

APOSTILA

CONTABILIDADE SOCIETÁRIA II

Atualizada de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade

CARLOS ANTÔNIO MACIEL MENESES

SALVADOR
Janeiro de 2011

SUMÁRIO

1	OS GRUPOS PATRIMONIAIS SEGUNDO A LEI N.º 6.404/76.....	04
1.1	O ATIVO	04
1.2	O PASSIVO.....	07
1.3	O PATRIMÔNIO LÍQUIDO.....	09
1.4	AS CONTAS RETIFICADORAS	10
2	EQUAÇÃO FUNDAMENTAL DO PATRIMÔNIO.....	12
2.1	OS ESTADOS PATRIMONIAIS	12
2.2	ESTRUTURA DO BALANÇO PATRIMONIAL	12
2.3	CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO DOS ELEMENTOS PATRIMONIAIS	14
3	FORMAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO	19
3.1	FORMAS DE MANIFESTAÇÃO DAS RECEITAS E GANHOS.....	19
3.2	FORMAS DE MANIFESTAÇÃO DAS DESPESAS, CUSTOS E PERDAS	19
3.3	DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO DO EXERCÍCIO	20
4	A EMPRESA NO NOVO CÓDIGO CIVIL	25
4.1	INTRODUÇÃO	25
4.2	CONCEITO DE EMPRESA E DE EMPRESÁRIO	25
4.3	CLASSIFICAÇÃO DE EMPRESAS	26
4.4	INSCRIÇÃO DO EMPRESÁRIO.....	29
5	SOCIEDADE LIMITADA.....	30
5.1	CARACTERÍSTICAS.....	30
5.2	AS NOVAS REGRAS DO NOVO CÓDIGO CIVIL.....	30
5.3	O CONTRATO SOCIAL	31
5.4	RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS	32
5.5	QUOTAS DE CAPITAL SOCIAL.....	32
5.6	CONSELHO FISCAL.....	33
5.7	DELIBERAÇÃO DOS SÓCIOS.....	34
6	SOCIEDADE POR AÇÕES	35
6.1	CARACTERÍSTICAS.....	35
6.2	ESPÉCIES DE COMPANHIAS	35
6.3	AÇÕES DO CAPITAL SOCIAL	36
6.4	ÓRGÃOS SOCIAIS	36
7	OPERAÇÕES COM MERCADORIAS.....	38
7.1	COMPONENTES DO CUSTO DE AQUISIÇÃO SEGUNDO O RIR/99	38
7.2	INVENTÁRIO	39
7.3	LIVRO DE REGISTRO DE INVENTÁRIO	39
7.4	CRITÉRIO DE AVALIAÇÃO DOS ESTOQUES.....	39
7.5	SISTEMAS DE CONTROLE DE ESTOQUES.....	40
7.6	CRITÉRIOS DE CUSTEIO DOS ESTOQUES.....	41
7.7	DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA.....	42
8	TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS	46
8.1	NOCÕES SOBRE O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	46
8.2	FONTES FORMAIS DO DIREITO	46
8.3	TRIBUTOS	49
8.4	TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE VENDAS E SERVIÇOS.....	53
9	TRIBUTAÇÃO DAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS.....	59
9.1	INTRODUÇÃO	59
9.2	PRAZO DE OPÇÃO	61
9.3	DATA E FORMA DE PAGAMENTO	61
9.4	VEDAÇÕES À OPÇÃO	61
9.5	ALÍQUOTAS E BASES DE CÁLCULO	63

10	FOLHA DE PAGAMENTO	67
10.1	OBRIGATORIEDADE	67
10.2	COMPOSIÇÃO	68
10.3	VANTAGENS	69
10.4	DESCONTOS E ENCARGOS SOCIAIS..	85
11	PERDA DA CAPACIDADE ECONÔMICA DE BENS E DIREITOS	93
11.1	DEPRECIAÇÃO	93
11.2	AMORTIZAÇÃO	97
11.3	EXAUSTÃO	99
12	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	101
12.1	CONCEITO	101
12.2	CAPITAL SOCIAL	101
12.3	RESERVAS DE CAPITAL.....	101
12.4	AJUSTES DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL.....	103
12.5	RESERVAS DE LUCROS.....	103
12.6	PREJUÍZOS ACUMULADOS.....	107
12.7	AÇÕES EM TESOURARIA.....	107
12.8	DIFERENÇAS ENTRE RESERVAS E PROVISÕES	107
12.9	DIVIDENDOS	107
13	DEMONSTRAÇÃO DE LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS.....	109
13.1	ASPECTOS INTRODUTÓRIOS	109
13.2	CONCEITO E OBJETIVOS..	109
13.3	ESTRUTURA ..	109
14	DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO	112
14.1	ASPECTOS INTRODUTÓRIOS	112
14.2	OBRIGATORIEDADE	112
14.3	ESTRUTURA E COMPOSIÇÃO	112
14.4	AS MUTAÇÕES NAS CONTAS PATRIMONIAIS.....	113
15	DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS.....	115
15.1	ASPECTOS INTRODUTÓRIOS	115
15.2	OBRIGATORIEDADE	115
15.3	ESTRUTURA E COMPOSIÇÃO.....	115
16	DEMONSTRAÇÕES DOS FLUXOS DE CAIXA E DO VALOR ADICIONADO	119
16.1	ASPECTOS INTRODUTÓRIOS	119
16.2	OBRIGATORIEDADE	119
16.3	ESTRUTURA E COMPOSIÇÃO	119
17	OPERAÇÕES FINANCEIRAS.....	122
17.1	INVESTIMENTOS	122
17.2	EMPRÉSTIMOS.....	124
17.3	OPERAÇÕES COM DUPLICATAS	125
18	AQUISIÇÃO DE BENS ATRAVÉS DE CONSÓRCIO	128
18.1	CARACTERÍSTICAS.....	128
18.2	PAGAMENTOS REALIZADOS ANTES DO RECEBIMENTO DO BEM.....	128
18.3	RECEBIMENTO DO BEM.....	129
18.4	REAJUSTES DAS PRESTAÇÕES APÓS O RECEBIMENTO DO BEM	129
18.5	ASPECTOS FISCAIS.....	130
19	REFERÊNCIAS.....	131

1. OS GRUPOS PATRIMONIAIS SEGUNDO A LEI N.º 6.404/76

O Balanço Patrimonial é uma demonstração contábil *estática*, que tem por finalidade evidenciar, de forma quantitativa e qualitativa, a situação patrimonial e financeira da empresa num determinado momento. Geralmente é elaborado no final do exercício social juntamente com outras demonstrações contábeis/financeiras, com a finalidade de avaliar a gestão, mas pode ser elaborado gerencialmente no momento que a empresa dele necessitar.

1.1 O ATIVO

O art. 178 da lei n.º 6.404/76, com a nova redação da Lei n.º 11.941/2009 em seu § 1º estabelece:

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

- I. *Ativo circulante*
- II. *Ativo não circulante, subdividido em realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível.*

O ativo compreende os recursos da empresa capazes de gerar fluxos futuros de caixa e são representados por bens e direitos. No ativo as contas serão dispostas em ordem decrescente do grau de liquidez, ou seja, primeiro deverá ser classificado o bem de maior liquidez e assim sucessivamente, de acordo com o prazo em que o bem ou direito se converterá em dinheiro. Os subgrupos das contas do ativo serão classificados da seguinte forma:

Ativo Circulante

- Disponibilidades*
- Direitos realizáveis*
- Pagamentos antecipados*

Ativo não circulante

- Realizável a longo prazo*
- Investimentos*
- Imobilizado*
- Intangível*

O Pronunciamento Técnico CPC 26, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, trata da apresentação das Demonstrações Contábeis. Essa Norma, nos itens 66 a 68, trata da nova estrutura para o ativo no Balanço Patrimonial, em consonância com os padrões internacionais de contabilidade e com o art. 178 da Lei das Sociedades por ações.

1.1.1 O Ativo Circulante

O art. 179 da Lei n.º 6.404/76 estabelece em seu inciso I os componentes do ativo circulante:

“I – no ativo circulante: as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte”.

Sinteticamente podemos afirmar que serão classificados no ativo circulante o dinheiro em caixa e os bens e direitos que serão transformados em dinheiro durante o ciclo operacional da empresa, além das despesas do exercício seguinte, que tecnicamente seriam melhor denominadas de pagamentos antecipados, tendo em vista que só se transformarão em despesas em função do tempo decorrido.

Disponibilidades: nesse subgrupo são classificados o dinheiro em caixa, os depósitos bancários à vista, as aplicações financeiras de liquidez imediata e os numerários em trânsito. Resumidamente, representam dinheiro em mãos e aqueles depositados em bancos, ou seja, os recursos disponíveis na data da elaboração das Demonstrações Contábeis.

Ex.: caixa, bancos, aplicações de liquidez imediata e numerário em trânsito.

Direitos Realizáveis (créditos): nesse subgrupo são classificados os direitos de créditos oriundos de receitas de vendas a prazo, de mercadorias e serviços a clientes, ou decorrentes de outras transações que geram valores a receber. Também se classificam nesse subgrupo os estoques de mercadorias para revenda, matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados. Já a Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) T-3 classifica os estoques em subgrupo separado, com o objetivo de destacá-lo, por representar valores significativos do ativo circulante nas empresas comerciais e industriais.

Ex.: clientes, duplicatas a receber, aluguéis a receber, provisão para crédito de liquidação duvidosa, estoques, adiantamentos a fornecedores, impostos a recuperar, duplicatas descontadas, contas a receber, adiantamento de viagens, etc.

Despesas do Exercício Seguinte: são classificados nesse grupo os valores referentes a pagamento antecipados que deverão ser apropriados como despesas no decurso do exercício social atual e o seguinte, pelo regime de competência. Referem-se a aplicações de recursos em despesas que deverão constituir um direito da entidade. Resumidamente, engloba todas as despesas não incorridas contratadas junto a terceiros, cuja contraprestação de serviço ainda não foi realizada.

Ex.: assinaturas pagas antecipadamente, seguros pagos antecipadamente e aluguéis pagos antecipadamente.

1.1.2 O Ativo Não Circulante

Realizável a longo prazo

O art. 179 da Lei n.º 6.404/76 estabelece em seu inciso II os componentes do ativo realizável a longo prazo:

“II – No ativo realizável a longo prazo: os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte, assim como os derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas (art. 243), diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da companhia”.

A classificação no longo prazo, conforme o texto legal obedece a dois fatores determinantes: o tempo e a condição do devedor. Com relação ao fator tempo, devem ser classificados no realizável a longo prazo, os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte. Com relação à condição do devedor, é irrelevante o prazo de realização quando se tratar de empréstimos ou adiantamentos, em dinheiro, a diretor, acionista, coligada ou controlada, sendo considerados no realizável a longo prazo, ainda que o prazo para pagamento do empréstimo ou adiantamento seja fixado no curto prazo, desde que o ato de conceder empréstimos não seja objeto de exploração da companhia.

Ex.: contas a receber a longo prazo, empréstimos a controladas, empréstimos a sócios, empréstimos compulsórios, depósitos judiciais, adiantamento a diretores, adiantamento a controladas, etc.

Investimentos

O art. 179 da Lei n.º 6.404/76 estabelece em seu inciso III:

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

São classificados no subgrupo investimentos as participações societárias a título de ações ou quotas, com o objetivo de permanência em outras sociedades, e os direitos de qualquer natureza não classificáveis no ativo circulante, realizável a longo prazo, imobilizado ou diferido.

Ex.: participações em controladas, participações em outras empresas, participações em incentivos fiscais, obras de arte, imóveis de renda, etc.

Imobilizado

O art. 179 da Lei n.º 6.404/76 estabelece em seu inciso IV:

IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens.

Os direitos classificados no ativo imobilizado têm por objeto bens corpóreos, móveis ou imóveis. A forma de utilização ou o destino do bem é o elemento essencial para a sua classificação contábil, ou seja, o imobilizado representa os recursos aplicados na exploração do objeto social e na manutenção das atividades da companhia.

A distinção entre os *direitos que tenham por objeto bens destinados a manter a atividade da companhia* e os *direitos exercidos com essa finalidade* serve para justificar a inclusão de determinados direitos de crédito no imobilizado, tais como os adiantamentos a fornecedores de bens destinados ao ativo imobilizado.

As culturas permanentes, por serem verdadeiras máquinas a produzir os produtos a serem vendidos pela entidade, devem ser classificadas no ativo imobilizado. Seus produtos como o café, maçã, laranja, bananas, toras, postes, etc. figurarão nos estoques. As culturas permanentes, contabilmente falando, possuem as seguintes características:

- têm prazo de maturação e produção superior a um ano;
- produz mais de uma vez em sua vida útil econômica, ou
- ainda que produza uma única vez, tenha prazo de maturação e produção superior a pelo menos dois anos.

Ex.: terrenos em uso, prédios (imóveis de uso), instalações, máquinas e equipamentos, móveis e utensílios, veículos, equipamentos de informática, animais de tração, animais de reprodução, florestas formadas e respectivas contas de depreciação, amortização e exaustão.

A lei n.º 11.941/2009 revogou o inciso V do art. 179 da Lei n.º 6.404/76 que tratava do subgrupo Diferido. Nesse subgrupo eram classificadas as despesas pré-operacionais, gastos com pesquisa e desenvolvimento de novos produtos e os gastos de reestruturação que contribuirão, efetivamente, para o aumento do resultado de mais de um exercício social e que não configurem tão-somente uma redução de custos ou acréscimo na eficiência operacional. Com a extinção desse subgrupo, as despesas pré-operacionais e os gastos de reestruturação serão registrados como despesas do período.

Já os gastos com pesquisa e desenvolvimento de novos produtos passam a ser registrado no intangível. A extinção desse subgrupo se justifica pelo fato de não ser contemplado pelas Normas Internacionais de Contabilidade.

Intangível

O art. 179 da Lei n.º 6.404/76 estabelece em seu inciso VI:

VI – no intangível: os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido.

Com as mudanças introduzidas pela Lei n.º 11.638/2007, ficam definitivamente separados os bens materiais, que serão classificados no imobilizado, dos bens imateriais, que serão classificados no intangível.

Ex.: marcas, fundo de comércio, direito de exploração de processo industrial (patentes), etc.

1.2 O PASSIVO

O art. 178 da Lei n.º 6.404/76 estabelece em seu § 2º:

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

- I. Passivo circulante;
- II. Passivo não circulante; e
- III. Patrimônio líquido, dividido em capital social, reservas de capital, **ajustes de avaliação patrimonial**, reservas de lucros, ações em tesouraria e **prejuízos acumulados**.

Embora a Lei trate o patrimônio dividido em dois grandes grupos, o ativo e o passivo, a realidade evidencia a existência de três grandes grupos patrimoniais: o ativo, o passivo e o patrimônio líquido, tendo em vista que este último não pode ser considerado como capital de terceiros. O lado direito do Balanço Patrimonial é representado pelas origens de recursos de terceiros, o passivo exigível, e pelas origens de recursos próprios, o patrimônio líquido, embora no texto legal o passivo englobe inclusive o patrimônio líquido.

No passivo, as contas serão dispostas em ordem crescente de exigibilidade dos elementos nelas registrados, ou seja, quanto menor o prazo de vencimento da obrigação, mais no início do passivo ela deve ser classificada.

Na prática esse tratamento torna-se inviável devido ao grande volume de transações que ocorrem nas entidades. Dessa forma, considera-se apenas a divisão em curto e longo prazo para atender a esse dispositivo da Lei. O passivo exigível é subdividido nos seguintes grupos:

- I. Passivo Circulante
- II. Passivo não circulante

O Pronunciamento Técnico CPC 26, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, trata da apresentação das Demonstrações Contábeis. Essa Norma, nos itens 69 a 76, trata da estrutura do passivo no Balanço Patrimonial, em consonância com os padrões internacionais de contabilidade e com o art. 180 da Lei das Sociedades por ações. O passivo é estruturado da seguinte forma:

Passivo Circulante

Obrigações operacionais de curto prazo

Provisões

Empréstimos de curto prazo

Passivo Não-circulante

Exigível a longo prazo

Resultados não realizados

1.2.1 Passivo Exigível

O art. 180 da Lei n.º 6.404/76 estabelece: “as obrigações da companhia, inclusive financiamentos para aquisição de direitos do ativo permanente, serão classificadas no passivo circulante, quando se vencerem no exercício seguinte, e no passivo exigível a longo prazo, se tiverem vencimento em prazo maior...”

1.2.1.1 – Passivo Circulante

Nesse subgrupo do passivo exigível são classificadas as obrigações da entidade cujo prazo de vencimento ocorra até o término do exercício seguinte. A classificação das obrigações no passivo circulante obedecerá aos mesmos critérios do ativo circulante no que se refere a prazo de vencimento, ou seja, o que ultrapassar o ciclo operacional ou o exercício seguinte será classificado no exigível a longo prazo.

No passivo circulante devem ser registradas tanto as obrigações formalizadas quanto as não formalizadas, que devem ser registradas por meio de provisões, com base em valores estimados, desde que o risco seja conhecido ou calculável.

Exemplos: fornecedores, contas a pagar, financiamentos a pagar, energia elétrica a pagar, prêmio de seguros a pagar, dividendos a pagar, salários a pagar, provisão para imposto de renda, contribuição social sobre o lucro líquido a pagar, provisão para férias e encargos sociais, provisão para décimo terceiro e encargos sociais, adiantamento de clientes, etc.

1.2.1.2 – Passivo Não Circulante

Nesse subgrupo do passivo exigível são classificadas as obrigações da companhia cujo vencimento ocorra após o término do exercício seguinte, ou seja, referem-se aos mesmos itens classificados no passivo circulante, mas que tenham vencimento em prazo superior ao ciclo operacional ou após o exercício seguinte.

Exemplos: fornecedores, financiamentos a pagar, debêntures a pagar, provisão para imposto de Renda diferido, etc.

A Lei n.º 11.941/2009 revogou o art. 181 da Lei n.º 6.404/76, que tratava do subgrupo resultados de exercícios futuros, assim entendidas as receitas de exercícios futuros, diminuídas dos custos e despesas a elas correspondentes.

