram para suprir as necessidades de fluxo de caixa. Em meio às conversas, todos sem exceção

falavam sobre o caixa gerado pelas operações, o caixa suprido pelos financiamentos, os investimentos realizados.

Ao chegar no escritório, entrou em contato com um amigo especialista em controladoria e finanças e expôs o constrangimento que havia passado ao perceber que não tinha um relatório DFC - DEMONSTRAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA da sua empresa. Seu amigo, de imediato prontificou a ajudá-lo e disse que esse relatório já era comum no meio empresarial. Disse ainda, que precisaria apenas dos dois últimos balanços encerrados, e no prazo de 2 dois dias úteis apresentaria a ele uma DFC do exercício.

Sr. Rodolfo, por sua vez, deixou à disposição os balanços publicados com sua secretaria para seu amigo apenas retirá-los. Portanto, convido você a auxiliar o Sr. Rodolfo. Vamos pegar os dois últimos balanços publicados cedidos por ele e apresentar uma DFC pelo método direto e indireto, que reflita a realidade das finanças da empresa. Mãos à obra!

## Não pode faltar

Bem, vamos iniciar nosso aprendizado sobre o universo que cerca a Demonstração do Fluxo de Caixa. Para simplificar, de agora em diante vamos nos referir a ela apenas como DFC.

Esse importante relatório foi introduzido pela Lei n. 11.638/07 e veio consolidar uma necessidade muito premente no meio empresarial. É por esse demonstrativo que a empresa consegue visualizar a sua vida financeira. Podemos dizer figurativamente que ela é uma "RESSONÂNCIA" das entradas e saídas de recursos da empresa em determinado momento. Aliás, vai mais longe no tocante à informação disponibilizada, pois dá uma tendência das aplicações do disponível da empresa e muito mais do que isso, oferece indicadores para a tomada de decisões como:

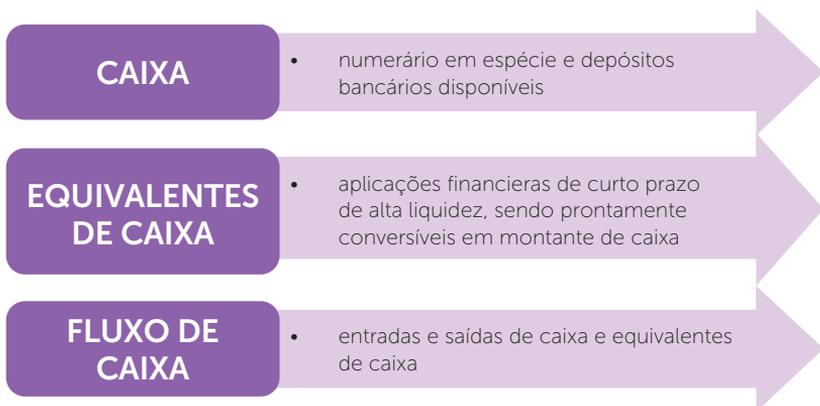
- ✓ Decidir sobre a distribuição de dividendos.
- ✓ Estabelecer políticas internas, como benefícios a empregados.
- ✓ Estabelecer e decidir qual o momento e nível de investimentos a ser adotado.
- ✓ Avaliar a capacidade de pagamento da empresa.
- ✓ Acompanhar o ingresso e destino de novos recursos via acionistas.

- ✓ Resultado de aplicações em outras empresas, e muitos outros aspectos da movimentação financeira da empresa.

A DFC veio substituir a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos – DOAR. Essa substituição foi exigida em lei e ainda determinou que deve ser apresentada conforme os requisitos do Pronunciamento CPC 03. A sua apresentação deve fazer parte das Demonstrações Financeiras de cada período.

Nesse sentido, o CPC 03 deixa muito claro quanto aos conceitos aplicáveis sobre disponibilidades. Assim devemos nos atentar às análises do disponível e considerar os seguintes conceitos:

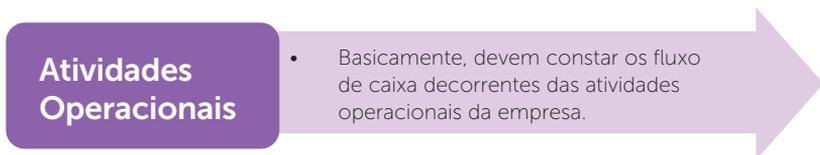
Figura 4.3 | Conceitos aplicáveis a DFC



Fonte: adaptada de MARION, J. C. (2013, p.84).