Nesse subgrupo eram classificadas as receitas recebidas antecipadamente, já deduzidas as despesas a elas correspondentes. Geralmente eram registrados nesse subgrupo os contratos de longo prazo, especialmente transações referentes a atividades de compra e venda, incorporação e construção de imóveis. As receitas de exercícios futuros correspondiam a um acréscimo no ativo da companhia que ocorre antes de a companhia cumprir sua obrigação contratual, que normalmente corresponde à entrega da coisa vendida, ou à prestação do serviço contratado. Com a eliminação desse subgrupo do passivo, as receitas recebidas antecipadamente e as despesas a elas correspondentes, passam a ser registradas no passivo não circulante na conta de resultados não realizados.

Exemplos: aluguéis recebidos antecipadamente (não reembolsáveis).

1.3 O PATRIMÔNIO LÍQUIDO

De uma forma simplista, o patrimônio líquido ou passivo não exigível, pode ser conceituado como a diferença entre o ativo e o passivo exigível. Segundo Perez Júnior e Begalli (2002, p. 22) o patrimônio líquido é composto pelos recursos aplicados pelos proprietários e pelos resultados gerados pelas atividades, em outras palavras, corresponde ao capital aplicado pelos sócios, às apropriações dos resultados e aos resultados acumulados.

As contas que compõem o patrimônio líquido não obedecem a um critério de classificação, tendo em vista a sua condição de não exigível. Conforme dispõe a Lei das Sociedades por Ações, as contas do patrimônio líquido são dispostas na seguinte ordem: Capital Social, Reservas de Capital, **ajustes de avaliação patrimonial**, Reservas de Lucros, ações em tesouraria e **prejuízos acumulados**.

A Lei n.º 11.638/2007 promoveu algumas mudanças na composição do patrimônio líquido, dentre as mais importantes, a extinção das reservas de reavaliação, sendo substituída pelos ajustes de avaliação patrimonial e a extinção da conta lucros acumulados, restando apenas a conta de prejuízos acumulados. Dessa forma, todo resultado positivo (lucros) deve ser totalmente distribuído.

1.3.1 Capital Social

Representa o investimento inicial dos sócios (acionistas ou quotistas) bem como à parte do lucro ou reservas incorporadas ao capital. A conta capital social discriminará o montante subscrito ou integralizado e, por dedução, a parcela ainda não integralizada. O capital social será dividido em partes, denominadas de ações ou quotas, que se configuram como a menor parcela do capital social.

1.3.2 Reservas de capital

São acréscimos ao patrimônio líquido que, na maioria das vezes, são utilizadas para aumento de capital. São originadas de contribuições dos acionistas que ultrapassarem o valor nominal das ações, de alienação de partes beneficiárias e de bônus de subscrição. Vale salientar que essas reservas não são originadas do resultado do exercício. Só poderão ser utilizadas para absorver prejuízos e para incorporação ao capital social.

De acordo com o § 1º do Art. 182 da Lei das SAs, são reservas de capital:

- a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;
- b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;
- c) (revogada); ([Redação dada pela Lei nº 11.638,de 2007](#)) ([Revogado pela Lei nº 11.638,de 2007](#)); e
- d) (revogada). ([Redação dada pela Lei nº 11.638,de 2007](#)) ([Revogado pela Lei nº 11.638,de 2007](#)).

Os itens “c” e “d” correspondiam, respectivamente, ao prêmio recebido na emissão de debêntures e às doações e subvenções para investimentos, que deixam de ser reservas de capital e passam a ser contabilizadas diretamente na Demonstração de Resultado como receitas. As doações e subvenções para investimentos poderão ser consideradas receitas e registradas na Demonstração de Resultado do Exercício, como poderão ser destinadas à formação da Reservas de incentivos fiscais, que é uma reserva de lucro.

1.3.3 Ajustes de avaliação patrimonial

A reserva de reavaliação consistia em nova avaliação de itens do ativo permanente pelo seu valor de mercado e ocorria normalmente quando o item estava registrado por um valor defasado em relação ao seu real valor de mercado. Segundo alguns autores, esse procedimento contrariava o Princípio Contábil do registro pelo valor original e o da Prudência. Por esse motivo, a reserva de reavaliação foi extinta com a entrada em vigor da Lei n.º 11.638, cedendo lugar aos ajustes de avaliação patrimonial, em consonância com as práticas contábeis internacionais.

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

1.3.4 Reservas de lucros

São as apropriações de lucros da empresa e possuem o objetivo de fortalecer e manter a integridade do capital. São classificadas da seguinte forma:

- Reserva legal
- Reservas estatutárias
- Reserva para contingências
- **Reservas de incentivos fiscais**
- Reservas de retenção de lucros
- Reservas de lucros a realizar.

1.3.5 Prejuízos acumulados

Representa a soma dos resultados negativos acumulados pela entidade ao longo de sua existência. A existência de resultados negativos (prejuízos) acumulados ocorre quando o montante desse valor superar as reservas de capital e de lucros.

1.4 AS CONTAS RETIFICADORAS

As contas retificadoras aparecem na estrutura do Balanço Patrimonial com os saldos negativos, reduzindo o valor dos itens patrimoniais a que se referem. Existem contas retificadoras do ativo, do passivo e do patrimônio líquido. Dentre as principais contas retificadoras, podemos citar as seguintes:

No ativo circulante

- provisão para créditos incobráveis (provisão para devedores duvidosos)
- duplicatas descontadas
- provisão para desvalorização
- provisão para perdas

As provisões retificadoras do ativo circulante possuem o objetivo de ajustar esses itens ao seu valor provável de realização. Tais provisões são contabilizadas a débito de uma conta de despesa e a crédito de uma conta de provisão que identifique a natureza da perda estimada.

No ativo não circulante

- depreciação acumulada
- exaustão acumulada
- amortização acumulada
- ajuste a valor presente

As contas de depreciação, exaustão e amortização têm a finalidade de ajustar os valores desses bens e direitos do ativo permanente em função de sua vida útil e da perda da capacidade de geração de fluxos de caixa para a entidade. A depreciação representa a perda da eficiência funcional dos bens tangíveis sujeitos a desgastes ou perda de utilidade em função da ação da natureza, do uso e da obsolescência. A exaustão representa a perda de valor, decorrente da exploração, dos direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais. A amortização representa a perda de valor do capital aplicado na aquisição de direitos de propriedade industrial (patentes) ou comercial (marcas) e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens intangíveis de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado. Após essa breve descrição, podemos fazer a seguinte relação:

Bens e Direitos	Ajustes	Desvalorização em função de
Tangíveis	Depreciação	Uso, ação da natureza ou obsolescência
Intangíveis	Amortização	Exploração quantitativa ou temporária
Recursos Minerais ou Florestais	Exaustão	Exploração quantitativa ou temporária

De acordo com o inciso VIII do art. 183 da Lei das Sociedades por ações, os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante. Já o inciso III do art. 184 trata das obrigações, encargos e os riscos classificados no passivo não circulante, que serão ajustados ao seu valor presente, sendo os demais ajustados quando também houver efeito relevante.

No patrimônio líquido

- capital a integralizar
- prejuízos acumulados
- ações em tesouraria

O capital a integralizar representa a parcela ainda não integralizada ou subscrita pelos sócios ou acionistas. Os prejuízos acumulados representam uma redução do patrimônio líquido em função da ocorrência de resultados negativos das operações da empresa em determinados períodos, que superem a existência de lucros acumulados, reservas de capital e reservas de lucros.

As ações em tesouraria representam as ações emitidas pela própria empresa e por ela readquirida, com a finalidade de devolução de capital a certos sócios ou retirada temporária de circulação com objetivo específico de especulação. Devem ser destacadas como redutora da conta de patrimônio líquido que registrarem a origem de recursos aplicados em sua aquisição.

2. EQUAÇÃO FUNDAMENTAL DO PATRIMÔNIO

2.1 OS ESTADOS PATRIMONIAIS

Segundo Iudícibus et all (1998, p. 30) a representação quantitativa do patrimônio de uma entidade é representada pela Demonstração Contábil denominada de Balanço Patrimonial. O patrimônio é o conjunto de bens, direitos e obrigações de uma entidade. Como na maioria das entidades o ativo supera o passivo exigível, a representação mais comum do patrimônio é:

$$\text{Ativo} = \text{Passivo} + \text{Patrimônio Líquido}$$

Podemos deduzir da equação básica que:

$$\text{Patrimônio Líquido} = \text{Ativo} - \text{Passivo}$$

Em casos extremados, caso o valor do passivo supere o do ativo, a equação fundamental do patrimônio, ou equação básica da contabilidade, passa a ter a seguinte configuração:

$$\text{Ativo} + \text{Passivo a descoberto} = \text{Passivo}$$

O Balanço Patrimonial pode ser comparado a uma balança de dois pratos: no prato do lado esquerdo está o ativo e no lado direito o passivo. Como normalmente o ativo apresenta valores diferentes do passivo, o ponto de equilíbrio será o patrimônio líquido, que estará no lado de menor valor para que seja sempre mantido o equilíbrio. O termo Balanço nos remete à idéia de equilíbrio.

Considerando os três elementos que compõem o patrimônio de uma entidade, quais sejam: o ativo, o passivo e o patrimônio líquido, os estados patrimoniais poderão assumir as seguintes configurações:

- quando o ativo for igual ao passivo, o patrimônio líquido será nulo – revela inexistência de riqueza própria;
- quando o ativo for maior que o passivo, o patrimônio líquido será maior que zero – revela existência de riqueza própria (situação mais comum);
- quando o ativo for menor que o passivo, o patrimônio líquido será menor que zero – revela má situação financeira (passivo a descoberto);
- quando o ativo for igual ao patrimônio líquido, o passivo será igual a zero – revela inexistência de dívidas ou propriedade plena de ativos.

2.2 ESTRUTURA DO BALANÇO PATRIMONIAL

O Balanço patrimonial é considerado uma demonstração contábil estática, pois evidencia a situação patrimonial e financeira da entidade numa determinada data. É como se fosse uma fotografia da situação patrimonial e financeira num determinado momento. Abaixo segue um modelo conforme disposição da Lei das Sociedades por Ações, alterada pela Lei n.º 11.941/2009.

Balanço Patrimonial segundo a Lei n.º 6.404/76 – antes da convergência às Normas Internacionais

ATIVO		PASSIVO e PATRIMÔNIO LÍQUIDO			
	2009	2010	2009		
Circulante	526.010	615.200	Circulante	504.620	506.375
Disponível	408.810	438.600	Fornecedores	29.718	12.519
Duplicatas a receber	62.700	97.500	Participações a pagar	15.930	17.562
(-) Prov. Créditos incobráveis	-7.800	-8.200	Salários a pagar	78.352	82.751
Estoques - mercadorias	62.300	79.800	Dividendos a pagar	146.162	150.000
Pagamentos antecipados	0	7.500	FGTS a pagar	7.552	7.976
Realizável a longo prazo	13.500	23.500	Seguridade Social a pagar	25.299	26.720
Duplicatas a receber	13.500	23.500	INSS a recolher	10.384	10.967
Permanente	590.910	540.420	IRRF a recolher	5.664	5.982
Investimentos	38.000	38.000	Tributos sobre vendas a recolher	145.059	147.198
Imobilizado	603.400	603.400	Provisão para IRPJ	24.200	26.200
(-) Depreciação acumulada	-44.250	-88.500	Provisão para CSLL	16.300	18.500
Diferido	0	0			
(-) Amortização acumulada	-6.240	-12.480			
TOTAL DO ATIVO	1.130.420	1.179.120	TOTAL DO PASSIVO + PL	1.130.420	1.179.120

Balanço Patrimonial segundo a Lei n.º 6.404/76 depois da convergência às Normas Internacionais

ATIVO		PASSIVO e PATRIMÔNIO LÍQUIDO			
	2009	2010	2009		
Circulante	526.010	615.200	Circulante	504.620	506.375
Disponível	408.810	438.600	Fornecedores	29.718	12.519
Duplicatas a receber	62.700	97.500	Participações a pagar	15.930	17.562
(-) Prov. Créditos incobráveis	-7.800	-8.200	Salários a pagar	78.352	82.751
Estoques - mercadorias	62.300	79.800	Dividendos a pagar	146.162	150.000
Pagamentos antecipados	0	7.500	FGTS a pagar	7.552	7.976
Não Circulante	604.410	563.920	Seguridade Social a pagar	25.299	26.720
Realizável a longo prazo	13.500	23.500	INSS a recolher	10.384	10.967
Investimentos	38.000	38.000	IRRF a recolher	5.664	5.982
Imobilizado	553.500	553.500	Tributos sobre vendas a recolher	145.059	147.198
(-) Depreciação acumulada	-44.250	-88.500	Provisão para IRPJ	24.200	26.200
Intangível	49.900	49.900	Provisão para CSLL	16.300	18.500
(-) Amortização acumulada	-6.240	-12.480	Não Circulante	43.000	24.500
TOTAL DO ATIVO	1.130.420	1.179.120	Financiamentos a pagar - LP	43.000	24.500
			Patrimônio Líquido	582.800	648.245
			Capital Social	600.000	600.000
			(-) Capital a integralizar	-30.000	0
			Reservas de Capital	5.600	5.600
			Reservas de Reavaliação	0	0
			Reservas de Lucros	4.200	17.181
			Lucros ou Prejuízos Acumulados	3.000	25.464
			TOTAL DO PASSIVO + PL	1.130.420	1.179.120

2.3 CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO DOS ELEMENTOS PATRIMONIAIS

Em função da aplicação do Princípio da Continuidade e do Registro pelo Valor Original, os elementos patrimoniais devem ser avaliados por algum tipo de valor de custo ou de entrada, exceção à regra é quando a entidade está em situação de descontinuidade, em que os elementos patrimoniais terão que ser avaliados por algum valor de saída ou de realização. Dentre os tipos mais importantes de avaliação pelo custo ou de entrada, destacam-se:

Custo Histórico (Original)

Segundo Iudíibus e Marion (1999, p. 146) o Custo histórico é o valor original da transação com o mundo exterior, ou seja, quanto custou à entidade adquirir um determinado ativo ou quanto custaram os insumos para fabricá-lo. Representa o valor acordado entre as partes. A vantagem da adoção desse critério de avaliação é a objetividade com que os valores podem ser verificados através dos documentos comprobatórios da transação, que normalmente são as notas fiscais. A desvantagem é que o elemento patrimonial poderá ter sua avaliação monetária defasada entre a data da incorporação do ativo e a da data do balanço, caso não seja adotada a atualização monetária em função da variação do poder aquisitivo da moeda.

Custo Histórico Corrigido

Possui as mesmas características do Custo Histórico ou Original, diferenciando-se apenas por incorporar a atualização monetária do custo histórico pela variação do poder aquisitivo médio da moeda, segundo algum índice geral de preços como o IGP da Fundação Getúlio Vargas ou o INPC (Índice Nacional de Preços ao Consumidor) do IBGE, ou outros índices aptos a traduzirem a variação do poder aquisitivo da moeda. Salientamos que a legislação fiscal, especificamente a Lei n.º 9.249/95, revogou a atualização monetária das Demonstrações Contábeis, o que não impede a aplicação desse procedimento para fins gerenciais. A atualização monetária dos elementos patrimoniais permite a comparabilidade das Demonstrações Contábeis da empresa em diversos exercícios e entre diversas empresas.

Custo de Reposição

Representa o valor atual de um ativo comparativamente ao valor da data em que foi adquirido, levando em consideração o estado em que se encontra atualmente ou na data de aquisição. Alguns autores o denominam de custo corrente. Dentre as vantagens da adoção do custo de reposição podemos citar:

- leva em consideração a flutuação específica dos preços dos bens dos ativos que a empresa possui e movimenta;
- fornece ao investidor ou concorrente a estimativa do valor que precisaria investir para montar uma empresa equivalente à avaliada;
- permite separar, no lucro contábil, a parcela que se refere a ganhos por variação de preço específico da mercadoria, da parcela referente a lucro operacional.

Algumas desvantagens poderão ser identificadas na utilização do custo de reposição:

- o custo de reposição só terá validade se realmente o ativo avaliado for reposto;
- não leva em consideração a variação do poder aquisitivo da moeda entre os períodos avaliados (entre a data da aquisição e a data da avaliação do ativo);
- dificuldade de encontrar os mercados que podem indicar o preço de reposição para certos ativos.

Custo de Reposição Corrigido

Possui as mesmas características do Custo de Reposição, com a diferença de levar em consideração a variação do poder aquisitivo da moeda. Para identificar a variação real do custo de um determinado ativo, atualiza-se monetariamente o custo histórico da data de aquisição e compara-se com o valor de reposição da data da avaliação. Segundo Iudícibus e Marion (1999, p. 150) o Custo de Reposição Corrigido é modelo mais avançado a valores de entrada, do ponto de vista de desenvolvimento e de relevância informativa.

2.3.1 Critérios de avaliação do Ativo

O ativo são bens e direitos avaliáveis monetariamente que possuem potencial de serviços capazes de gerar fluxos de caixa presente e futuros para entidade detentora de sua propriedade. Dessa forma, os ativos devem possuir simultaneamente as seguintes características:

- ✓ bens ou direitos
- ✓ mensuráveis monetariamente
- ✓ benefícios presentes ou futuros
- ✓ propriedade.

O critério de avaliação mais recomendado pela maioria dos teóricos da contabilidade, para finalidade externa, é o custo histórico corrigido, devido a sua objetividade, das condições particulares da economia e da relação custo-benefício. Dentre os índices aptos a traduzirem a variação do poder aquisitivo da moeda podemos citar o IGP (Índice Geral de Preços) da Fundação Getúlio Vargas ou o INPC (Índice Nacional de Preços ao Consumidor) do IBGE. Conforme comentado anteriormente, a Lei n.º 9.249/95 revogou a atualização monetária das Demonstrações Contábeis, sendo admitido esse procedimento somente para fins gerenciais, o que é lamentável, tendo em vista que o usuário externo perde muito em termos de comparabilidade das informações quando a perda do poder aquisitivo da moeda atinge níveis acima de 10% ao ano.