Há, ainda, os conceitos aplicáveis a Atividades operacionais, Atividades de investimento e Atividades de Financiamento. Esses conceitos fazem parte da composição e apresentação dos fluxos de caixa.

Figura 4.4 | Conceitos aplicáveis sobre disponibilidades CPC 03



## Atividades de investimento

- Representam o esforço da empresa em dispêndios monetários para gerar fluxo de caixa futuros.

## Atividades de financiamento

- Representam valores captados para suprir os empréstimos a pagar e a necessidade de cumprir as obrigações financeiras frente ao capital próprio (remuneração de investidores, por exemplo) e também a capital de terceiros.

Fonte: elaborada pelo autor.



### Refleta

Para todo e qualquer relatório econômico e financeiro, sempre vamos nos deparar com dois regimes de reconhecimento de entradas e saídas de caixa. O regime de competência utilizado pela contabilidade para refletir a situação da empresa em determinada data e o regime de caixa para os controles financeiros do dia a dia. Podemos afirmar que a contabilidade é considerada uma Ciência porque utiliza o regime de competência para gerar os relatórios econômicos e financeiros?

Após essas exposições acredito que já podemos apresentar o objetivo da DFC, conforme definido pelo CPC 03:



Informações sobre o fluxo de caixa de uma entidade são úteis para proporcionar aos usuários das demonstrações contábeis uma base para avaliar a capacidade de a entidade gerar caixa e equivalentes de caixa, bem como as necessidades da entidade de utilização desses fluxos de caixa. As decisões econômicas que são tomadas pelos usuários exigem avaliação da capacidade de a entidade gerar caixa e equivalentes de caixa, bem como da época de sua ocorrência e do grau de certeza de sua geração. (COMITÊ, 2010)

Acredito que até o momento abordamos importantes conceitos a serem considerados na DFC. A partir de agora vamos colocar em prática esses conceitos e apresentar as técnicas de sua elaboração.

A apresentação da Demonstração de Fluxo de Caixa pode ser realizada por dois métodos e em qualquer um deles atendem plenamente aos objetivos estabelecidos pelo CPC 03. O importante a ser frisado é que a técnica sempre vai ao final justificar e demonstrar as variações dos saldos monetários de caixa e bancos apresentados no Balanço Patrimonial. Assim, se no ano 2 o saldo de caixa e bancos terminou com um saldo de R\$ 200,00, por exemplo, e no ano 1 tinha o saldo de R\$ 50,00, a diferença de R\$ 150,00 será apresentada a cada conta e ao final as variações das atividades operacionais, atividades de investimento e atividades de financiamentos irão justificar esse aumento do saldo da conta, ou em outros casos a sua diminuição. Lembre-se que na execução do DFC estaremos sempre considerando o regime de caixa e que para tanto deveremos considerar os efeitos de contabilização pelo regime de competência.



### Assimile

Uma das maiores dificuldades em aprender a elaborar um Balanço Patrimonial é conhecer o sistema das partidas dobradas, também conhecido como temática contábil. Não podemos esquecer que por trás do regime de competência, quase sempre teremos também os eventos de regime de caixa, onde são registradas as entradas e saídas monetárias.



### Exemplificando

Considerando um evento contábil, temos:

A empresa XY registra a venda a prazo no valor de R\$ 1.000,00 no mês 1 e com vencimento no mês 2. No saldo de contas a receber já havia um saldo a receber do mês 1 na quantia de R\$ 500,00.

Quadro 4.13 | MÊS 1

Posição contábil mês 1	Valor	Posição de caixa mês 1	Valor
Saldo inicial Contas a receber	R\$ 500,00	Saldo inicial caixa e bancos	R\$ 0,00
(+) vendas a prazo - Contas receber	R\$ 1.000,00	Vendas a prazo - Caixa e bancos	R\$ 0,00
Posição mês 1	R\$ 1.500,00	Posição mês 1	R\$ 0,00

Fonte: elaborado pelo autor.

Quadro 4.14 | MÊS 2

Posição contábil mês 2	Valor	Posição de caixa e bancos mês 2	Valor
Saldo inicial contas a receber	R\$ 0,00	Saldo inicial – pelo recebimento do saldo no início do mês 1	R\$ 500,00
Contas a receber	R\$ 0,00	Caixa e bancos - pelo recebimento da venda	R\$ 1.000,00
Posição mês 2	R\$ 0,00	Posição mês 2	R\$ 1.500,00

Fonte: elaborado pelo autor.

Assim, para a posição no mês, devemos eliminar o regime de competência e considerar o efetivamente recebido:

Saldo do mês 2: ..... R\$ 500,00

Recebimento vendas a prazo mês 2.....R\$ 1.000,00

Saldo disponível no balanço no mês 2.....R\$ 1.500,00

Figura 4.5 | Métodos de apresentação da DFC

**Método direto:** Consiste em classificar os recebimentos e pagamentos utilizando as partidas dobradas. Permite gerar informações com base em critérios técnicos livres de qualquer interferência da legislação fiscal.

**Método Indireto:** Consiste na demonstração dos recursos das atividades operacionais a partir do lucro líquido, ajustados pelos itens que afetam o resultado, mas que não modificam o caixa da empresa (depreciação, amortização e exaustão).

Fonte: Alves (2017, p. 126).



### Pesquise mais

Assista ao vídeo seguir e se aprofunde em importantes conceitos sobre DFC.

FERNANDO ROSA. **José Carlos Marion DFC Cap 8 Aula IX e X.** Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=0FH6YeMrapp>>. Publicado em 24 dez. 2014. Acesso em: 20/ fev. /2018.

Começamos apresentando o método direto. Nessa forma de apresentação inicia-se pelo recebimento de vendas. A cada item no balanço é ajustado o saldo considerando a Demonstração do resultado do exercício e outros itens cujos efeitos reflitam nas atividades de financiamento e de investimentos.



### Exemplificando

O Sr. Sebastião estava muito preocupado com a fala de capital de giro no seu dia a dia. As vendas estavam crescendo, os custos estavam apropriados e a rentabilidade dos produtos apresentavam margem satisfatórias. Mesmo assim, solicitou uma análise do fluxo de caixa da empresa. Assim, com os dados de balanço, DRE e demonstração de lucros e prejuízos acumulados vamos desenvolver passo a passo a DFC pelo método direto.

### Quadro 4.15 | BALANÇO PATRIMONIAL

ATIVO	ANO 2	ANO 1	PASSIVO	ANO 2	ANO 1
Caixa e Bancos	14.000,00	6.000,00	Fornecedores	44.000,00	22.000,00
			EMPREST L.P.	10.000,00	0
Contas a receber	44.000,00	32.000,00	Capital	40.000,00	40.000,00
Estoques	42.000,00	28.000,00	Reservas	12.000,00	12.000,00
Terrenos	28.000,00	10.000,00	Lucros acumulados	22.000,00	2.000,00
<b>TOTAL</b>	<b>128.000,00</b>	<b>76.000,00</b>	<b>TOTAL</b>	<b>128.000,00</b>	<b>76.000,00</b>

Fonte: elaborado pelo autor.

D R E ANO 2	R\$	DEM. DOS LUCROS OU PREJ. ACUM. ANO 2	R\$
RECEITA LIQUIDA	260.000,00	SALDO ANO 1	2.000,00
CMV ( - )	170.000,00	LUCRO LIQ. ANO 2	20.000,00
<b>(=) LUCRO BRUTO</b>	<b>90.000,00</b>	<b>SALDO ANO 2</b>	<b>22.000,00</b>
DESP ADM ( - )	50.000,00		
DESP VENDAS ( - )	20.000,00		
<b>(=) Lucro Liquido</b>	<b>20.000,00</b>		

Tabela 4.1 | Passo a Passo da DFC

<b>1º PASSO</b>	<b>R\$</b>	<b>3º PASSO PAGTO DE DESP.</b>	<b>R\$</b>
Saldo Inicial Contas a Receber	32.000,00	Desp. ADM	50.000,00
Vendas (+)	260.000,00	Desp. VENDAS	20.000,00
Saldo de Clientes (-)	44.000,00	Pagto de Despesas	70.000,00
<b>Receb. de Clientes ANO 2</b>	<b>248.000,00</b>		
<b>2º PASSO</b>	<b>R\$</b>	<b>4º PASSO</b>	<b>R\$</b>
Saldo Inicial de Mercadorias	28.000,00	Compra Terrenos	
Compras (+)	0	Saldo ANO 1	10.000,00
Estoque Final (-)	42.000,00	Saldo ANO 2	28.000,00
Custo das Mercadorias	170.000,00	<b>Compra terrenos</b>	<b>-18.000,00</b>
Compras	184.000,00		
Saldo Inicial de Fornec.	22.000,00	<b>5º PASSO</b>	<b>R\$</b>
Compras ANO 2 (+)	184.000,00	EMPRESTIMOS DE LP	10.000,00
Saldo Final de Fornec (-)	44.000,00		
<b>Pagto a Fornec. ANO 2</b>	<b>162.000,00</b>		