De acordo com a Resolução CFC n.º 900, de 22 de março de 2001, a aplicação do princípio da atualização monetária será compulsória quando a inflação acumulada no triênio for igual ou superior a 100%, em conformidade com as Normas internacionais de Contabilidade. Isso significa dizer que caso a inflação anual gire em torno de 25% ao ano, não haverá atualização monetária das Demonstrações Contábeis. Não estaria comprometida a comparabilidade das informações contábeis diante desse procedimento?

No art. 183 da Lei n.º 6.404/76 estão descritos os critérios de avaliação dos elementos do ativo, dentre os quais: os direitos e títulos de créditos, os estoques, as participações permanentes em outras sociedades, demais investimentos, os direitos do ativo imobilizado e os direitos classificados no intangível.

Abaixo está reproduzido o texto da Lei das Sociedades por ações que trata dos critérios de avaliação do ativo, já com a nova redação das Leis n.º 11.638/2007 e 11.941/2009, de acordo com os padrões internacionais de contabilidade.

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

I - as aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos, e em direitos e títulos de créditos, classificados no ativo circulante ou no realizável a longo prazo: [\(Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007\)](#)

a) pelo seu valor justo, quando se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda; e [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#).

b) pelo valor de custo de aquisição ou valor de emissão, atualizado conforme disposições legais ou contratuais, ajustado ao valor provável de realização, quando este for inferior, no caso das demais aplicações e os direitos e títulos de crédito; ([Incluída pela Lei nº 11.638,de 2007](#))

II - os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior;

III - os investimentos em participação no capital social de outras sociedades, ressalvado o disposto nos artigos 248 a 250, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor, quando essa perda estiver comprovada como permanente, e que não será modificado em razão do recebimento, sem custo para a companhia, de ações ou quotas bonificadas;

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

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

VI - (revogado); ([Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009](#)).

VII – os direitos classificados no intangível, pelo custo incorrido na aquisição deduzido do saldo da respectiva conta de amortização; ([Incluído pela Lei nº 11.638,de 2007](#))

VIII – os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante. ([Incluído pela Lei nº 11.638,de 2007](#))

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

a) das matérias-primas e dos bens em almoxarifado, o preço pelo qual possam ser repostos, mediante compra no mercado;

b) dos bens ou direitos destinados à venda, o preço líquido de realização mediante venda no mercado, deduzidos os impostos e demais despesas necessárias para a venda, e a margem de lucro;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 3º A companhia deverá efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado e no intangível, a fim de que sejam: [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

I – registradas as perdas de valor do capital aplicado quando houver decisão de interromper os empreendimentos ou atividades a que se destinavam ou quando comprovado que não poderão produzir resultados suficientes para recuperação desse valor; ou [\(Incluído pela Lei nº 11.638,de 2007\)](#)

II – revisados e ajustados os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação, exaustão e amortização. [\(Incluído pela Lei nº 11.638,de 2007\)](#)

§ 4º Os estoques de mercadorias fungíveis destinadas à venda poderão ser avaliados pelo valor de mercado, quando esse for o costume mercantil aceito pela técnica contábil.

2.3.2 Critérios de avaliação do Passivo Exigível

O passivo representa as obrigações da entidade para com terceiros, ou seja, obrigações com fornecedores, empregados, governo, instituições financeiras e também com os proprietários. O passivo é considerado uma fonte de recursos de terceiros. Embora a Lei n.º 6.404/76 considere o Patrimônio Líquido como grupo integrante do passivo exigível, o mesmo se configura como um item à parte, pois representa as origens de recursos próprios.

O passivo exigível é subdividido em circulante e não circulante, de acordo com as normas internacionais. Existe ainda uma classificação conceitual do passivo exigível, cujo objetivo é meramente para fins gerenciais de análise das demonstrações contábeis:

- Passivo operacional ou de funcionamento: são aqueles decorrentes de fornecimento de matéria-prima, obrigações trabalhistas, obrigações fiscais, etc. São considerados passivos não onerosos.
- Passivo de financiamentos: são aqueles decorrentes de financiamentos de instituições financeiras. São considerados passivos onerosos, pois incidem encargos financeiros.

No passivo circulante são registradas as obrigações vencíveis até o final do exercício subsequente ao encerramento do balanço; no passivo não circulante são registradas as obrigações cujo prazo de vencimento ultrapassa o exercício subsequente. O critério de avaliação do passivo exigível está descrito no art. 184 da Lei n.º 6.404/76.

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;

III – as obrigações, os encargos e os riscos classificados no passivo não circulante serão ajustados ao seu valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante. [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\).](#)

2.3.3 Critérios de avaliação do Patrimônio Líquido

O patrimônio líquido são os recursos próprios da entidade, representado pelos investimentos dos sócios e os resultados acumulados. A Lei das Sociedades por Ações trata todo o lado direito do Balanço Patrimonial como passivo, incluindo, inclusive, os resultados de exercícios futuros e o patrimônio líquido. A referida lei não tratou de nenhum critério específico de avaliação do patrimônio líquido, tendo em vista que o mesmo é obtido pela diferença entre o ativo e o passivo exigível. Resumidamente, o Patrimônio Líquido é constituído pelo capital social, as reservas e os resultados acumulados. O capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não paga ou integralizada pelos sócios ou acionistas.

3. FORMAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO

3.1 FORMAS DE MANIFESTAÇÃO DAS RECEITAS E GANHOS

O patrimônio líquido das entidades sofre mutações ou variações em decorrência das receitas, ganhos, custos, despesas e perdas ocorridas durante o período. As receitas e ganhos constituem as variações patrimoniais positivas, isto é, aumentam o patrimônio líquido. Podemos definir receita como entradas de elementos para o ativo sob a forma de dinheiro ou direitos a receber, correspondentes, normalmente, à venda de mercadorias, de produtos ou à prestação de serviços. As receitas podem derivar também de juros sobre depósitos bancários ou títulos e de outros ganhos eventuais como: ganhos na alienação de ativos fixos, juros ativos, variações monetárias ativas, etc. Também são consideradas receitas as reduções do Passivo exigível sem a correspondente redução do ativo. Os ganhos representam um resultado líquido favorável ou positivo, resultante de transações ou eventos não relacionados às operações normais do empreendimento. Resumidamente as manifestações mais comuns das receitas e ganhos são:

- Receitas com vendas de mercadorias e produtos
- Receitas de prestação de serviços
- Receitas com aluguel
- Receitas financeiras (receitas de juros, descontos financeiros obtidos, juros ativos)
- Ganhos de equivalência patrimonial
- Ganhos na alienação de ativos fixos, etc.

3.2 FORMAS DE MANIFESTAÇÃO DAS DESPESAS, CUSTOS E PERDAS

As despesas, custos e perdas constituem as variações patrimoniais negativas, ou seja, reduzem o patrimônio líquido. As despesas podem ser conceituadas como o consumo de bens ou serviços que direta ou indiretamente contribuem para a geração de receitas. Também são consideradas despesas as reduções do ativo sem a correspondente redução do passivo exigível. Os custos representam sacrifício de um bem ou serviço diretamente relacionado com a produção de outros bens ou serviços. As perdas representam um resultado líquido desfavorável ou negativo, resultante de transações ou eventos não relacionados às operações normais do empreendimento. Resumidamente, as manifestações mais comuns de despesas, custos e perdas são:

- Despesas com salários
- Despesas com encargos sociais
- Despesas com energia
- Despesas com seguros
- Despesas financeiras (despesas de juros, descontos financeiros concedidos, juros passivos)
- Custo das Mercadorias Vendidas
- Custo dos Produtos Vendidos
- Custo dos Serviços Prestados
- Perdas de equivalência patrimonial
- Perdas na alienação de ativos fixos.

3.3 DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO DO EXERCÍCIO

3.3.1 Aspectos introdutórios

Ao final de cada exercício social, conforme disposição da Lei das Sociedades por Ações, a contabilidade da empresa elabora, entre outros relatórios contábeis, a Demonstração de Resultado do Exercício, que evidencia um grande indicador global de eficiência, que é o retorno dos investimentos dos sócios ou acionistas (lucro ou prejuízo). As sociedades por Ações estão obrigadas a publicarem suas Demonstrações Contábeis, juntamente com as notas explicativas, cuja finalidade é informar os principais critérios de avaliação utilizados pela empresa, bem como a composição dos valores mais significativos do Balanço e da Demonstração de Resultado, além de outras informações relevantes. As sociedades limitadas não estavam obrigadas a publicarem suas Demonstrações Contábeis, que eram elaboradas para finalidades internas, mas a partir da vigência da Lei n.º 11.638/07, passaram a ter essa obrigatoriedade.

Como o exercício social é um lapso de tempo muito grande para avaliar a gestão, as entidades apuram o resultado de suas operações num espaço de tempo menor, ou seja, mensalmente, com vistas ao atendimento da legislação fiscal na apuração dos tributos a serem recolhidos mensalmente, ao pagamento mensal de suas despesas operacionais, bem como para fins gerenciais, no que se refere ao acompanhamento da situação econômica da entidade, corrigindo os possíveis desvios em relação ao planejado pela administração. Como o objetivo principal das entidades empresárias é o lucro, a Demonstração de Resultado é o relatório que evidencia o retorno do capital investido, servindo como base de comparação com o retorno de outros investimentos. É considerada uma *demonstração dinâmica*, tendo em vista que evidencia a situação econômica de um determinado período, em contraposição ao Balanço Patrimonial, que é uma *demonstração estática*, que evidencia a posição financeira e patrimonial num determinado momento.

3.3.2 Conceito e Objetivo

A Demonstração de Resultado do Exercício destina-se a evidenciar a formação do resultado mediante o confronto das receitas e ganhos com as despesas, custos e perdas incorridas no exercício. É apresentada na posição vertical, discriminando seus componentes de forma ordenada de tal forma que fiquem evidenciados: o lucro bruto, o resultado operacional, o resultado antes do imposto de renda e da contribuição social, o resultado antes das participações, o lucro líquido do exercício e o lucro por ação, quando se tratar de sociedades por ações. A determinação do resultado do exercício observará o princípio contábil da competência, em que as receitas e despesas são reconhecidas no momento da ocorrência do fato gerador, independentemente de recebimento ou pagamento.

3.3.3 Estrutura

A Norma Brasileira de Contabilidade, Pronunciamento Técnico CPC 26, parágrafos 81 a 105, trata da estrutura da Demonstração de Resultado em consonância com os padrões internacionais, de observância obrigatória pelo profissional da contabilidade no exercício da profissão. A estrutura da Demonstração de Resultado do Exercício está descrita no art. 187 da Lei das Sociedades por Ações, Lei n.º 6.404/76, abaixo reproduzido:

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

- I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;
- II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

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

IV – o lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas; ([Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009](#))

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

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

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

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

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

De acordo com o disposto no Pronunciamento CPC 26, a Demonstração de Resultado do Exercício evidenciará, no mínimo, as seguintes rubricas, obedecidas também as determinações legais:

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

A demonstração do resultado abrangente deve, no mínimo, incluir as seguintes rubricas:

- (a) resultado líquido do período;
- (b) cada item dos outros resultados abrangentes classificados conforme sua natureza (exceto montantes relativos ao item (c));
- (c) parcela dos outros resultados abrangentes de empresas investidas reconhecida por meio do método de equivalência patrimonial; e
- (d) resultado abrangente do período.

Nota-se algumas semelhanças entre as duas estruturas da Demonstração de Resultado do Exercício apresentadas pela Legislação societária e pela Pronunciamento CPC 26, mas também algumas diferenças, entre as quais podemos destacar:

- as deduções da receita bruta estão discriminadas na legislação societária (lei 6.404/76), enquanto que o mesmo não ocorre no Pronunciamento Técnico CPC 26;
- os ganhos e perdas de equivalência patrimonial estão discriminados no Pronunciamento Técnico CPC 26, enquanto que a legislação societária não faz essa distinção, limitando-se a discriminar as outras receitas e despesas operacionais;
- as despesas e receitas financeiras são melhor enfatizadas na Norma Internacional, sem necessidade de serem apresentadas pelo valor líquido;
- a norma societária trata apenas do imposto de renda e sua provisão, enquanto que a Norma Internacional trata de forma mais abrangente ao utilizar a expressão tributos sobre o lucro;
- a Norma Internacional enfatiza o resultado das operações continuadas comparativamente ao resultado das operações descontinuadas, enquanto que a legislação societária não faz essa distinção;
- a legislação societária trata das participações sobre o lucro, enquanto que a Norma Internacional é omissa com relação a essas participações;
- A Norma Internacional trata do resultado abrangente, enquanto que a legislação societária não trata desse item;
- A legislação societária evidencia o lucro líquido por ação, enquanto que a Norma Internacional não trata desse item.
- A Norma Internacional admite que as despesas sejam apresentadas de acordo com a função ou por sua natureza.

Após fazer essa breve comparação entre as estruturas da Demonstração de Resultado do Exercício conforme a Norma Societária e a Norma Internacional, cabe fazer alguns comentários sobre o que viria a ser resultado das operações continuadas e descontinuadas, bem como do resultado abrangente, que são as principais novidades trazidas pelas Normas Internacionais.

O resultado das operações continuadas pode ser entendido como aquele decorrente das operações normais da empresa, ou seja, o resultado do segmento de negócio que a empresa não tem a intenção de descontinuar por algum motivo estratégico ou mercadológico. Já o resultado das operações descontinuadas é aquele decorrente dos segmentos de negócios que a empresa resolveu deixar de explorar, seja por venda, abandono, cisão, etc. (ALMEIDA; 2010; p. 141). Um segmento de negócios corresponde a uma classe de negócios com separação de ativos, passivos, receitas e despesas, conforme disciplinado no Pronunciamento Técnico CPC 22.

De acordo com o FIPECAFI (2010; p. 480) o resultado abrangente corresponde às receitas, despesas e outras mutações que afetam o patrimônio líquido, mas que ainda não foram reconhecidas na Demonstração de Resultado do Exercício, conforme Pronunciamento Técnico CPC 26 e demais orientações e interpretações técnicas. Os itens que fazem parte dos resultados abrangentes são:

- Variações na reserva de reavaliação quando permitidas legalmente (ver pronunciamentos técnicos CPC 27 – Ativo imobilizado e CPC 04 – Ativo intangível);
- Ganhos e perdas atuariais em planos de pensão com benefício definido reconhecidos conforme item 93 A do Pronunciamento Técnico CPC 33 – Benefícios a empregados;
- Ganhos e perdas derivados de conversão das Demonstrações Contábeis de operações no exterior (ver Pronunciamento Técnico CPC 02 – Efeitos das mudanças nas taxas de câmbio e conversão de Demonstrações Contábeis);
- Ajuste de avaliação patrimonial relativo aos ganhos e perdas na remuneração de ativos financeiros disponíveis para venda (ver Pronunciamento Técnico CPC 38 – instrumentos financeiros: reconhecimento e mensuração);
- Ajuste de avaliação patrimonial relativo à efetiva parcela de ganhos ou perdas de instrumentos de hedge (ver CPC 38).

Abaixo encontram-se os modelos de Demonstração de Resultado do Exercício pela legislação societária e pelo Pronunciamento Técnico CPC 26 (normas internacionais):

DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO DO EXERCÍCIO

De acordo com a legislação societária

	2009	2010
Receita Bruta de Vendas	879.000	984.000
(-) Tributos sobre vendas e serviços	-179.108	-200.357
(-) Descontos incondicionais	-4.750	-6.250
(-) Devoluções de vendas	-6.900	-7.500
Receita Operacional Líquida	688.242	769.893
(-) Custo das Mercadorias Vendidas	-273.000	-295.200
Resultado Operacional Bruto	415.242	474.693
(-) Despesas Operacionais		
Administrativas	-189.250	-204.986
Financeiras	-12.300	-9.600
Comerciais	-18.700	-20.600
Receitas Financeiras	6.800	4.500
Outras Receitas	0	0
Resultado Operacional Líquido	201.792	244.007
(+) Outras receitas	12.500	9.300
(-) Outras despesas	-4.500	-5.600
Resultado antes dos tributos sobre o lucro	209.792	247.707
(-) IRPJ	-24.200	-26.200
(-) CSLL	-16.300	-18.500
Resultado antes das participações	169.292	203.007
(-) Participação de empregados	-9.630	-10.762
(-) Participação de administradores	-6.300	-6.800
Resultado Líquido do Período	153.362	185.445
Resultado Líquido por ação	15,336	18,545

DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO DO EXERCÍCIO E DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ABRANGENTE

De acordo com as Normas Internacionais

	2009	2010
Receita Bruta de Vendas	879.000	984.000
(-) Tributos sobre vendas e serviços	-179.108	-200.357
(-) Descontos incondicionais	-4.750	-6.250
(-) Devoluções de vendas	-6.900	-7.500
Receita Operacional Líquida	688.242	769.893
(-) Custo das Mercadorias Vendidas	-273.000	-295.200
Resultado Operacional Bruto	415.242	474.693
(-) Despesas Operacionais		
Administrativas	-189.250	-204.986
Comerciais	-18.700	-20.600
(+) Outras Receitas	12.500	9.300
(-) Outras Despesas	-4.500	-5.600
(+/-) Resultado de Equivalência Patrimonial	0	0
Resultado antes das receitas e despesas financeiras	215.292	252.807
(+) Receitas Financeiras	6.800	4.500
(-) Despesas Financeiras	-12.300	-9.600
Resultado antes dos tributos sobre o lucro	209.792	247.707
(-) IRPJ	-24.200	-26.200
(-) CSLL	-16.300	-18.500
Resultado após os tributos sobre o lucro	169.292	203.007
(-) Participação de empregados	-9.630	-10.762
(-) Participação de administradores	-6.300	-6.800
Resultado Líquido das operações continuadas	153.362	185.445
Resultado líquido das operações descontinuadas após os tributos	0	0
Resultado da alienação de ativos após os tributos	0	0
Resultado Líquido do período	153.362	185.445
(+/-) Variações na reserva de reavaliação	0	0
(+/-) Ganhos ou perdas em planos de pensão	0	0
(+/-) Ganhos ou perdas de variação cambial	0	0
(+/-) Ajustes de avaliação patrimonial	0	0
Resultado Abrangente do período	153.362	185.445

4. A EMPRESA NO NOVO CÓDIGO CIVIL

4.1 INTRODUÇÃO

O Novo Código Civil – NCC, aprovado pela Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002, é a Lei federal que disciplina todas as relações jurídicas de natureza civil. Sua vigência se deu a partir de 11 de janeiro de 2003. Revogou a Lei n.º 3.071, de 01 de janeiro de 1916 (Código Civil) e a parte I da Lei n.º 556, de 25 de junho de 1850 (Código Comercial). O Direito de empresa constante da Parte Especial, Livro II do NCC, substituiu as normas que estavam contidas na parte I do antigo Código Comercial (Lei n.º 556, de 25/06/1850), revogado pelo art. 2.045 do NCC, reunindo também as normas de direito societário que se encontravam esparsas em diversas legislações complementares ao Código Comercial. O direito de empresa está disciplinado nos arts. 966 ao 1.195 do NCC.

4.2 CONCEITO DE EMPRESA E DE EMPRESÁRIO

Empresa é a unidade econômica organizada que, combinando capital e trabalho, produz ou comercializa bens ou presta serviços, com a finalidade de lucro. Adquire personalidade jurídica pela inscrição de seus atos constitutivos no órgão de registro próprio, adquirindo, dessa forma, capacidade jurídica para assumir direitos e obrigações. O NCC trata as organizações empresariais como Sociedades Empresárias e Sociedades Simples.

O NCC define Empresário em seu art. 966:

“Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.”

Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa”.

Diante dessa nova conceituação de empresário, interpreta-se que um profissional liberal como, por exemplo, um contador, estabelecido como escritório para exercer profissionalmente a atividade econômica de prestação de serviços contábeis e de consultoria, mesmo com o concurso de auxiliares e colaboradores, não é empresário. Por consequência, seu escritório não é considerado empresa. O mesmo raciocínio aplica-se para o exercício das profissões de médico, engenheiro, advogado, tradutor, pintor, escultor, escritor, economista, etc.

A ressalva do parágrafo único do art. 966 possibilita que essas atividades sejam consideradas empresárias nos casos em que o exercício da profissão constitua elementos de empresa, porém gera polêmicas e interpretações diversas, no que se refere ao que seja elemento de empresa. Considerando que, para exercer uma atividade econômica com objetivo de lucro, a empresa necessita reunir os seguintes elementos:

- a. O capital, representado por dinheiro ou bens tangíveis (mercadorias, máquinas, equipamentos, etc);
- b. O trabalho, com ou sem vínculo empregatício;
- c. O estabelecimento ou local onde se realizam as operações relativas à prática de sua atividade econômica de produção e circulação de bens e serviços; e
- d. O objetivo ou o tipo de atividade econômica que terá que ser exercida para atingir o lucro, que é o fim para o qual se organiza uma empresa.

Considerando que a melhor forma para executar em larga escala a prestação de serviços de natureza intelectual é organizar-se em forma de empresa, os profissionais liberais são considerados empresários e, consequentemente os estabelecimentos utilizados para a prestação de seus serviços são considerados empresas, tendo em vista a existência dos elementos constitutivos de empresas.

O atual conceito de empresário abrange todas as atividades de indústria, comércio e prestação de serviços, exceto os serviços considerados como de profissão intelectual, seja ela de natureza científica, literária ou artística, exercidos sem a existência de elementos de empresa. Esse conceito de empresário do NCC é mais abrangente que o antigo conceito de comerciante do Código Comercial, que só considerava como mercantil as atividades econômicas de produção (indústria) e de circulação de bens (comércio). As atividades de prestação de serviços não eram regidas pelo Código Comercial, mas pelo antigo Código Civil que não considerava o prestador de serviço como comerciante, nem o seu estabelecimento como comercial.

Com a entrada em vigor do NCC, as normas sobre sociedades em geral passam a estar contidas no Direito de Empresa (arts. 981 a 1.141), com exceção das sociedades por ações que continuam regidas por Lei especial, a Lei das sociedades por ações.

4.3 CLASSIFICAÇÃO DE EMPRESAS

4.3.1 Classificação quanto ao objeto

Sociedades Simples: são as sociedades que exercem atividade econômica de prestação de serviços em geral, inclusive os de profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística. Era a antiga sociedade civil. Se as sociedades simples utilizarem elementos de empresa na prestação de serviços, serão consideradas sociedades empresárias. As Sociedades Simples adquirem personalidade jurídica quando registram seus atos constitutivos no Registro Civil das Pessoas Jurídicas, porém se utilizarem elementos de empresa na prestação de serviços, portanto, consideradas como sociedades empresárias, terão que registrar seus atos constitutivos no Registro Público de Empresas Mercantis (Juntas Comerciais). A Legislação de Registro Público Mercantil, Lei n.º 8.934/94, terá que ser alterada para se adaptar ao NCC, a fim de permitir que as sociedades simples, consideradas como sociedades empresárias por utilizarem elementos de empresa na prestação de serviços, possam ser registradas nas Juntas Comerciais.

Sociedades Empresárias: são as sociedades que exercem atividade econômica própria de empresário, ou seja, a produção e circulação de bens ou de serviços. Adquirem personalidade jurídica quando registram seus atos constitutivos no Registro Público de Empresas Mercantis (Juntas Comerciais).

Antes da vigência do NCC as sociedades eram classificadas em Sociedades Civis e Sociedades Comerciais.

4.3.2 Classificação quanto à responsabilidade dos sócios

Responsabilidade Limitada: a responsabilidade de cada sócio é limitada ao valor de suas quotas de capital, entretanto, todos os sócios respondem solidariamente pela integralização do capital social. Ex.: sociedade limitada, sociedades por ações.

Responsabilidade Ilimitada: a responsabilidade de cada sócio é subsidiária, ou seja, os sócios respondem com seus bens particulares nos casos em que os bens da sociedade não sejam suficientes para atender à execução civil ou fiscal. Nesses casos, os sócios respondem com seus bens particulares pelo saldo da dívida que restar após a liquidação dos bens da sociedade. Ex.: sociedade em nome coletivo, antigas sociedades civis, empresa individual.

Responsabilidade mista: a composição societária admite sócios com responsabilidade ilimitada e sócios com responsabilidade limitada. Ex.: sociedade em comandita simples, sociedade em comandita por ações e sociedade de capital e indústria.

Obs.: de acordo no o NCC, as Sociedades Simples (antigas sociedades civis) podem prever, em seu contrato social, se a responsabilidade dos sócios será limitada ou subsidiária (ilimitada).

4.3.3 Classificação quanto ao número de proprietários

Firma Individual: empresa constituída por apenas um sócio. É equiparada a pessoa jurídica para fins da Legislação do Imposto de Renda, conforme dispõe o art. 150 do regulamento do Imposto de Renda – RIR/99.

Sociedade: empresa formada por mais de um sócio pessoa física e/ou jurídica, que se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados.

4.3.4 Classificação quanto aos ramos de atividades

Empresas Comerciais: são aquelas que se dedicam à atividade de compra e venda de mercadorias, com o objetivo de lucro.

Empresas Industriais: são aquelas que se dedicam à transformação da matéria-prima em produtos acabados e a sua comercialização, com o objetivo de lucro.

Empresas prestadoras de serviços: são aquelas que se dedicam à prestação de serviços diversos dentre os quais pode mos citar: transportes, comunicação, saúde, hotelaria, turismo, financeiros, etc.

4.3.5 Classificação quanto à origem dos capitais

Empresas Privadas: são as empresas cujo capital social que as constitui é de origem privada ou particular, consequentemente assim será a sua administração e gerência.

Empresas Públicas: são empresa que exploram um ramo de atividade que, por conveniência, segurança ou interesse social, está confiada ao poder público municipal, estadual, distrital ou federal, cabendo ao governo prover as verbas necessárias para o seu funcionamento, bem como a sua gerência a administração. Executam serviços públicos.

Empresas de economia mista: são sociedades por ações de participação pública e privada, cujo sócio majoritário será sempre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, que detêm a maioria das ações e o controle administrativo. Executam serviços de utilidade pública.

4.3.6 Classificação quanto à forma jurídica

Sociedade Limitada: é o tipo de sociedade cuja responsabilidade de cada sócio é restrita ou limitada ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social.

Sociedade Anônima: também conhecida como companhia, são as sociedades cujo capital divide-se em ações, obrigando-se cada sócio ou acionista somente pelo preço de emissão das ações que subscrever ou adquirir. São regidas pela Lei das Sociedades por ações (Lei n.º 6.404/76).

Sociedade Cooperativa: é um tipo especial de sociedade que poderá ser constituída mesmo sem capital, cujas pessoas se obrigam a contribuir com bens e serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum e sem finalidade lucrativa. É uma sociedade de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeita à falência. Será sempre uma sociedade simples.

Sociedade em nome coletivo: é uma típica sociedade de pessoas que possui como objetivo a realização de determinada atividade econômica, comercial ou civil, e se caracteriza por não poder adotar denominação social em seu nome empresarial, mas apenas firma. Só pode ser composta por pessoas físicas. A firma ou nome empresarial deve obrigatoriamente ser formado pelo nome dos sócios que a integram, ou por apenas alguns deles, ou ainda por um deles, com poderes de administração. Ex.: Maciel & Cia Ltda.

Sociedade em Comandita Simples: tipo de sociedade em que existem dois tipos de sócios: os sócios comanditados, que representam e administram a sociedade, com responsabilidade solidária e ilimitada em face das obrigações sociais; e os sócios comanditários, que podem ser pessoas físicas ou jurídicas que, entretanto, estão legalmente proibidas de participar da administração, apenas investem capital na sociedade e têm responsabilidade limitada ao valor de sua quota de capital social.

Sociedade em Comandita por Ações: tipo de sociedade que só foi utilizado durante a vigência da antiga Lei das Sociedades por Ações (Decreto-lei n.º 2.627/40), que exigia o mínimo de sete acionistas para constituir uma sociedade por ações. Se o número acionistas fosse inferior a sete, recorreria-se à sociedade em comandita por ações. Atualmente, como as sociedades por ações podem ser constituídas com pelo menos dois acionistas, a Sociedade em Comandita por ações não tem mais nenhuma utilidade.

4.3.7 Outros tipos de classificação

Sociedades não personificadas: são as sociedades que não possuem seus atos constitutivos registrados nos órgãos próprios (Registro Civil de Pessoas Jurídicas ou Registro Público de Empresas Mercantis), portanto, não adquirem personalidade jurídica. São consideradas sociedades de fato e não de direito, tratadas no NCC como sociedades em comum. Como não está personificada juridicamente, não possui capacidade jurídica para adquirir direitos e assumir obrigações. Por não ser uma pessoa jurídica, não é possível separar o patrimônio da sociedade do patrimônio particular dos sócios. A responsabilidade dos sócios é ilimitada. Ex.: Sociedade em comum e Sociedade em Conta de Participação.

- Sociedade em comum – conforme mencionado anteriormente, é uma sociedade de fato e não de direito. Seus sócios, nas relações entre si ou com terceiros, só podem provar a existência da sociedade por escrito. A responsabilidade dos sócios é ilimitada e todos respondem solidária e ilimitadamente pelas obrigações assumidas pela sociedade em comum. Para fins fiscais, a capacidade tributária passiva independe de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional (art. 126, III, do CTN).

“Art. 126. A capacidade tributária passiva independe:

I – da capacidade civil das pessoas naturais;

II – de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios;

III – de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

- Sociedade em Conta de Participação – tipo societário em que há a existência de dois tipos de sócio: o ostensivo e o participante. A atividade constitutiva do objeto social é exercida unicamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade, participando os demais dos resultados correspondentes. A constituição da sociedade em conta de participação independe de qualquer formalidade e pode provar-se por todos os meios admitidos em direito. O contrato social produz efeitos somente entre os sócios e sua eventual inscrição em qualquer registro não confere personalidade jurídica à sociedade. Somente o sócio ostensivo obriga-se perante terceiros. O sócio participante obriga-se exclusivamente perante o sócio ostensivo, na forma prevista em seu contrato de participação.

Sociedades Personificadas: são as sociedades que possuem seus atos constitutivos registrados nos órgãos próprios, tornado-se sociedades de direito, pessoa jurídica, dotada de patrimônio próprio distinto do patrimônio de seus sócios, com capacidade de adquirir direitos e assumir obrigações. Será representada ativa e passivamente por seus administradores. Ex.: Sociedades Simples, Sociedade em Nome Coletivo, Sociedade em Comandita Simples, Sociedade Limitada, Sociedade Anônima, Sociedade em Comandita por Ações, Sociedade Cooperativa.

4.4 INSCRIÇÃO DO EMPRESÁRIO

É obrigatória a inscrição do empresário no Registro Público de Empresas Mercantis (Juntas Comerciais) da respectiva sede, antes do início de suas atividades. A inscrição do empresário será feita mediante requerimento com as seguintes informações:

- a. o seu nome, nacionalidade, domicílio, estado civil e, se casado, o regime de bens;
- b. a firma, com a respectiva assinatura;
- c. o capital;
- d. o objeto; e
- e. a sede da empresa

O empresário que instituir sucursal, filial ou agência, em lugar sujeito à jurisdição de outra Junta Comercial, estará obrigado a inscrevê-la nessa, com a prova da inscrição originária da empresa matriz (art. 969 do NCC).

5. SOCIEDADE LIMITADA

5.1 CARACTERÍSTICAS

É o tipo de sociedade cuja responsabilidade de cada sócio é restrita ou limitada ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social. O capital social é dividido em Quotas. Era regida pelo Decreto n.º 3.708, de 10 de janeiro de 1919, e o seu contrato social estava subordinado às disposições dos arts. 300 a 302 do Código Comercial. Com a vigência do NCC passou a denominar-se apenas de Sociedade Limitada e a ser regida pelas normas dos arts. 1.052 a 1087 do NCC. A sociedade limitada tem sido, ao longo dos tempos, a forma societária mais adotada pelas pequenas, médias e até grandes empresas, devido a sua relativa simplicidade, a possibilidade de limitar a responsabilidade de cada sócio ao total do capital e pelo fato de ser uma sociedade contratual. Na sociedade contratual, desde que observadas as cláusulas básicas exigidas em lei, os sócios têm plena liberdade de contratar as demais cláusulas, inclusive sobre a repartição dos lucros, o que não acontece nas sociedades institucionais, como por exemplo, nas sociedades por ações.

5.2 AS NOVAS REGRAS DO NCC

As novas regras estabelecidas pelo NCC desfazem a simplicidade de constituição e a liberdade de contratação das demais cláusulas das Sociedades Limitadas, tornando-as muito parecidas com as Sociedades por Ações. Dentre as novas regras, podemos citar:

- a. exigência de assembléia de sócios das sociedades com mais de 10 sócios, para a tomada de vários tipos de decisões;
- b. nas sociedades com mais de 10 sócios, a aprovação das contas da administração deve ser feita em assembléia de sócios;
- c. necessidade de novos livros societários, tais como o de registro de presença de sócios na assembléia, de atas de assembléia, de termo de posse de administradores e conselheiros fiscais;
- d. exigência de unanimidade para a aprovação, entre outros assuntos, do aumento ou redução do capital; para admissão de novo sócio; mudança de sede; alteração da denominação social; etc.

Diante dessas novas regras, nota-se o aumento da burocracia na gestão societária dessas empresas, comprometendo a tomada de decisão de forma rápida e eficiente, além de exigir que o seu contrato social seja elaborado por profissional competente, pois suas cláusulas devem ser cuidadosamente estudadas e escolhidas, de forma que sejam compatíveis com as pessoas que estão associando-se, com o seu objetivo social e o mercado onde vai atuar. A observância dessas cláusulas visa evitar problemas futuros entre sócios e em relação a terceiros.

No regime anterior ao NCC, o titular de, pelo menos, 51% das quotas do capital social, tinha os votos necessários para proceder a qualquer modificação no contrato social, inclusive nomear os sócios gerentes, ou seja, os encarregados de gerir os negócios da sociedade, atualmente designados como administradores. De acordo com as novas regras impostas pelo NCC, a modificação do contrato social precisa de, pelo menos, 75% (3/4) do capital social (art. 1.076, I). Tomando como exemplo uma sociedade formada por três sócios, em que o sócio A é titular de **60%** das quotas e os sócios B e C são detentores, cada um, de quotas correspondentes a **20%** do capital social. No regime anterior (Decreto 3.708/19), o sócio A poderia decidir, como titular de 60% das quotas de capital social, sobre todas as alterações. No novo sistema do NCC, o sócio A precisará de votos de pelo menos um dos sócios para esse tipo de decisão.

Outra modificação relevante é a que trata da nomeação e destituição de administradores da sociedade limitada, antigos sócios-gerentes. De acordo com o NCC, o sócio que for nomeado administrador, por meio de cláusula expressa no contrato social, somente poderá ser destituído pelo voto dos sócios que representem 2/3 do capital social (art. 1.063, § 1º):

“Art. 1.063. O exercício do cargo de administrador cessa pela destituição, em qualquer tempo, do titular, ou pelo término do prazo se, fixado no contrato ou em ato separado, não houver recondução.

§1º Tratando-se de sócio nomeado administrador no contrato, sua destituição somente se opera pela aprovação de titulares de quotas correspondentes, no mínimo, a dois terços do capital social, salvo disposição contratual diversa.

§2º A cessação do exercício do cargo de administrador deve ser averbada no registro competente, mediante requerimento apresentado nos dez dias seguintes ao da ocorrência.

§3º A renúncia de administrador torna-se eficaz, em relação à sociedade, desde o momento em que esta toma conhecimento da comunicação escrita do renunciante; e, em relação a terceiros, após a averbação e publicação.”

Foi estabelecido o prazo de um ano a partir da vigência do NCC (11/01/2003), ou seja, até 11/01/2004, para que as sociedades, simples ou empresárias, adaptem seus contratos às novas regras.

5.3 O CONTRATO SOCIAL

De acordo com o art. 1.053 do NCC, nos casos omissos, as sociedades limitadas serão regidas, de forma supletiva, pelas normas das sociedades simples. O mesmo artigo prevê a regência supletiva da sociedade limitada pela Lei das sociedades por ações, sendo recomendável que seja incluída uma cláusula nesse sentido, escolhendo a regência supletiva pela Lei das SAs.