Fonte: elaborada pelo autor

### Montando a DFC MÉTODO DIRETO:

#### CAIXA GERADO PELAS ATIVIDADES OPERACIONAIS

RECEBIMENTO DE VENDAS	248.000,00
PAGAMENTO DE FORNECEDORES (-)	-162.000,00
PAGAMENTO DE DESPESAS (-)	-70.000,00
	<hr/>
	<b>16.000,00</b>

#### CAIXA APLICADO NAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTOS

COMPRA DE TERRENOS (-)	-18.000,00
------------------------	------------

#### CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO

EMPRÉSTIMO DE LONGO PRAZO (+)	10.000,00
AUMENTO DO CAIXA ANO 2	8.000,00
AUMENTO DAS DISPONIBILIDADES ANO 2	
SALDO CAIXA E BANCOS ANO 2	14.000,00
SALDO CAIXA E BANCOS ANO 1	6.000,00
	<hr/>
<b>VARIAÇÃO</b>	<b>8.000,00</b>

Com os dados apresentados, o Sr. Sebastião conseguirá visualizar as razões que afetam o capital de giro.

Para finalizar, vamos agora abordar sobre a DFC – Método indireto. Nesse método, parte-se do lucro líquido ou prejuízo do exercício e ajusta-se o resultado a fim de refletir basicamente os efeitos de transações que não envolvem caixa ou equivalentes de caixa. Nesse cenário, podemos elencar, como exemplo, as seguintes transações que não afetam o caixa:

- Depreciação.
- Resultado da Equivalência patrimonial.
- Amortização.
- Exaustão.
- Ganho ou perda na venda de ativos.
- Perda do valor recuperável – *impairment*.
- Provisões.
- Contingências.

## **Modelo de DFC - INDIRETA**

(+) Lucro líquido

AJUSTES:

Depreciação

Resultado da equivalência patrimonial

Perda cambial

Aumento nas contas a receber de clientes

Diminuição de estoques

Diminuição de fornecedores

### **(=) CAIXA LÍQUIDO PROVENIENTE DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS**

Fluxos de caixa das atividades de investimento

Compra de ativo imobilizado

Recebimento pela venda de equipamento

Juros recebidos

Dividendos recebidos

### **(=) CAIXA LÍQUIDO PROVENIENTE DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO**

Fluxos de caixa das atividades de financiamento

Recebimento pela emissão de ações

Recebimento por empréstimos a longo prazo

Pagamento de passivo por arrendamento

Dividendos pagos

### **(=) CAIXA LÍQUIDO PROVENIENTE DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO**

Aumento líquido de caixa e equivalentes de caixa

Caixa e equivalentes de caixa no início do período

Caixa e equivalentes de caixa no fim do período



**Pesquise mais**

Assista ao vídeo a seguir, que aborda importantes aspectos sobre a demonstração do fluxo de caixa.

PERRONE CONTÁBIL. **Demonstração de Fluxo de Caixa** – Bloco 01 – Luciano Perrone. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=GFttsOOd6v0>>. Publicado em: 5 fev. 2015. Acesso em: 20 fev. 2018.

## Sem medo de errar

Acredito que já estamos habilitados a auxiliar o Sr. Rodolfo Albuquerque. Os balanços disponibilizados por ele foram:

Quadro 4.16 | Balanço Patrimonial

Contas	Ano 2	Ano 1
Caixa e bancos	R\$ 10.000,00	R\$ 10.000,00
Contas a receber	R\$ 46.000,00	R\$ 44.000,00
Estoques	R\$ 51.000,00	R\$ 48.000,00
Outros créditos a receber	R\$ 20.000,00	R\$ 20.000,00
Terrenos	R\$ 33.000,00	R\$ 13.000,00
<b>Total Ativo</b>	<b>R\$ 160.000,00</b>	<b>R\$ 135.000,00</b>
Fornecedores	R\$ 16.000,00	R\$ 13.000,00
Empréstimos de longo prazo	R\$ 26.000,00	R\$ 25.000,00
Capital Social	R\$ 87.000,00	R\$ 87.000,00
Reservas	R\$ 8.000,00	R\$ 8.000,00
Lucros Acumulados	R\$ 23.000,00	R\$ 2.000,00
<b>Total Passivo</b>	<b>R\$ 146.000,00</b>	<b>R\$ 135.000,00</b>