O contrato social é composto pelas cláusulas básicas, indicadas no Art. 997, e outras cláusulas livremente contratadas, com a finalidade de dotar as sociedades limitadas de instrumentos hábeis para desenvolver sua atividade econômica. Dentre as cláusulas básicas podemos citar:

“Art. 997. A sociedade constitui-se mediante contrato escrito, particular ou público, que, além de cláusulas estipuladas pelas partes, mencionará:

I – nome, nacionalidade, estado civil, profissão e residência dos sócios, se pessoas naturais, e firma ou denominação, nacionalidade e sede dos sócios, se jurídicas;

II – denominação, objeto, sede e prazo da sociedade;

III – capital da sociedade, expresso em moeda corrente, podendo compreender qualquer espécie de bens, suscetíveis de avaliação pecuniária;

IV – a quota de cada sócio no capital social, e o modo de realizá-la;

V – as prestações a que se obriga o sócio, cuja contribuição consista em serviços;

VI – as pessoas naturais incumbidas da administração da sociedade, e seus poderes e atribuições;

VII – a participação de cada sócio nos lucros e nas perdas;

VIII – se os sócios respondem, ou não, subsidiariamente, pelas obrigações sociais.”

O contrato deve indicar, também, se for o caso, a firma social, isto é, o nome com o qual a sociedade se apresenta no mercado. Deve conter o nome de um ou mais sócios, seguida da expressão *abreviada Ltda*. Por exemplo: Maciel e Meneses Ltda. Se houver vários sócios, pode ser citado o nome de um deles acrescido da expressão *& Cia Ltda*. No exemplo, poderá ser: Maciel & Cia Ltda. Geralmente se utiliza o nome do sócio administrador na firma social, quando a sociedade é composta por vários sócios.

Se a denominação social for um nome fantasia, deve, sempre que possível, informar o objetivo da sociedade. Por exemplo, Comércio de Calçados Dupé Ltda. Se a expressão limita for omitida, os administradores e os sócios que dão nome à firma serão considerados solidários e ilimitadamente responsáveis.

5.4 RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS

Conforme comentado anteriormente, a Sociedade Limitada era regida pelo Decreto n.º 3.708, de 10 de janeiro de 1919, que em seu art. 2º limitava a responsabilidade dos sócios ao total do capital social. O NCC modifica essa regra da seguinte forma:

“Art. 1.052. Na Sociedade Limitada, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social”.

Portanto, uma vez integralizado o capital social, cada sócio responde exclusivamente até o valor de suas quotas de capital, porém enquanto não for totalmente integralizado o capital social, todos os sócios respondem pelo total desse capital. A garantia de limitação da responsabilidade ao valor da quota de capital de cada sócio separa efetivamente o patrimônio da sociedade do patrimônio particular dos sócios, que fica a salvo de cobrança de terceiros, credores da sociedade. Essa proteção do patrimônio dos sócios pode parecer injusta do ponto de vista dos credores, mas representa o preço do risco que envolve toda atividade econômica.

Como regra geral, os administradores ou os sócios que derem nome à firma não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, porém, nos casos de atos praticados com desvio de poder, violação do contrato ou da Lei, responderão solidária e ilimitadamente. Trata-se da desconsideração da personalidade jurídica da empresa, que vem sendo adotada pela jurisprudência, principalmente nos casos de execuções trabalhistas e previdenciárias. Exemplificando, os casos de não pagamentos de tributos devidos são contrários à lei, logo, na execução fiscal, se os bens da sociedade não forem suficientes para o pagamento integral do débito tributário, os sócios administradores e os que derem nome à firma respondem com seus bens particulares até o saldo do débito tributário que superar o valor dos bens da empresa.

5.5 QUOTAS DE CAPITAL SOCIAL

O capital da Sociedade Limitada é dividido em quotas representativas da participação dos sócios. As quotas podem ser subscritas igualmente pelos sócios, ou seja, todos possuem a mesma quantidade de quotas, ou de forma desigual, subscrevendo alguns sócios mais quotas que outros. O capital poderá ser integralizado em bens móveis ou imóveis, respondendo os sócios pela exata estimação dos valores conferidos ao capital, pelo prazo de cinco anos, contados da data do registro da sociedade ou do aumento de capital.

A integralização do capital com bens imóveis é isenta do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos (ITBI) inter vivos, de competência municipal, por expressa disposição constitucional (art. 156). Não é permitida a participação de sócio cuja contribuição social consista apenas em prestação de serviços, conforme dispõe o art. 1.055 do NCC.

Para efeito de transferência de quotas e não havendo disposição em contrário no contrato social, o sócio pode ceder suas quotas, total ou parcialmente, a outro sócio, independentemente de ouvir os demais. Pode, também, haver a transferência de quotas para não sócios, pessoas estranhas à sociedade, desde que não haja oposição de titulares de mais de 1/4 do capital social (25%). A cessão de quotas de capital social somente terá efeito jurídico, quanto à sociedade, a partir da averbação do respectivo instrumento, assinado pelos sócios concordantes.

5.6 CONSELHO FISCAL

A nomeação, instalação e funcionamento do conselho fiscal na limitada só se justificam nas sociedades com número significativo de sócios que não participam da administração ou estão afastados do dia-a-dia da empresa. Em geral, nas pequenas e médias empresas, os sócios convivem com o quotidiano da sociedade e acompanham seus negócios, as obrigações assumidas e a situação financeira. Nessas condições, não é conveniente nem recomendável, do ponto de vista econômico, a instalação do conselho fiscal. Caso o contrato social preveja a instalação do conselho fiscal, ele será composto por três ou mais membros e respectivos suplentes, sócios ou não, residentes e domiciliados no país, eleitos em assembléia anual dos sócios. Não podem fazer parte do conselho fiscal, além dos inelegíveis enumerados no § 1º do art. 1.011 do NCC, os membros da administração da sociedade ou de outra por ela controlada, os empregados de quaisquer delas, o cônjuge ou parentes até terceiro grau dos administradores.

“Art. 1.011.

§ 1º. Não podem ser administradores, além das pessoas *impedidas por lei especial*, os condenados a pena que vede, ainda que temporariamente, o acesso a cargos públicos; ou por crime falimentar, de prevaricação, peita ou suborno, concussão, peculato; ou contra a economia popular, contra o sistema financeiro nacional, contra as normas de defesa da concorrência, contra as relações de consumo, a fé pública ou a propriedade, enquanto perdurarem os efeitos da condenação”.

As atribuições do conselho fiscal estão elencadas no art. 1.069 do NCC:

“Art. 1.069. Além de outras atribuições determinadas em lei ou no contrato social, aos membros do conselho fiscal incumbem, individual ou conjuntamente, os deveres seguintes:

I – examinar, pelo menos trimestralmente, os livros e papéis da sociedade e o estado do caixa e da carteira, devendo os administradores ou os liquidantes prestar-lhes as informações solicitadas;

II – lavrar no livro de atas e pareceres do conselho fiscal o resultado dos exames referidos no inciso I deste artigo;

III – exarar no mesmo livro e apresentar à assembléia anual dos sócios parecer sobre os negócios e as operações sociais do exercício em que servirem, tomando por base o balanço patrimonial e o de resultado econômico;

IV – denunciar os erros, fraudes ou crimes que descobrirem, sugerindo providências úteis à sociedade;

V – convocar a assembléia dos sócios se a diretoria retardar por mais de trinta dias a sua convocação anual, ou sempre que ocorram motivos graves e urgentes;

VI – praticar, durante o período de liquidação da sociedade, os atos a que se refere este artigo, tendo em vista as disposições especiais reguladoras da liquidação.

5.7 DELIBERAÇÃO DOS SÓCIOS

Os sócios das pequenas e médias empresas normalmente estão presentes nas principais atividades diárias, dentre as quais o controle da movimentação financeira, as obrigações assumidas pela sociedade e outras deliberações que não exigem maiores formalidades. No entanto, as deliberações de determinadas matérias de maior relevância para a sociedade e de repercussão nos direitos dos sócios e de terceiros, exigem algumas formalidades previstas em lei, a fim de preservar, por escrito, as deliberações que devem ser tomadas em assembléia de sócios. Essas matérias estão enumeradas no art. 1.071 do NCC:

"Art. 1.071. Dependem da deliberação dos sócios, além de outras matérias indicadas na lei ou no contrato:

- I – a aprovação das contas da administração;*
- II – a designação dos administradores, quando feita em ato separado;*
- III – a destituição dos administradores;*
- IV - o modo de sua remuneração, quando não estabelecida no contrato;*
- V – a modificação do contrato social;*
- VI – a incorporação, a fusão e a dissolução da sociedade, ou a cessação do estado de liquidação;*
- VII – a nomeação e destituição dos liquidantes e o julgamento das suas contas;*
- VIII – o pedido de concordata.*

As deliberações acima elencadas só podem ser aprovadas em assembléia, regularmente convocada e instalada, atendido o quorum deliberativo previsto na lei para cada tipo de deliberação. As sociedades com no máximo dez sócios podem prever, em seu contrato social, que as deliberações sobre as matérias nele indicadas poderão ser aprovadas em reunião de sócios, dispensando-se, dessa forma, a realização de assembléia.

Nos casos de empresas com até dez sócios, a assembléia ou reunião dos sócios poderá ser substituída por documento que exponha de forma detalhada todas as deliberações e que seja assinado pela totalidade dos sócios. Essa substituição, para ter validade legal, deve ser prevista no contrato social sendo de suma importância para as pequenas e médias empresas, pois simplifica a aprovação das contas e evita custos desnecessários de convocação e publicação na imprensa oficial e jornal de grande circulação. A Lei exige quorum especial para as seguintes deliberações:

Aprovação por unanimidade:

- a.** para destituir administrador sócio nomeado no contrato social, a não ser que o contrato social tenha previsto quorum diverso;
- b.** para designar administrador não sócio, se o capital social não estiver ainda totalmente integralizado;
- c.** para dissolver a sociedade com prazo determinado.

Aprovação com 3/4 ou 75%:

- a.** para alteração do contrato social;
- b.** para aprovar incorporação, fusão, cisão, dissolução da sociedade ou levantamento da liquidação.

Aprovação com 2/3 ou 67%:

- a.** para designar administrador não sócio, se o capital social estiver totalmente integralizado.

Mais da metade do capital social ou 51%

- a.** para designar administrador em ato separado do contrato social;
- b.** para destituir administrador sócio designado em ato separado do contrato social;
- c.** para destituir administrador não sócio;
- d.** para expulsar sócio minoritário se permitido no contrato social;
- e.** para dissolver sociedade contratada por prazo indeterminado.

6. SOCIEDADE POR AÇÕES

6.1 CARACTERÍSTICAS

A sociedade anônima ou companhia é o tipo de sociedade em que o capital é dividido em ações, obrigando-se cada sócio ou acionista somente pelo preço de emissão das ações que subscrever ou adquirir. É regida por Lei especial, a Lei n.º 6.404/76, e nos casos omissos deverá ser aplicada as disposições do Novo Código Civil - NCC. Dentre as principais características podemos citar:

- a. as sociedades por ações são uma sociedade de capital e não de pessoas;
- b. seu capital social é dividido em ações, que são títulos representativos de participação societária no capital da companhia;
- c. o titular da ação é chamado de acionista;
- d. a responsabilidade do acionista vai até o preço de emissão das ações que subscrever ou adquirir;
- e. as ações são livremente negociáveis, razão pela qual nenhum acionista pode impedir a entrada de outro na companhia;
- f. falecendo o titular da ação, não poderá ser impedido o ingresso de seus sucessores no quadro da sociedade;
- g. a companhia é sempre empresarial, mesmo que seu objeto seja civil, ou seja, prestação de serviços gerais, como por exemplo: telecomunicações, energia elétrica, instituições financeiras, etc;
- h. a sociedade será designada por denominação, acompanhada das expressões *companhia* ou *sociedades por ações* por extenso ou abreviadamente (Cia ou S/A) sendo que a expressão *companhia* só poderá figurar no início ou no meio do nome empresarial. Exemplo: Companhia Brasileira de Distribuição;
- i. seu órgão deliberativo máximo é a Assembléia Geral que tem poder para aprovar e reformar os estatutos sociais, eleger seus dirigentes (conselho de administração e diretoria), seus fiscais (conselhos fiscais), aprovar, a cada ano, as contas da diretoria, etc.

6.2 ESPÉCIES DE COMPANHIAS

Existem dois tipos de companhias: as de capital aberto e as de capital fechado, diferenciando-se uma da outra pela negociação ou não de suas ações na bolsa de valores ou no mercado de balcão.

Companhia de Capital Aberto: É aquela em que os valores mobiliários de sua emissão (ações, debêntures, partes beneficiárias, etc.), depois de registrados na comissão de Valores Mobiliários (CVM), podem ser negociadas na bolsa de valores ou no mercado de balcão.

Companhia de Capital Fechado: É aquela em que seu estatuto pode estabelecer limites à livre circulação das ações representativas de seu capital social, desde que não impeçam sua negociação nem sujeitem o acionista ao arbítrio dos órgãos de administração ou dos acionistas controladores. Seus valores mobiliários não são negociáveis em bolsas de valores.

Uma das vantagens das companhias de capital aberto é a opção de captar recursos financeiros mediante a emissão e colocação no mercado acionário, dos valores mobiliários, sem precisar recorrer ao crédito bancário, com juros muito altos e capazes de inviabilizar a atividade dos tomadores de empréstimos, se não forem bem administrados.

Para que a companhia possa recorrer ao mercado acionário em busca de recursos financeiros, torna-se obrigatória a auditoria independentes de suas Demonstrações Contábeis e da divulgação, através de notas explicativas, dos principais critérios utilizados na avaliação dos elementos patrimoniais e da composição dos valores mais relevantes constantes dessas Demonstrações. A auditoria independente confere maior credibilidade e transparências dos relatórios contábeis divulgados aos usuários externos.

6.3 AÇÕES DO CAPITAL SOCIAL

As ações são a menor parcela em que é dividido o capital social de uma companhia. São classificadas quanto à forma e quanto à espécie. Quanto à forma, eram classificadas em: nominativas registradas, nominativas escriturais, endossáveis e ao portador. Com exceção das ações nominativas, as demais permitiam o anonimato dos seus possuidores, daí o surgimento da denominação de sociedade anônima. A partir da vigência da Lei n.º 8.021/90 foram extintas as ações endossáveis e ao portador, restando somente as nominativas registradas e as nominativas escriturais. Por esse motivo, a expressão sociedade anônima, ainda utilizada no NCC e também nos jornais de grande circulação, perdeu o seu significado. Primeiro, porque não restou nenhuma possibilidade de anonimato do acionista com a extinção das ações endossáveis e ao portador. Segundo, no que diz respeito à própria companhia, como ela tem um nome e endereço conhecido, também não há, a rigor, como chamá-la de sociedade anônima.

Ações Nominativas Registradas: são representadas por certificado e transferidas mediante registro no livro próprio da sociedade emissora, ou seja, o Registro de Transferência de Ações.

Ações Nominativas Escriturais: são aquelas mantidas em conta de depósito em instituição financeira, que detém a custódia dessas ações, em nome do titular. Não são emitidos certificados e sua transferência opera-se por meio de lançamento da operação nos registros próprios da instituição financeira depositária.

Quanto à espécie, as ações são classificadas em: ações ordinárias, preferenciais e ações de fruição.

Ações Ordinárias: são aquelas de emissão obrigatória em todas as companhias e que conferem a seus titulares o direito de voto pleno ou restrito. Somente as companhias de capital fechado poderão ter mais de uma classe de ações ordinárias.

Ações Preferenciais: são aquelas para as quais o estatuto outorga determinados privilégios em relação às ordinárias, podendo, em contrapartida, deixar de conferir-lhes o direito a voto ou restringi-lo. Entre os privilégios podemos citar a prioridade na distribuição de dividendos ou no reembolso do capital. O número de ações preferenciais sem direito a voto ou com restrição desse direito estava limitado a 2/3 do total das ações. Com a vigência da Lei n.º 10.303/2001, a emissão dessas ações está limitada a 50% do total das ações emitidas.

Ações de Fruição: são aquelas emitidas em substituição às ações de outras espécies, resultantes da amortização de ações ordinárias ou preferenciais, sendo considerada como amortização, a distribuição aos acionistas, a título de antecipação, de quantias pagas a título de reembolso de capital.

6.4 ÓRGÃOS SOCIAIS

De acordo com a Lei n.º 6.404/76, são quatro os principais órgãos da companhia: a Assembléia Geral, o Conselho de Administração, a Diretoria e o Conselho Fiscal. Além desses órgãos, o estatuto poderá livremente prevê outros órgãos de assessoria ou de execução.

6.4.1 Assembléia Geral

É o órgão máximo da companhia e dela participam todos os acionistas com direito a voto. Seu caráter é exclusivamente deliberativo. Mesmo para os acionistas sem direito a voto, a Lei assegura-lhes o direito de manifestar-se sobre as matérias constantes da pauta. A Lei exige a realização de uma Assembléia Geral Ordinária (AGO) nos quatro meses imediatamente seguintes ao encerramento do exercício social, tendo competência restrita aos seguintes temas:

- tomar as contas dos administradores, examinar, discutir e votar as Demonstrações Financeiras;
- deliberar sobre a destinação do lucro líquido do exercício e a distribuição de dividendos;
- eleger os administradores e fiscais, se for o caso.

Qualquer outro tema só poderá ser discutido e votado em Assembléia Geral Extraordinária (AGE), especialmente convocada e que tem poderes para tratar de qualquer assunto referente aos interesses da companhia. Poderá ser realizada no mesmo dia, em seguida ao encerramento da AGO.

6.4.2 Conselho de Administração

Em regra, é um órgão cuja criação é facultativa. Nas sociedades de capital aberto, nas sociedades de economia mista e nas sociedades de capital autorizado, a criação desse órgão é obrigatória. É um colegiado de caráter deliberativo ao qual a Lei atribui parcela da competência da Assembléia Geral, com a finalidade de agilizar a tomada de decisões de interesse da companhia. Compete ao estatuto fixar o número de conselheiros e o tempo de duração do mandato de seus integrantes, que não deve ser superior a três anos. Deve ser composto por, no mínimo, três conselheiros. O Conselho de Administração delibera sempre por maioria de votos e só pode ser conselheiro quem for acionista. Quem elege e destitui seus membros a qualquer tempo é a Assembléia Geral.

6.4.3 Diretoria

É o órgão executivo das deliberações da Assembléia Geral e do Conselho de Administração e de representação legal da companhia. O estatuto deve prever o número mínimo e máximo de diretores, que não deve ser inferior a dois, a duração do mandato, que não poderá ser superior a três anos, e a atribuição de poderes de cada diretor, bem como o modo de sua substituição. Os diretores não precisam ser acionistas e são eleitos pelo Conselho de Administração, ou na falta deste, pela Assembléia Geral.

6.4.4 Conselho Fiscal

É um órgão colegiado destinado à fiscalização da administração da companhia. Sua função é proteger os interesses da empresa e de todos os seus acionistas. É de existência obrigatória, porém, de funcionamento facultativo, devendo o estatuto dispor sobre o seu funcionamento. Não poderá ser fiscal:

- quem seja membro de órgão de administração;
- empregado da companhia ou de sociedade por ela controlada ou do mesmo grupo;
- cônjuge ou parente até terceiro grau de administrador da empresa.

Se a Assembléia Geral deliberar sobre o seu funcionamento, o Conselho Fiscal deverá ser composto de, no mínimo, três e no máximo cinco membros, acionistas ou não. Nesse caso, o relatório da administração e os demonstrativos contábeis apresentados à Assembléia Geral devem vir acompanhados do parecer do Conselho Fiscal. Pode e deve ser assessorado por contabilista registrado no CRC do local de sua atuação.

7. OPERAÇÕES COM MERCADORIAS

7.1 COMPONENTES DO CUSTO DE AQUISIÇÃO SEGUNDO O RIR/99

Os estoques representam valores expressivos na composição do ativo das entidades, particularmente naquelas cujo objeto social seja a comercialização ou produção de bens para venda. Dessa forma, os critérios de custeio dos estoques são de extrema importância para a formação do resultado do exercício. Os estoques englobam as matérias-primas, os produtos em elaboração, os produtos acabados, as mercadorias adquiridas e os materiais de consumo. Resumidamente, os estoques representam bens à disposição da entidade, seja para vendas (mercadorias e produtos acabados), seja para transformação (matérias-primas ou materiais em processo), seja para consumo (material de escritório).

De acordo com o **art. 289** do **Regulamento do Imposto de Renda de 1999** o custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes no final do período de apuração, de acordo com o Livro de registro de inventário. Ainda segundo o RIR/99, integram o custo de aquisição das mercadorias destinadas à revenda, os gastos com transportes, seguro, o imposto de importação e os gasto com desembarço aduaneiro. Não se incluem no custo de aquisição os impostos recuperáveis como ICMS, IPI e atualmente o PIS e COFINS que se tornaram não cumulativos.

Dentre os itens que fazem parte dos estoques das entidades, podemos citar:

Empresas Industriais: matérias-primas, produtos em elaboração, produtos acabados e materiais auxiliares.

Empresas Comerciais: mercadorias e material de consumo.

Empresas de Serviços: basicamente material de consumo e material de reposição, se a empresa fornecê-los juntamente com os serviços.

Um item deve ser registrado no subgrupo estoques de uma entidade quando ocorrer a transferência jurídica de sua propriedade, independentemente de sua posse ou controle. De uma forma geral, os estoques serão compostos por:

- a.** Itens de propriedade da entidade que integram fisicamente seus estoques, excetuando-se aqueles que, embora estejam fisicamente na empresa, são de propriedade de terceiros, a exemplo dos bens recebidos para conserto, demonstração, consignação, beneficiamento, armazenagem, etc;
- b.** Itens de propriedade da entidade, embora estejam em poder de terceiros, como por exemplo, bens remetidos para conserto, demonstração, consignação, beneficiamento, armazenagem, etc;
- c.** Itens adquiridos pela entidade que ainda se encontram em trânsito na data do encerramento das demonstrações contábeis, desde que os mesmos tenham sido adquiridos sob condições de compra FOB (Free on board), ponto de embarque, nas instalações do fornecedor.

Compra (FOB) Free on board – expressão inglesa que significa livre a bordo. O valor pago pelo comprador inclui somente o valor da mercadoria. Dessa forma, os gastos referentes ao seguro e ao frete serão de responsabilidade do comprador.

Compra (CIF) Cost, Insurance, and Freight – expressão inglesa que significa custo, seguro e frete. O valor pago pelo comprador inclui o valor das mercadorias mais os gastos com frete e seguro. Dessa forma, o frete e o seguro serão de responsabilidade do vendedor, que deverá entregar a mercadoria no local indicado pelo comprador.

7.2 INVENTÁRIO

O inventário, no sentido restrito, consiste no processo de verificação da existência física dos estoques na entidade, nos quais se incluem as mercadorias para revenda, os produtos industrializados, os estoques de matérias-primas, materiais auxiliares e materiais de consumo. No sentido amplo, inventário inclui também a verificação da existência física dos bens que fazem parte do ativo imobilizado da entidade, das contas a pagar, das contas a receber, etc. Em suma, a verificação e a contagem física do bem, *in loco*, caracterizam o inventário.

7.3 LIVRO DE REGISTRO DE INVENTÁRIO

As pessoas jurídicas tributadas pelo regime de tributação do lucro real estão obrigadas a escriturar o Livro de Registro de Inventário. Esse livro destina-se a listar as mercadorias, os produtos manufaturados, as matérias-primas, os produtos em fabricação e os bens em almoxarifado existentes na data de encerramento do exercício social, quando são elaboradas as demonstrações contábeis, conforme dispõe os arts. 260 e 261 do RIR/99.

As empresas que optaram pelo lucro real trimestral estão obrigadas a registrar no livro de registro de inventário os estoques existentes ao final de cada trimestre; já as empresas que optaram pelo real anual, com pagamento mensal por estimativa, terão que fazer esse registro somente por ocasião do encerramento do exercício. As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido e as optantes pelo SIMPLES também estão obrigadas a registrar no livro de registro de inventário os estoques existentes em 31 de dezembro de cada ano calendário.

O Livro de Registro de Inventário ou as fichas que o substituírem deverão ser autenticados pelas juntas comerciais ou repartições encarregadas do registro do comércio, no caso de empresas mercantis, ou pelo cartório de registro de títulos e documentos ou de registro civil das pessoas jurídicas, no caso de sociedades civis.

7.4. CRITÉRIO DE AVALIAÇÃO DOS ESTOQUES

Os bens pertencentes aos estoques deverão ser avaliados de acordo com os procedimentos estabelecidos pela Lei das Sociedades por Ações, que dispõe em seu inciso II do artigo 183: *“Os direitos que tiverem por objetos 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”*.

Dessa forma, o critério de avaliação dos estoques é o custo histórico, ou seja, o valor despendido para adquiri-lo, constante da nota fiscal de compra, nos casos de mercadorias, matérias-primas e materiais auxiliares para revenda e o custo de produção para os produtos em elaboração e produtos acabados.

Na hipótese do valor de mercado ser inferior ao valor de custo, os estoques deverão ser ajustados por meio de uma provisão para representarem o valor que provavelmente será recuperado, em observância ao princípio contábil do conservadorismo ou prudência.

Exemplo:

Estoque a valor de custo	15.600,00
Estoque a valor de mercado	14.200,00
Ajuste dos estoques a valor de mercado	(1.400,00)

Registro contábil:

D – Despesa com provisão para ajuste a valor de mercado	1.400,00
C – Provisão para ajuste a valor de mercado	1.400,00

7.5 SISTEMAS DE CONTROLE DE ESTOQUES

Os sistemas de controles de estoques dizem respeito à forma como a movimentação dos estoques vai ser controlada, ou seja, o controle será permanente a cada entrada e saída de mercadoria, ou será feito somente no final do exercício ou do mês, oportunidade em que serão apurados os resultados? Cabe à administração da empresa decidir qual sistema de controle irá adotar, levando em consideração o porte da empresa, seu ramo de atividade e suas necessidades gerenciais. Os dois sistemas de controle de estoques conhecidos são: inventário permanente e inventário periódico.

7.5.1 Inventário Permanente

Consiste em manter controle contínuo das entradas e saídas de mercadorias, em quantidade e valores, de maneira que, a qualquer momento, se disponha da posição atualizada dos estoques e dos custos das mercadorias vendidas. Esse sistema é essencial para empresas que movimentem valores relevantes em estoques, além de sua comprovada utilidade gerencial.

7.5.2 Inventário Periódico

Consiste em registrar todas as compras efetuadas durante o período numa conta cumulativa de compras e apurar o inventário somente no final de cada período. Geralmente esse tipo de inventário é adotado quando se torna inviável a utilização do inventário permanente, seja pelo fato da empresa não dispor de tecnologia para essa finalidade, seja pela variedade de mercadorias transacionadas. Atualmente as médias e grandes empresas utilizam sistemas informatizados que já registram a baixa da mercadoria em estoque no momento da venda a terceiros. O Custo da mercadoria vendida é obtido através da fórmula:

$$CMV = EI + Compras + Fretes - Devoluções de Compras - EF.$$

CMV (Custo das Mercadorias Vendidas)

EI (Estoque Inicial)

EF (Estoque Final)

Exemplificando, consideremos que a empresa Mercearia São José possuísse saldo inicial de estoques no valor de **R\$ 23.000,00** e durante o período realizou compras de mercadorias no valor de **R\$ 104.500,00** (valor líquido do ICMS) e no final do período apurou um estoque final de **R\$ 22.500,00**, avaliado ao preço de custo. O Custo das Mercadorias Vendidas será calculado da seguinte forma:

$$CMV = EI + Compras - EF$$

$$CMV = 23.000 + 104.500 - 22.500$$

$$CMV = 105.000$$

Para apurar o custo das mercadorias vendidas e dos estoques existentes na empresa no final do período ou por ocasião do encerramento do exercício, utilizando-se do sistema de controle periódico, necessita-se, obrigatoriamente, do levantamento físico do estoque no final de cada período de apuração.

7.6 CRITÉRIOS DE CUSTEIO DOS ESTOQUES

Conforme comentado anteriormente, custo de aquisição é formado pelo valor da mercadoria, os custos incorridos para colocá-la no estabelecimento da empresa e os impostos não-recuperáveis. O valor da mercadoria é aquele constante do documento fiscal; os custos para colocá-la no estabelecimento da empresa inclui os fretes e seguros sobre compras; e os impostos não-recuperáveis são aqueles que não poderão ser cobrados nas operações subsequentes como o imposto sobre importação, despesas aduaneiras, custos com despachantes e imposto sobre operações financeiras (IOF).

Uma vez conhecidos os componentes do custo de aquisição, deve-se definir qual o preço unitário do produto ou mercadoria que deverá ser atribuído aos estoques na data do encerramento do período ou do exercício social, uma vez que os produtos ou mercadorias foram adquiridos em datas distintas a preços também distintos. Os critérios de custeio de estoques mais freqüentemente empregados são:

- PEPS – Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair
- UEPS – Último a Entrar, Primeiro a Sair
- Custo Médio Ponderado
- Custo Específico

7.6.1 Critério de custeio PEPS (FIFO)

Consiste em atribuir às quantidades vendidas o custo das compras efetuadas em primeiro lugar e dessa forma obter o custo das mercadorias vendidas, ou seja, *primeiro a entrar, primeiro a sair*. Para que seja possível adotar esse procedimento, é necessário proceder a um controle por lotes de compra. Dessa forma, à medida que ocorrem as vendas, dá-se baixa das primeiras compras, o que significa dizer que a ordem de saída das mercadorias (vendas) é a mesma das entradas (compras). Esse critério é aceito pela legislação fiscal, porém, por apresentar um custo das mercadorias vendidas menor que o apurado através da média ponderada móvel, é pouco utilizado no Brasil. Esse critério de custeio subavalia o custo das mercadorias vendidas e conseqüentemente sobreavalia o lucro bruto ou resultado da conta mercadorias.

7.6.2 Critério de custeio UEPS (LIFO)

Consiste em atribuir às quantidades vendidas o custo das compras efetuadas em último lugar e dessa forma obter o custo das mercadorias vendidas, ou seja, *último a entrar, primeiro a sair*. Da mesma forma que na utilização do critério de custeio PEPS, é necessário proceder a um controle por lotes de compra. Esse critério estabelece ordem de saída contrária à do PEPS, atribuindo como custo das mercadorias vendidas o valor da última mercadoria que deu entrada nos estoques. Esse critério não é aceito pela legislação fiscal, justamente porque sobreavalia o custo das mercadorias vendidas e subavalia o lucro bruto ou resultado da conta mercadorias.

7.6.3 Média Ponderada Móvel

É o critério de custeio mais utilizado no Brasil e consiste em avaliar os estoques pelo custo médio de aquisição apurado a cada entrada de mercadoria, ponderado pelas quantidades adicionadas e pelas anteriormente existentes. Possui a vantagem de não necessitar do controle de custos por lotes de compras. Nesse critério, cada entrada com custo unitário de aquisição diferente do custo médio anterior, implica no ajuste do custo médio.

7.6.4 Custo Específico ou identificado

É o critério de custeio no qual a empresa controla o custo específico de cada item comprado ou vendido, sendo o mais adequado apenas para mercadorias ou produtos de preço elevado e de pouca rotação, como por exemplo, tratores, automóveis etc. A mercadoria ou produto é baixado no estoque pelo seu preço de custo específico.

7.7 DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA

7.7.1 Tributos incidentes sobre vendas

As receitas de vendas de mercadorias ou serviços compreendem o produto da transferência de propriedade dos bens que constam dos estoques da empresa para terceiros e o preço dos serviços por ela prestados. No valor do preço de venda das mercadorias estão embutidos os tributos indiretos como: ICMS, PIS e COFINS. No valor do preço dos serviços está embutido o ISS. As empresas comerciais, foco de nossos estudos, desenvolvem atividades com o objetivo de lucro, portanto, ao adquirir uma mercadoria para revenda, acrescenta ao custo dessas mercadorias, o valor dos tributos indiretos citados anteriormente e a margem de lucro. Os conceitos tributários expostos também são aplicáveis às empresas industriais que, por apresentarem uma estrutura de custos mais complexa, não serão abordados no presente conteúdo restrito à Contabilidade Intermediária.

O documento que comprova uma operação de venda de mercadoria é a nota fiscal de venda, sendo destacado o ICMS, que é um imposto recuperável ou não cumulativo, ou seja, o valor pago na transação de compra será recuperado na transação de revenda, até chegar ao consumidor final que é quem assume a carga tributária.

Atualmente, o PIS e a COFINS também passaram a ser tributos recuperáveis e não cumulativos, através das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03, nos casos de empresas tributadas pelo lucro real, que não serão objeto do nosso estudo no momento, pois a grande maioria das empresas comerciais não opta por esse regime de tributação, que exige uma série de obrigações acessórias adicionais.

Dentre as principais obrigações acessórias a serem cumpridas pelas empresas comerciais nas operações de venda de mercadorias podemos citar: escrituração dos livros contábeis obrigatórios (diário e razão) e escrituração dos livros fiscais (registro de entrada de mercadorias, registro de saída de mercadorias, registro de apuração do ICMS, registro de apuração do ISS, registro de inventário, apuração do lucro real).

Supondo que uma empresa, não sujeita ao PIS e COFINS não cumulativos, possua um estoque inicial de 500 unidades ao preço unitário de R\$ 500,00 e realize uma venda de mercadorias, a prazo, de 100 unidades pelo preço unitário de R\$ 1.200,00, com ICMS destacado na nota fiscal de R\$ 20.400,00 (17%), PIS no valor de R\$ 780,00 (0,65%), COFINS no valor de R\$ 3.600,00 (3%) e Custo das Mercadorias Vendidas no valor de R\$ 50.000,00. Caso seja adotado o sistema de controle de estoques do inventário permanente, os registros contábeis referentes a esse transação são os seguintes:

Registro da Venda

D – Clientes	120.000
C – Receita de vendas	120.000

Registro do Custo das Mercadorias

D – Custo das Mercadorias Vendidas	50.000
C – Estoques	50.000

Registro dos tributos incidentes sobre vendas

D – ICMS sobre vendas	20.400
C – Conta Corrente de ICMS	20.400
D – PIS sobre vendas	780
C – PIS a recolher	780
D – COFINS sobre vendas	3.600
C – COFINS a recolher	3.600

Se a empresa adotar o sistema de controle de estoques do inventário periódico, a baixa dos estoques não ocorreria neste momento, e sim no final do período. Nesse caso seria utilizada a fórmula: CMV = EI + Compra – EF para apuração do Custo das Mercadorias Vendidas. Quanto ao critério de custeio dos estoques, já comentado anteriormente, a empresa poderia optar pelo critério PEPS ou pelo Custo Médio Ponderado, tendo em vista que a legislação fiscal não admite a adoção do critério de custeio UEPS, por subavaliar o lucro.

Partindo para a análise dos efeitos dos lançamentos contábeis referentes ao registro das vendas, do custo das mercadorias e dos impostos incidentes sobre vendas, chegaremos ao conceito de Resultado da Conta Mercadorias (RCM) ou lucro bruto, que evidencia a diferença entre a receita líquida de vendas e o custo das mercadorias vendidas, conforme demonstrado abaixo:

Receita Operacional Bruta	120.000
(-) Tributos incidentes sobre vendas	(24.780)
(-) Descontos, Abatimentos, Devoluções	0
Receita Operacional Líquida	95.220
(-) Custo das Mercadorias Vendidas	(50.000)
Lucro Bruto (RCM)	45.220

O conhecimento do resultado bruto ou lucro bruto é de grande importância para as empresas comerciais que trabalham com compra e vendas de mercadorias, pois fornecem a informação do resultado da empresa antes da inclusão das demais receitas e despesas. O lucro bruto da empresa acima referida, no valor de **R\$ 45.220,00** representa cerca de **37,7%** da receita operacional bruta, percentual esse que representa a margem bruta que irá remunerar as demais despesas e o capital investido pelos sócios. Esse percentual poderá ser comparado com o índice de lucro bruto das empresas do setor, fornecendo informações gerenciais para tomada de decisões. Nas empresas prestadoras de serviços, haverá a incidência do ISS – Imposto sobre Serviços – cuja alíquota varia de em função da localidade.