Fonte: elaborado pelo autor

Quadro 4.17 | Demonstração do Resultado Exercício

	R\$
Receitas líquidas	290.000,00
(-) Custo das Mercadorias Vendidas	190.000,00
(=) Lucro Bruto	100.000,00
(-) Despesas Administrativas	56.000,00
(-) Despesas com Vendas	23.000,00
<b>(=) Lucro Líquido</b>	<b>21.000,00</b>

Fonte: elaborado pelo autor

Quadro 4.18 | Demonstração de Lucros Acumulados para ano 2

	R\$
Saldo ano 1	2.000,00
Lucro líquido ano 2	21.000,00
<b>Saldo ano 2</b>	<b>23.000,00</b>

Fonte: elaborado pelo autor

Agora que já temos os dados, podemos montar o fluxo de caixa. Começemos pelo MÉTODO DIRETO:

### Passo 1- Cálculo do Recebimento das vendas.

Para acharmos os recebimentos, devemos analisar as variações da conta de Contas a Receber e adicionar o montante de vendas. Assim se pegarmos o saldo de balanço do contas a receber do ano 1, somarmos as receitas líquidas e reduzirmos contra o saldo do ano 2, encontraremos efetivamente o quanto a empresa recebeu de seus clientes:

Quadro 4.19 | Demonstrativo do cálculo sobre recebimento de vendas

Saldo Inicial de Contas a Receber	R\$ 44.000,00
(+) vendas do ano 2	R\$ 290.000,00
(-) saldo final de Contas a receber	R\$ 46.000,00
<b>Valor efetivamente recebido no ano 2</b>	<b>R\$ 288.000,00</b>

Fonte: elaborado pelo autor

### Passo 2- Cálculo do pagamento aos fornecedores.

Para encontrarmos o total pago a fornecedores, devemos confrontar o saldo inicial e final de fornecedores e considerar o período do valor de compras. Assim, temos que encontrar em primeiro lugar o valor de compras que pelos dados do balanço conseguimos por meio da fórmula:

---


$$\text{CUSTO DA MERCADORIA VENDIDA} = \text{ESTOQUE INICIAL} + \text{COMPRAS} - \text{ESTOQUE FINAL}$$

$$\text{R\$ } 190.000,00 = \text{R\$ } 48.000,00 + \text{COMPRAS} - \text{R\$ } 51.000,00.$$


---

Resolvendo a equação:

- COMPRAS = R\$ 48.000,00 – R\$ 51.000,00 – R\$ 190.000,00.  
(lembre-se da regra de sinais)

- COMPRAS = - R\$ 193.000,00 x (-1) => Compras = R\$ 193.000,00

Quadro 4.20 | Demonstrativo das compras realizadas

Saldo Inicial de Mercadorias	R\$ 48.000,00
(+) compras	R\$ 193.000,00
(-) estoque final	R\$ 51.000,00
<b>Valor efetivamente pago no ano 2</b>	<b>R\$ 190.000,00</b>

Fonte: elaborado pelo autor

Agora, já temos condições de achar o pagamento a fornecedores:

Quadro 4.21 | Demonstrativo do cálculo do pagamento dos fornecedores

Saldo inicial de fornecedores	R\$ 13.000,00
(+) compras	R\$ 193.000,00
(-) saldo final de fornecedores	R\$ 16.000,00
<b>(=) pagamentos a fornecedores</b>	<b>R\$ 190.000,00</b>

Fonte: elaborado pelo autor

### Passo 3- Cálculo do Pagamento de despesas.

Para determinar os gastos com despesas pagas no exercício, deve-se considerar o valor apresentado na DRE: **R\$ 79.000,00**.