7.7.2 Devoluções de Vendas

A empresa pode receber em devolução as mercadorias anteriormente vendidas por vários motivos, dentre os quais vale destacar: problemas de qualidade, especificação técnica, demora na entrega, divergência no pedido, etc. O registro da devolução da venda será realizado com base nos valores da venda anteriormente efetuada e o retorno ao estoque deve ser feito pelo custo unitário atribuído a essas mercadorias quando de sua baixa por ocasião da venda. Dessa forma, o registro na ficha de estoque deve ser realizado como retificação das vendas (saídas) e não como entradas.

Suponhamos que a empresa, não sujeita ao PIS e COFINS não cumulativos e sujeita ao ICMS de 17%, adotando o sistema de controle de estoques do inventário permanente, receba, em devolução, por qualquer motivo, 50% das vendas a prazo efetuadas de acordo com os exemplos apresentados anteriormente. O registro contábil da devolução de venda é realizado da seguinte forma:

Registro da devolução da venda

D – Devolução de vendas	60.000
C – Clientes	60.000

Registro da reincorporação aos estoques

D – Estoques	25.000
C – Custo das Mercadorias	25.000

Registro do estorno dos tributos incidentes sobre vendas

D – Conta Corrente de ICMS	10.200
C – ICMS sobre vendas	10.200

D – PIS a recolher	390
C – PIS sobre vendas	390

D – COFINS a recolher	1.800
C – COFINS sobre vendas	1.800

7.7.3 Descontos comerciais (incondicionais) concedidos

Os descontos comerciais são concedidos pelo vendedor ao comprador, no ato da compra, em função de vários motivos, dentre os quais podemos citar: pela grande quantidade comprada, pelo fato do comprador ser considerado um cliente especial, pelo tempo de relacionamento do cliente com a empresa vendedora, etc. Tais descontos não devem ser confundidos com os abatimentos. Enquanto os abatimentos são concedidos após a venda, os descontos comerciais são contratados no ato da venda. O procedimento mais comum é o não-registro dos descontos comerciais, tanto na contabilidade do comprador quanto do vendedor, sendo a operação de venda registrada pelo valor líquido.

Caso haja necessidade e interesse da empresa de registrar os descontos comerciais, o procedimento será idêntico ao caso das devoluções e abatimentos, com a abertura de uma conta específica de descontos comerciais concedidos (para o vendedor) e descontos comerciais obtidos (para o comprador). Supondo que a empresa concedeu um desconto comercial no valor de R\$ 500,00 ao cliente, decorrente de uma venda a prazo, o registro contábil será da seguinte forma:

D – Descontos comerciais concedidos	500
C – Clientes	500

7.7.4 Descontos financeiros concedidos

São os descontos que decorrem de uma condição, cuja concessão é posterior à operação de venda das mercadorias. Normalmente decorrem do recebimento antecipado do título de crédito proveniente da operação, mas poderá também ser concedido em função do pagamento dentro do prazo estipulado. Suponhamos que um cliente efetua o pagamento do título na data de vencimento, no valor de R\$ 20.000,00, aproveitando o desconto financeiro estabelecido no contrato, no valor de R\$ 800,00. O registro contábil é o seguinte:

D – Banco	19.200
D – Descontos financeiros concedidos	800
C – Clientes	20.000

7.7.5 Abatimentos sobre vendas

Os abatimentos são uma concessão da empresa vendedora ao cliente que se vê prejudicado quando a mercadoria adquirida esteja em desacordo com o pedido ou com a nota fiscal, no que se refere a preço, qualidade, especificação, etc. Os abatimentos possuem a finalidade evitar as devoluções de vendas, tendo em vista que o cliente prejudicado poderá devolver as mercadorias total ou parcialmente, ou solicitar um abatimento, para compensar as falhas apontadas. São concedidos após a venda.

Suponhamos que uma empresa concedeu ao cliente um abatimento no valor de R\$ 2.000,00, decorrente de uma venda a prazo, em função da mercadoria ter apresentado defeitos de qualidade, identificados após a entrega. O registro contábil do abatimento sobre vendas é realizado da seguinte forma:

D – Abatimento sobre vendas	2.000
C – Clientes	2.000

8. TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS

8.1 NOÇÕES SOBRE O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

A Constituição Federal de 1988 distribui a competência tributária da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e menciona quais os impostos que cada ente da federação pode instituir, mas remete à Lei Complementar o poder de definir os tributos e suas espécies, o fato gerador, a base de cálculo e demais normas gerais em matéria tributária. O Código Tributário Nacional, instituído pela Lei n.º 5.172/66, é a Lei Complementar que disciplina as normas gerais de direito tributário. Como o próprio nome sugere, possui o objetivo de complementar dispositivos em matéria tributária que, por sua complexidade, são enunciados de maneira genérica na Constituição Federal. O Sistema Tributário Nacional está disciplinado nos arts. 145 a 162 da CF de 1988, que atribuiu à Lei Complementar as seguintes competências:

“Art. 146. Cabe à Lei Complementar:

I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

- a) Definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;*
- b) Obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;*
- c) Adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.”*

8.2 FONTES FORMAIS DO DIREITO

Em Ciência do Direito, a fonte tem o sentido de origem, proveniência ou lugar de onde emanam as normas e princípios jurídicos (FABRETTI, 1999). As fontes do Direito são classificadas em fontes principais e fontes secundárias.

8.2.1 Fontes Principais do Direito

As fontes principais são aquelas que podem inovar na ordem jurídica, ou seja, podem criar, modificar ou extinguir preceitos legais. Dentre as fontes principais do Direito, podemos citar: A Lei e os Tratados e Convenções Internacionais.

8.2.1.1 A Lei

A Lei é a norma jurídica emanada do poder competente. A norma jurídica é a regra de comportamento obrigatório, cuja inobservância está sujeita à sanção. A norma jurídica possui três elementos:

- Hipótese prevista em Lei;
- Mandamento, ou seja, comando positivo ou negativo de dar, fazer ou abster-se, diante da ocorrência da hipótese;

- Sanção, ou seja, a penalidade aplicável pela desobediência ao comando positivo ou negativo do mandamento.

O Estado possui o poder de coerção para fazer cumprir, até pela força, se necessário, a obediência ao mandamento, pela aplicação das sanções previstas. As Leis, no sentido jurídico e político, só podem ser elaboradas e promulgadas pelo poder legislativo. São Leis:

A CONSTITUIÇÃO

É a Lei básica e fundamental do Estado de Direito. Possui a finalidade de constituir e estruturar o estado através de princípios e normas sistematizadoras. Os princípios são as diretrizes fundamentais do estado de direito e se sobrepõem a todas as normas que a eles devem se submeter. Dentre os princípios basilares da Constituição podemos citar:

- a) Direitos e deveres individuais e coletivos;
- b) Direitos sociais;
- c) Direitos políticos;
- d) Limitações ao poder de tributar; etc.

As Normas sistematizadoras são grupos de normas relativas a determinado tipo de atividade, como por exemplo: as normas que organizam o Sistema Tributário Nacional (arts. 145 a 162) as normas que dispõem sobre a Seguridade Social (arts. 194 a 204).

AS EMENDAS À CONSTITUIÇÃO

Possui como objetivo modificar parte da Constituição Federal. Não poderão deliberar sobre propostas que visem alterar as chamadas cláusulas pétreas:

“Art. 60.

...

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

- I – a forma federativa do estado;*
- II – O voto direto, secreto, universal e periódico;*
- III – a separação dos poderes;*
- IV – os direitos e garantias individuais.”*

AS LEIS COMPLEMENTARES À CONSTITUIÇÃO

Como o próprio nome sugere, possuem a função de complementar dispositivos tratados de maneira genérica pela Constituição Federal, devido a sua complexidade. Devem ser aprovadas por maioria absoluta. As Leis Complementares possuem caráter nacional e se sobrepõem às leis ordinárias (federais, estaduais e municipais). Ex.: Código Tributário Nacional, Código Civil, Código Penal, Código Comercial.

AS LEIS ORDINÁRIAS

São as Leis comuns federais, estaduais e municipais. Não existe hierarquia entre elas, em função da esfera governamental. São Leis de cada ente da federação que normatizam apenas dentro dos limites de sua competência. Ex.: Lei n.º 9.249/95 que trata da tributação do imposto de renda.

AS MEDIDAS PROVISÓRIAS

São medidas em caráter provisório que podem ser adotadas pelo Presidente da República com força de Lei. De acordo com a Emenda Constitucional (EC) n.º 32/2001, devem ser aprovadas e convertidas em Lei pelo Congresso Nacional no prazo de 60 dias a partir de sua publicação, prorrogável uma única vez por mais 60 dias, sem o qual perdem a sua eficácia desde a data de sua edição. O artigo 62 da Constituição Federal dá ao Presidente da República o poder de adotá-las nos casos de relevância e urgência. Ainda de acordo com a EC N.º 32/2001, fica proibida a reedição e o uso de Medidas Provisórias em matéria reservada à Lei Complementar.

AS LEIS DELEGADAS

São Leis elaboradas pelo Presidente da República sobre determinadas matérias, por autorização (delegação) do Congresso Nacional. Apesar da previsão constitucional, não é adotada na prática pela política brasileira.

O DECRETO LEGISLATIVO

Possui a função de promulgar Leis que não dependa de sanção do poder executivo, como por exemplo, a aprovação de tratados e convenções internacionais celebrados pelo Presidente da República. Também é utilizado para promulgar Lei que, vetada total ou parcialmente pelo Executivo, retorna ao legislativo e se este derrubar o veto presidencial, a promulgará, na forma original, por meio do decreto-legislativo.

AS RESOLUÇÕES DO SENADO

São Leis elaboradas pelo Senado para:

- Eliminar da ordem jurídica, norma declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal;
- Estabelecer limites das alíquotas dos impostos de transmissão, circulação de mercadorias e serviços.

8.2.1.2 Os Tratados e Convenções Internacionais

São acordos celebrados pelos poderes executivos de dois estados soberanos que, para vigorarem em seus territórios, devem ser aprovados pelos legislativos respectivos. Só podem ser aprovados ou rejeitados em sua totalidade, não sendo admissíveis emendas ou vetos parciais.

8.2.2 Fontes Secundárias do Direito

As fontes secundárias são aquelas que não podem inovar na ordem jurídica. Sua função é de esclarecer, interpretar e detalhar a aplicação das disposições contidas nas fontes principais. Dentre as fontes secundárias do Direito, podemos citar: o Decreto Regulamentar, a Jurisprudência, as Normas Complementares das Leis e Decretos e os Usos e Costumes.

8.2.2.1 Decreto Regulamentar

São normas jurídicas elaboradas e promulgadas pelo poder executivo que possuem a função de dar detalhes sobre a aplicação prática da lei ou reunir e consolidar, num único texto legal, a legislação esparsa sobre determinado tributo, eliminando o que já foi revogado e fornecendo redação atualizada ao que já foi alterado. Ex.: Decreto n.º 3.000/99 - Regulamento do Imposto de Renda.

8.2.2.2 Jurisprudência

Conjunto de decisões reiteradas proferidas pelos juízos e tribunais, no mesmo sentido e em casos semelhantes. Não possui valor normativo, entretanto, serve como precedente que pode ser alegado perante juízos e tribunais. As decisões dos tribunais superiores, proferidas reiteradamente sobre determinadas causas, são unificadas e editadas de forma resumida, como por exemplo, as Súmulas do Supremo Tribunal Federal, os Enunciados do Tribunal Superior do Trabalho, etc.

8.2.2.3 Normas Complementares das Leis e Decretos

Estão previstas no Art. 100 do Código Tributário Nacional e representam orientações fornecidas pelas autoridades administrativas a seus respectivos subordinados. Não obrigam o particular além do que foi exigido em lei e sua observância facilita a aplicação dos dispositivos legais. As normas complementares não podem impor a aplicação de penalidades, a cobrança de juros de mora e atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. Ex.: Portarias, Ordens de Serviços, Circulares, Instruções Normativas, Pareceres, Atos Declaratórios, etc.

8.2.2.4 Usos e Costumes

São práticas geralmente adotadas na ausência de lei, que ajudam a solucionar pendências não esclarecidas ou não tratadas pela legislação. Quando adotadas sistematicamente e generalizadas, acabam sendo a fonte geradora de uma norma jurídica.

8.3 TRIBUTOS

O Código Tributário Nacional conceitua tributos em seu art. 3º:

“Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, instituída em Lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

“Art. 4º. A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

- I – a denominação e demais características formais adotadas pela Lei;*
- II – a destinação legal do produto da sua arrecadação”.*

8.3.1 Classificação e espécies

Os tributos são classificados em tributos vinculados e não vinculados. Os vinculados asseguram ao sujeito passivo uma contraprestação específica do estado. Ex.: taxas e contribuições de melhoria. Os tributos não vinculados não asseguram nenhuma contraprestação específica do estado em relação ao contribuinte. Ex.: impostos.

O art. 5º do CTN define as espécies de tributos em: impostos, taxas e contribuições de melhorias. A doutrina e a Jurisprudência vêm procurando demonstrar que as contribuições sociais são uma quarta espécie de tributo. No entanto, a legislação federal tem se referido a “tributos e contribuições sociais”.

8.3.1.1 Impostos

O CTN define o imposto como sendo um tributo cuja obrigação tem como fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte. O imposto é de competência privativa, ou seja, é de exclusividade da União, ou dos Estados ou dos Municípios. Visam atender indistintamente às necessidades de ordem geral da administração pública. Distinguem-se dos demais tributos pelo fim a que se destinam, pois não atendem a interesses de indivíduos ou a grupo de indivíduos, mas ao custeio dos serviços gerais da administração. Ex.: ICMS, IPI, ISS, IRPJ.

8.3.1.2 Taxas

É um tributo que tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia ou da utilização efetiva ou potencial de serviço público, específico e divisível, prestado ou colocado à disposição do contribuinte. As taxas pressupõem a prestação de um serviço pelo estado ao particular, que arca com o ônus tributário. Resumidamente, são tributos destinados a remunerar serviços públicos específicos prestados ao contribuinte ou colocados a sua disposição.

O poder de polícia é a atividade da administração pública que limita e disciplina direito, interesse ou liberdade em razão do interesse público, concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção, do mercado, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos. Ex.: taxa de iluminação pública, taxa de água e esgoto, taxa de energia elétrica, taxa de telefone, taxa de localização e funcionamento, etc.

8.3.1.3 Contribuições de melhorias

Contribuições instituídas e cobradas pela União, Estados, Distrito Federal ou Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

A lei relativa à contribuição de melhoria observa os seguintes requisitos mínimos:

I – publicação prévia dos seguintes elementos: memorial descritivo do projeto, orçamento do custo da obra, determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição, delimitação da zona beneficiada, determinação do fator de absorção do benefício de valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas;

II – fixação do prazo, não inferior a 30 dias, para impugnação, pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior;

III – regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo de sua apreciação judicial.

Em decorrência de todas as exigências citadas anteriormente, a contribuição de melhoria raramente é cobrada na prática.

8.3.1.4 Contribuições Sociais

A doutrina e a jurisprudência vêm procurando demonstrar que a contribuição social é uma quarta espécie de tributo, entretanto, verifica-se que o seu impacto ora é de imposto, ora é de taxa, constituindo-se em um tributo misto de imposto e taxa. Conforme comentado anteriormente, existe a tendência da legislação federal referir-se a tributos e contribuições sociais que vem sendo acompanhada pela Jurisprudência (FABRETTI, 1999).

De acordo com o art. 195 da CF, a Seguridade Social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da Lei mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e das seguintes contribuições sociais:

- I. do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da Lei, incidentes sobre:
 - a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviços, mesmo sem vínculo empregatício (INSS);
 - b) a receita ou o faturamento (PIS e COFINS);
 - c) o lucro (IR e CSLL);
- II. do trabalhador e dos demais segurados da Previdência Social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo Regime Geral de Previdência Social (INSS);
- III. sobre a receita de concursos de prognósticos.

Nota-se que na contribuição social do empregador não há nenhuma atividade estatal específica a ele diretamente relacionada, o que caracteriza um tributo não vinculado, portanto um imposto. Já a contribuição do empregado tem como contrapartida a garantia da seguridade social, portanto há um serviço público efetivamente prestado ou colocado a sua disposição, o que caracteriza um tributo vinculado, que no caso é uma taxa.

8.3.2 Elementos Fundamentais do Tributo

Dentre os elementos fundamentais dos tributos podemos citar: o fato gerador, contribuinte ou responsável, base de cálculo, alíquota e adicional.

8.3.2.1 Fato Gerador

É a concretização da hipótese de incidência tributária prevista de forma abstrata na Lei e que gera a obrigação tributária. A ocorrência do fato gerador gera uma *obrigação principal*, que é sempre de natureza pecuniária, isto é, pagar o tributo; ou uma *obrigação acessória*, que é de natureza administrativa, como por exemplo: emitir notas fiscais, escriturar livros fiscais, fazer inscrição no CNPJ, preencher formulários, elaborar declarações, etc.

8.3.2.2 Contribuinte ou Responsável

O Contribuinte é o sujeito passivo da obrigação tributária, que tem relação direta e pessoal com o fato gerador. Como exemplo podemos citar o proprietário de um imóvel, que terá que pagar o IPTU. O Responsável é a pessoa que a Lei escolher para responder pela obrigação tributária, em substituição ao contribuinte de fato, devido à maior complexidade para alcançá-lo. O responsável não arca com o ônus tributário, que é suportado pelo contribuinte de fato, apenas tem a responsabilidade de recolher ao fisco as importâncias descontadas ou cobradas do contribuinte, nos prazos da Lei. Caso o responsável não cumpra com o seu papel, será declarado depositário infiel, sujeito à pena de prisão (Lei n.º 8.866/94). O contribuinte e o responsável estão definidos no art. 121 do CTN:

“Art. 121. O sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único: o sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

- I. contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
- II. responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa em Lei”.

Como exemplo de tributos que exigem a intervenção de responsáveis pelo recolhimento da obrigação tributária, podemos citar:

- Imposto de Renda Retido na Fonte
- Contribuição previdenciária
- IPI cobrado do comprador na nota fiscal.