Agora que já consideramos os da DRE com contrapartidas no balanço, resta apenas verificar as alterações das contas que apenas movimentaram as contas de Ativo e Passivo:

Quadro 4.22 | Demonstrativo do cálculo do pagamento de despesas

Contas	Ano 2	Ano 1	Variação
Outros créditos a receber	R\$ 20.000,00	R\$ 20.000,00	R\$ 0,00
Terrenos	R\$ 33.000,00	R\$ 13.000,00	R\$ 20.000,00

Fonte: elaborado pelo autor

Com os dados levantados, já temos condições de elaborar a DFC pelo Método Direto:

Quadro 4.23 | DFC pelo Método Direito

<b>Caixa gerado pelas atividades operacionais</b>		
(+) Recebimento de vendas	R\$ 288.000,00	
(-) Pagamento de fornecedores	R\$ 190.000,00	
(-) Pagamento de despesas	R\$ 79.000,00	R\$ 19.000,00
<b>Caixa aplicado nas atividades de investimento</b>		
(-) Aumento do imobilizado – Compra de terrenos		R\$ 20.000,00
<b>Caixa das atividades de financiamento</b>		
(-) Empréstimos de longo prazo		R\$ 1.000,00

Fonte: elaborado pelo autor

Quadro 4.24 | Variação e saldo de caixas

Variação das disponibilidades no ano 2	R\$ 0,00
Saldo de caixa e banco no ano 1	R\$ 10.000,00
Saldo de caixa e banco no ano 2	R\$ 10.000,00

Fonte: elaborado pelo autor

Resta agora apenas desenvolver o método indireto:

Quadro 4.25 | DFC MÉTODO INDIRETO

EFEITOS SOBRE O CAIXA	ANO 2	ANO 1	AUMENTO	DIMINUIÇÃO
CONTAS A RECEBER	R\$ 46.000,00	R\$ 44.000,00	R\$ 0,00	R\$2.000,00
ESTOQUES	R\$ 51.000,00	R\$ 48.000,00	R\$ 0,00	R\$ 3.000,00
OUTROS CRÉDITOS A RECEBER	R\$ 20.000,00	R\$ 20.000,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
FORNECEDORES	R\$ 16.000,00	R\$ 13.000,00	R\$ 3.000,00	R\$ 0,00
TERRENOS	R\$ 33.000,00	R\$ 13.000,00	R\$ 0,00	R\$ 20.000,00
EMPRÉSTIMOS LONGO PRAZO	R\$ 26.000,00	R\$ 25.000,00	R\$ 1.000,00	R\$ 0,00

Fonte: elaborado pelo autor

### **CAIXA GERADO PELAS ATIVIDADES OPERACIONAIS**

LUCRO LÍQUIDO	R\$ 21.000,00
(-) AUMENTO EM CONTAS A RECEBER	R\$ 2.000,00
(+) AUMENTO EM FORNECEDORES	R\$ 3.000,00
(-) AUMENTO EM ESTOQUES	R\$ 3.000,00
(+) VARIAÇÃO OUTROS CRÉDITOS	R\$ 0,00
	<hr/>
	R\$ 19.000,00

### **CAIXA GERADO PELAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTOS**

(-) COMPRA DE TERRENOS	-R\$ 20.000,00
<b>CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO</b>	
(+) EMPRÉSTIMOS LONGO PRAZO	R\$ 1.000,00
	<hr/>
	R\$ 0,00

### **VARIAÇÃO DAS DISPONIBILIDADES NO ANO 2**

SALDO CAIXA E BANCOS ANO 2	R\$ 10.000,00
SALDO CAIXA E BANCOS ANO 1	R\$ 10.000,00
VARIAÇÃO .....	<hr/>
	R\$ 0,00

Bem, com esta apresentação o Sr. Rodolfo com certeza terá uma visão mais abrangente de suas disponibilidades.

## **Avançando na prática**

### **Fluxo de caixa x investimentos**

#### **Descrição da situação-problema**

O Sr. Alexandre é um importante empresário do ramo de autopeças e fornece anualmente para as montadoras toda linha de retrovisores. Ao final do ano passado, solicitou a controladoria uma análise do fluxo de caixa e solicitou uma posição a respeito dos seguintes aspectos:

1. Os recursos gerados pela empresa suprem as necessidades de capital de giro?
2. Como está sendo financiada a expansão da empresa?

3. A política de investimento está de acordo com a estrutura da empresa?

### Resolução da situação-problema

Diante dessa situação, o primeiro passo é levantar a DFC Método Direto. Assim temos:

<b>CAIXA GERADO PELAS ATIVIDADES OPERACIONAIS</b>	<b>R\$</b>	<b>R\$</b>
RECEBIMENTO DE VENDAS	350.000,00	
PAGAMENTO DE FORNECEDORES (-)	162.000,00	
PAGAMENTO DE DESPESAS (-)	88.000,00	<b>100.000,00</b>
<b>CAIXA APLICADO NAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTOS</b>		
COMPRA DE MÁQUINAS PARA PARQUE FABRIL (-)		85.000,00
CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO		
EMPRÉSTIMO DE LONGO PRAZO (+)		5.000,00
AUMENTO DO CAIXA ANO 2		20.000,00
AUMENTO DAS DISPONIBILIDADES ANO 2		
SALDO CAIXA E BANCOS ANO 2	34.000,00	
SALDO CAIXA E BANCOS ANO 1	14.000,00	
VARIAÇÃO	20.000,00	

Com a apresentação DFC, fica mais fácil a análise. Assim vamos responder às perguntas:

1- Os recursos gerados pela empresa suprem as necessidades de capital de giro?

Resposta: Sim. Observe que o caixa gerado pelas atividades operacionais totalizaram R\$ 100.000,00 e que as aplicações em maquinários é um indício de crescimento da atividade industrial.

2- Como está sendo financiada a expansão da empresa?

Resposta: Pela apresentação da DFC tudo indica que estão sendo financiados com recursos de longo prazo. O fluxo apresenta um saldo de R\$ 5.000,00 ao final do período com recursos captados a longo prazo.

3- A política de investimento está de acordo com a estrutura da empresa?

Resposta: Pela posição apresentada, podemos considerar uma situação controlada. Observe que a política de empréstimos a

longo prazo, associada ao bom desempenho econômico (lucro de R\$ 21.000,00 conforme DRE) não compromete o dia a dia da empresa. Esta posição traduz o controle sobre o ciclo operacional e financeiro ou, mais comumente falando, o equilíbrio entre recebimentos e pagamentos.

## Faça valer a pena

**1.** Esse relatório foi implementado a partir da Lei n. 11.637/2007 e vem ganhando destaque entre os usuários da informação contábil. Ele revela, de maneira eficiente e dinâmica, onde e como os recursos próprios e os recursos de terceiros estão sendo aplicados.

O texto apresentado anteriormente refere-se a um importante relatório contábil exigido por lei e que auxilia os gestores na administração dos valores a receber e a pagar. Escolha a resposta correta:

- a) Demonstração do resultado do exercício.
- b) Demonstração do fluxo de caixa.
- c) Balanço patrimonial.
- d) Demonstração das mutações do patrimônio líquido.
- e) Demonstração do valor agregado.

**2.** DFC método direto consiste em classificar os recebimentos e pagamentos utilizando as partidas dobradas. Permite gerar informações com base em critérios técnicos livres de qualquer interferência da legislação fiscal. Nesse sentido, o saldo das contas no Balanço Patrimonial é imprescindível que se apresentem de maneira correta e de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos.

Alguns saldos de recebimentos e pagamentos são fáceis de extrair do Balanço Patrimonial. Por exemplo: Qual o saldo da Conta Bancos no ano 1? Basta apenas verificar o Balanço no ano 1 e teremos o saldo da conta BANCOS. E para conta de fornecedores, salários, entre outras contas, por exemplo? Deve-se seguir o mesmo método de verificação no balanço.

Assim, se desejar encontrar o saldo de compras em determinado período, devo utilizar o seguinte procedimento:

Assinale a alternativa com a resposta CORRETA:

- a) Analisar no livro caixa e fazer levantamento de todas as compras efetuadas.
- b) Basta apenas consultar o saldo apresentado no passivo circulante.
- c) Levantar os pedidos de compras.
- d) Utilizar a fórmula  $cmv = \text{estoque inicial} + \text{compras} - \text{estoque final}$ .
- e) Utilizar a ficha de saída de mercadorias.

**3.** Há dois métodos de apresentação do Demonstração dos Fluxos de Caixa. Temos o método Direto e o método indireto. Em qualquer um dos métodos a cada item no balanço é ajustado o saldo considerando a Demonstração do resultado do exercício e outros itens cujos efeitos reflitam nas atividades de financiamento e de investimentos.

Diante desse contexto, quanto aos ajustes efetuados para emissão da DFC podemos afirmar:

- I. A DFC é um relatório obrigatório que deve ser apresentado com as demais demonstrações financeiras.
- II. A DFC método direto parte do lucro líquido e efetuam-se ajustes para apurar as atividades operacionais.
- III. A DFC método indireto parte da receitas líquidas para apurar as atividades operacionais.
- IV. Foi instituído pela Lei n. 11.638/07 e segue as diretrizes do CPC 03.

Agora, assinale a alternativa que apresenta a(s) afirmativa(s) correta(s):

- a) todas estão corretas sem exceção.
- b) apenas as alternativas II , III E IV estão corretas.
- c) apenas a alternativa VI esta correta.
- d) apenas a alternativa II E III estão corretas.
- e) apenas as alternativas I e IV estão corretas.

# Referências

ALVES, R. **Teoria da Contabilidade**. Londrina: Editora e Distribuidora Educacional S.A., 2017.

BRASIL. **LEI COMPLEMENTAR Nº 116, DE 31 DE JULHO DE 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Publicado no Diário Oficial da União, Brasília, DF. 01 ago. 2003. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp116.htm)>. Acesso em: 23 jan. 2018.

\_\_\_\_\_. **Instrução normativa RFB nº 1771**. 20 dez. 2017. Altera a Instrução Normativa RFB nº 1.753, de 30 de outubro de 2017. Publicado no Diário Oficial da União, Brasília, DF, 22 dez. 2017, seção 1, página 93. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=88842&visao=anotado>>. Acesso em: 14 jan. 2018.

BARREIRINHAS, R. S.; CURADO, F. D. F. **Manual do ISS - Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza**. São Paulo: Método, 2011.

CAVALCANTE, C. H. L.; SILVA, C. **Custo da prestação de serviços contábeis**. Revista Brasileira de Contabilidade, n. 165, p. 64-73, jan. 2012. Disponível em: <<http://rbc.cfc.org.br/index.php/rbc/article/view/735>>. Acesso em: 2 fev. 2018.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento técnico CPC 03** – Demonstração dos Fluxos de Caixa. 2010. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?id=34>>. Acesso em: 23 fev. 2018.

\_\_\_\_\_. **Pronunciamento técnico CPC 16** – Estoques. Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 2 (IASB). 2009. Disponível em: <[http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/243\\_CPC\\_16\\_R1\\_rev%2012.pdf](http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/243_CPC_16_R1_rev%2012.pdf)>. Acesso em: 31 jan. 2018.

\_\_\_\_\_. **Pronunciamento técnico CPC 47** – Receita de contrato com o cliente. Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IFRS 15. 2016. Disponível em: <[http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/527\\_CPC\\_47.pdf](http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/527_CPC_47.pdf)>. Acesso em: 14 jan. 2018.

IUDICIBUS, S. **Teoria da contabilidade**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

\_\_\_\_\_; MARION, J. C.; FARIA, A. C. **Introdução à teoria da contabilidade: para graduação**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

\_\_\_\_\_. et al. **Contabilidade Introdutória**. Equipe de professores da FEA/USP. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

\_\_\_\_\_. (Org.). **Manual de contabilidade societária**: FIPECAFI. São Paulo: Atlas, 2011.

LUNKES, R. J. **Uma contribuição à formação de preços de venda**. *Revista Brasileira de Contabilidade*. n. 141, p. 50-57, ago. 2011. Disponível em: <<http://rbc.cfc.org.br/index.php/rbc/article/view/474>>. Acesso em: 2 fev. 2018.

MARION, J. C. **Contabilidade básica**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade empresarial**. 15. ed., São Paulo: Atlas, 2009.

\_\_\_\_\_. **Normas e práticas contábeis**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

MARTINS, E.; ROCHA, W. **Contabilidade de custos**: manual do professor. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial**. Um enfoque em sistema de informação contábil. Conforme as Leis n. 11.638/07 e 11.941/09. São Paulo: Atlas, 2010.

\_\_\_\_\_; TAKAKURA JUNIOR, F. K. **Custo e preços de serviços**: logística, hospitais, transporte, hotelaria, mão de obra, serviços em geral. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2013.

SANTOS, J. J. **Formação do preço e do lucro**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

THOMÉ, I. **Empresas de serviços contábeis**: estrutura e funcionamento. São Paulo. Atlas, 2003.

















ISBN 978-85-522-0720-7



9 788552 207207 >