8.3.2.3 Base de Cálculo

É o valor sobre o qual é aplicada a alíquota (percentual) para apurar o valor do tributo a pagar. A base de cálculo deve ser definida em Lei Complementar, conforme disciplina o art. 146 da CF. Sua alteração está sujeita aos princípios da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade. Como exemplos podemos citar:

- COFINS – Faturamento mensal, art. 2º da Lei Complementar n.º 70/91
- IRPJ – Lucro Real, presumido ou arbitrado, art. 219 do RIR/99.

8.3.2.4 Alíquota

É o percentual definido em Lei que deve ser aplicado sobre a base de cálculo para determinar o montante do tributo a ser pago. Sua alteração está sujeita à observância dos princípios da legalidade, irretroatividade e da anterioridade. Existem duas exceções à aplicação do princípio da anterioridade nos casos previstos na Constituição Federal, ou seja, a alteração da alíquota não obedece ao princípio da anterioridade nos seguintes casos:

- impostos reguladores (imposto sobre importação, sobre exportação, sobre produtos industrializados e sobre operações financeiras), art. 153;
- contribuições sociais, art. 195.

Isto significa dizer que o aumento das alíquotas desses tributos poderá vigorar no mesmo exercício em que a Lei for instituída.

Como exemplo de alíquotas podemos citar: IRPJ – 15%; CSLL – 9%; COFINS – 3%.

8.3.2.5 Adicional

Além do imposto devido, apurado pela aplicação da alíquota sobre a base de cálculo, em algumas situações a lei determina o pagamento de mais um imposto, sob o nome de adicional, que incide sobre determinado valor determinado em Lei. Como exemplo, podemos citar o adicional 10% do IRPJ, que incide sobre o valor do lucro real, presumido ou arbitrado que exceder a **R\$ 20.000,00** mensal (art. 4º da Lei n.º 9.430/96).

8.4 TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE VENDAS E SERVIÇOS

Nas operações de compras e de vendas de mercadorias, poderão incidir alguns tributos inclusos no valor das mercadorias ou a ele adicionados. São os tributos incidentes sobre as vendas. Dentre eles podemos citar os impostos e as contribuições que guardem proporcionalidade com o preço de venda ou do serviço prestado, ainda que o montante dos referidos tributos integre a sua própria base de cálculo. São tributos incidentes sobre vendas:

- a) Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI;
- b) Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicações – ICMS;
- c) Imposto sobre Serviços de qualquer natureza – ISS;
- d) Imposto sobre vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos;
- e) Imposto sobre Exportação – IE;
- f) Contribuições Sociais para os Programas de Integração Social (PIS) e Programas de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP);
- g) Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

Como as empresas comerciais serão o objeto de nossos estudos e práticas contábeis, os tributos incidentes sobre vendas que serão tratados são: ICMS, ISS, PIS e COFINS.

8.4.1 ICMS

O ICMS é um imposto de competência estadual, incidente sobre a circulação de mercadorias e sobre a prestação de alguns serviços, como o fornecimento de energia elétrica, os transportes e as comunicações. É considerado um imposto por dentro, pois seu valor está incluído no valor das mercadorias ou dos serviços constantes da nota fiscal. O ICMS é calculado mediante a aplicação da alíquota (porcentagem) sobre o valor das mercadorias ou dos serviços. Essa alíquota varia em função do tipo de mercadoria ou do serviço, sua origem e destinação. O ICMS é um imposto não cumulativo, ou seja, o valor pago em uma operação é compensado no valor do imposto a pagar na operação subsequente.

De acordo com a Lei n.º 7.014/96, que trata do ICMS no estado da Bahia, as alíquotas são as seguintes:

ALÍQUOTAS EM FUNÇÃO DA ORIGEM E DESTINAÇÃO (ART. 15 DA LEI 7.014/96):

I - 17% (dezessete por cento):

- a) nas operações e prestações internas, em que o remetente ou prestador e o destinatário da mercadoria, bem ou serviço estejam situados neste Estado;
- b) nas operações e prestações em que os destinatários das mercadorias ou os tomadores dos serviços estejam localizados em outra unidade da Federação e não sejam contribuintes do imposto;
- c) na entrada, no território deste Estado, de petróleo e de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos derivados de petróleo oriundos de outra unidade da Federação, quando não destinados a comercialização, industrialização, produção, geração ou extração;
- d) nas operações de importação de mercadorias ou bens do exterior;
- e) nas operações de arrematação de mercadorias ou bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados;

f) nas prestações de serviços de transporte iniciadas no exterior e de comunicação iniciadas ou prestadas no exterior;

II - 12% (doze por cento)

a) nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias, bens ou serviços de transporte ou de comunicação a contribuintes do imposto.

ALÍQUOTAS EM FUNÇÃO DO TIPO DE MERCADORIA (ART. 16 DA LEI 7.014/96):

I - 7% nas operações com:

a) arroz, feijão, milho, café torrado ou moído, macarrão, sal de cozinha, farinha e fubá de milho e farinha de mandioca;

b) gado bovino, bufalino, suíno, ovino e caprino, inclusive os produtos comestíveis resultantes do seu abate, em estado natural, refrigerados, congelados, defumados, secos ou salgados, inclusive charque;

c) mercadorias saídas de quaisquer estabelecimentos industriais situados neste Estado e destinadas a empresas de pequeno porte, microempresas e ambulantes, quando inscritas no cadastro estadual, exceto em se tratando das mercadorias efetivamente enquadradas no regime de substituição tributária e das mercadorias relacionadas nas alíneas "a" a "j" do inciso II;

II - 25% nas operações e prestações relativas a:

a) cigarros, cigarrilhas, charutos e fumos industrializados;

b) bebidas alcoólicas, exceto cervejas, chopes, aguardentes de cana ou de melaço e outras aguardentes simples;

c) ultraleves e suas partes e peças:

1 - asas-delta;

2 - balões e dirigíveis;

3 - partes e peças dos veículos e aparelhos indicados nos itens anteriores;

d) embarcações de esporte e recreio, esquis aquáticos e jet-esquis;

e) gasolina e álcool etílico (etanol) anidro ou hidratado para fins carburantes;

f) armas e munições, exceto as destinadas às Polícias Civil e Militar e às Forças Armadas;

g) jóias (não incluídos os artigos de bijuteria):

1 - de metais preciosos ou de metais folheados ou chapeados de metais preciosos;

2 - de pérolas naturais ou cultivadas, de pedras preciosas ou semipreciosas, de pedras sintéticas ou reconstituídas;

h) perfumes (extratos) e águas-de-colônia, inclusive colônia e deocolônia, exceto lavanda, seiva-de-alfazema, loções apóss-barba e desodorantes corporais simples ou antiperspirantes;

i) energia elétrica;

j) pólvoras propulsivas, estopins ou rastilhos, cordéis detonantes, escorvas (cápsulas fulminantes), espoletas, bombas, petardos, busca-pés, estalos de salão e outros fogos semelhantes, foguetes, cartuchos, exceto: dinamite e explosivos para emprego na extração ou construção, foguetes de sinalização, foguetes e cartuchos contra granizo e semelhantes, fogos de artifício e fósforos;

l) serviços de telefonia, telex, fax e outros serviços de telecomunicações, inclusive serviço especial de televisão por assinatura.

8.4.1.1 Mecanismo de incidência do ICMS

A atividade de uma empresa comercial resume-se nas operações de compra e venda de mercadorias. Quando a empresa compra mercadorias, paga o fornecedor, junto com o custo dessas mercadorias, uma parcela correspondente ao ICMS; quando a empresa vende mercadorias, recebe do cliente, junto com o valor da venda, uma parcela correspondente ao ICMS, que terá que ser repassada ao governo do estado. No entanto, antes de repassar ao governo do estado a parcela do ICMS recebida do cliente, constante da nota fiscal de venda, a empresa poderá compensar, desse total, o valor do ICMS que pagou ao fornecedor, constante da nota fiscal de compra.

Resumidamente, podemos afirmar que:

- o valor do ICMS que a empresa paga ao fornecedor por ocasião da compra da mercadoria, representa um direito para a empresa com o governo do estado;
- o valor do ICMS que a empresa recebe do cliente por ocasião da venda da mercadoria, representa uma obrigação da empresa para com o governo do estado.

Vamos admitir o seguinte exemplo: suponhamos que uma empresa compre uma mercadoria de um fornecedor, pagando R\$ 100,00, com ICMS incluso à alíquota de 17%. Nessa transação, o fornecedor terá que repassar ao governo do estado da Bahia o valor de R\$ 17,00 menos o valor que terá a recuperar. Nesse caso a empresa adquirente registrará a mercadoria pelo valor líquido do ICMS, ou seja, R\$ 83,00 e terá o direito de recuperar R\$ 17,00 a título de ICMS. O registro será:

D – Estoques de mercadorias	83,00
D – ICMS a recuperar	17,00
C – Caixa ou bancos	100,00

Ainda de acordo com o mesmo exemplo, suponhamos que a empresa adquirente venda esta mesma mercadoria por R\$ 150,00 com ICMS incluso no valor de R\$ 25,50 (17%). Da receita bruta de venda, no valor de R\$ 150,00, será deduzido o valor de R\$ 25,50 referente ao ICMS sobre vendas, chegando-se ao valor da receita líquida de R\$ 124,50. O valor do ICMS a recolher para o governo do estado será o valor líquido de R\$ 8,50, tendo em vista que dos R\$ 25,50 a empresa poderá recuperar R\$ 17,00 que já pagou na operação de compra, configurando a não-cumulatividade do imposto. Os registros contábeis dessa transação de venda evidenciarão: a receita, o custo da mercadoria e o imposto.

Registro da Receita de vendas

D – Caixa ou Clientes	150,00
C – Receita de vendas	150,00

Registro do custo das mercadorias

D – Custo das Mercadorias Vendidas	83,00
C – Estoques de mercadorias	83,00

Registro do ICMS

D – Tributos sobre vendas - ICMS	25,50
C – ICMS a recolher	25,50

Compensação do ICMS a recuperar

D – ICMS a recolher	17,00
C – ICMS a recuperar	17,00

Dessa forma, o valor a ser recolhido a título de ICMS será de R\$ 8,50 (25,50 – 17,00).

8.4.2 ISS

O ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – é um imposto de competência municipal, incidente sobre a receita de serviços prestados pelas empresas, por trabalhadores autônomos e por profissionais liberais. Por ser de competência municipal, a sua regulamentação poderá divergir entre os milhares de municípios brasileiros. As empresas de serviços normalmente recolhem o ISS mensalmente, com base no total das receitas de serviços prestados em cada mês. O cálculo é feito mediante a aplicação da alíquota sobre o total das receitas auferidas na prestação de serviços. Tanto a alíquota, quanto a base de cálculo podem variar em cada município. A alíquota aplicável no município de Salvador é de 5%. O ISS está disciplinado no Código Tributário e de Rendas do Município de Salvador, através da Lei Municipal n.º 4.279/90.

8.4.3 PIS/PASEP

O PIS (Programa de Integração Social) e o PASEP (Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público) são contribuições que as empresas devem recolher mensalmente ao governo federal e incidem sobre o faturamento. Para as entidades sem fins lucrativos, públicas ou particulares, a base de cálculo da contribuição é a folha de pagamentos. O PIS foi instituído pela Lei Complementar n.º 07, de 07 de setembro de 1970 e o PASEP foi instituído pela Lei Complementar n.º 08, de 03 de dezembro de 1970. Através da Lei Complementar n.º 26, de 11 de setembro de 1975 as duas contribuições foram unificadas.

O produto da arrecadação das contribuições devidas ao PIS e ao PASEP forma um fundo denominado de Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT), que é vinculado ao Ministério do Trabalho. Uma parte desse fundo é aplicada pelo governo por meio do BNDES em programas de desenvolvimento econômico e outra parte é utilizada para pagar o seguro-desemprego e o abono salarial a todo trabalhador de baixa renda.

PIS SOBRE O FATURAMENTO

A legislação do PIS/PASEP considera como faturamento, para fins de recolhimento desses tributos, o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. O total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria e nas operações em conta alheia e de todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica. Portanto, a base de cálculo da contribuição é o faturamento, excluídos os valores:

- a) das vendas canceladas ou devolvidas, dos descontos incondicionais concedidos, do IPI e do ICMS quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador de serviços na condição de substituto tributário;
- b) das reversões de provisões e recuperação de créditos baixados como perda, que não representem ingressos de novas receitas; do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido (ganhos de equivalência patrimonial) e o valor dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenha sido computados como receita;
- c) da receita decorrente da venda de bens do ativo permanente (Lei n.º 9.718/98).

As alíquotas são as seguintes:

PIS cumulativo – **0,65%** (Lei n.º 9.715/98)

PIS não-cumulativo – **1,65%** (Lei n.º 10.637/2002).

Ressaltamos que a partir da vigência da Lei n.º 10.637/2002, o PIS/PASEP passou a ser não-cumulativo, ou seja, o valor pago pela empresa na operação de compra de mercadorias poderá ser compensado com o valor devido na operação de vendas. Essa sistemática só é aplicável às empresas sujeitas à tributação do Imposto de Renda pelo Lucro Real, não se estendendo às empresas optantes pelo regime de tributação do lucro presumido ou do SIMPLES.

PIS SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS

Dentre as entidades sem fins lucrativos que recolhem o PIS sobre a folha de salários podemos citar:

- a) templos de qualquer culto;
- b) partidos políticos;
- c) instituições de educação e de assistência social que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do estado, sem fins lucrativos;
- d) instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, que prestem serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a quem se destinam, sem fins lucrativos;
- e) sindicatos, federações e confederações;
- f) serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei;
- g) conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;
- h) condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais;
- i) entidades filantrópicas ou benfeitoras de assistência social.

A alíquota do PIS sobre a folha de salários é de **1%**. (Lei n.º 9.715/98).

8.4.4 COFINS

A COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – foi instituída pela Lei Complementar n.º 70/91, incide sobre o faturamento e é devida mensalmente pelas empresas ao governo federal. São contribuintes da COFINS as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhe são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, inclusive as empresas públicas, as sociedades de economia mista e suas subsidiárias. As microempresas e as empresas de pequeno porte optantes do SIMPLES, estarão sujeitas a alíquotas diferenciadas.

A base de cálculo da COFINS é idêntica a do PIS/PASEP, abrangendo o faturamento mensal da pessoa jurídica, que corresponde à receita bruta da venda de bens e serviços, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para estas receitas. Portanto, a base de cálculo da COFINS é o faturamento, excluídos os valores:

- a) das vendas canceladas ou devolvidas, dos descontos incondicionais concedidos, do IPI e do ICMS quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador de serviços na condição de substituto tributário;
- b) das reversões de provisões e recuperação de créditos baixados como perda, que não representem ingressos de novas receitas; do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido (ganhos de equivalência patrimonial) e o valor dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenha sido computados como receita;
- c) da receita decorrente da venda de bens do ativo permanente (Lei n.º 9.718/98).

As alíquotas são as seguintes:

COFINS cumulativo – **3%** (Lei n.º 9.718/98)

COFINS não-cumulativo – **7,6%** (Lei n.º 10.833/2003).

Ressaltamos que a partir da vigência da Lei n.º 10.833/2003, a COFINS passou a ser não-cumulativa, ou seja, o valor pago pela empresa na operação de compra de mercadorias poderá ser compensado com o valor devido na operação de vendas. Essa sistemática só é aplicável às empresas sujeitas à tributação do Imposto de Renda pelo Lucro Real, não se estendendo às empresas optantes pelo regime de tributação do lucro presumido ou do SIMPLES.

9. TRIBUTAÇÃO DAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS

Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional.

9.1 INTRODUÇÃO

A Lei n.º 9.317, de 05 de dezembro de 1996 instituiu o Simples - Sistema Integrado de Pagamentos de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de pequeno porte. As pessoas jurídicas enquadradas na condição de Microempresas ou Empresas de Pequeno Porte, na forma do art. 2º da Lei n.º 9.317, de 05 de dezembro de 1996, que optarem pela inscrição nesse sistema de tributação, contribuirão de forma diferenciada, aplicando-se alíquotas variáveis de acordo com os níveis de receita bruta mensal. A base de cálculo da contribuição previdenciária patronal deixa de ser a folha de salários, que é substituída pela receita bruta mensal.

Com a vigência da Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006, foi revogada a Lei n.º 9.317/96, a partir de **01/07/2007**, implementando novos critérios de adesão ao sistema. Esta Lei Complementar instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, além de estabelecer normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado a esse seguimento no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Foi criado também um Comitê Gestor de Tributação das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte vinculado ao Ministério da Fazenda.

Segundo a Lei Complementar n.º 123, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis (Juntas Comerciais) ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, segundo o seguinte critério:

- **Microempresas**, a pessoa jurídica que tenha auferido no ano calendário, receita bruta igual ou inferior a **R\$ 240.000,00** (duzentos e quarenta mil reais).
- **Empresa de Pequeno Porte**, a pessoa jurídica que tenha auferido no ano calendário, receita bruta superior a **R\$ 240.000,00** (duzentos e quarenta mil reais) e igual ou inferior a **R\$ 2.400.000,00** (dois milhões e quatrocentos mil reais).

Para efeitos da sistemática de tributação pelo SIMPLES, a receita bruta compreende o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

Os limites das receitas brutas citados anteriormente serão proporcionais ao número de meses em que a pessoa jurídica houver exercido atividade, inclusive as frações de meses. Com a vigência da Lei Complementar n.º 123, fica instituído o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES NACIONAL. A inscrição no SIMPLES NACIONAL implica o recolhimento **mensal**, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

- I. imposto de renda das pessoas jurídicas - **IRPJ**;
- II. contribuição social sobre o lucro líquido - **CSLL**;
- III. imposto sobre produtos industrializados - **IPI**;
- IV. contribuição para o financiamento da seguridade social - **COFINS**;
- V. contribuição para os programas de integração social e de formação do patrimônio do servidor público - **PIS/PASEP**;
- VI. contribuição para a seguridade social, a cargo da pessoa jurídica de que trata o artigo 22 da Lei n.º 8.212/91 e alterações posteriores – **INSS**;

- VII. Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação – **ICMS**; e
- VIII. Imposto sobre serviços de qualquer natureza – **ISS**.

O recolhimento dos impostos e contribuições devidos na forma do SIMPLES NACIONAL não exclui a incidência de outros tributos devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas. Dentre os outros tributos devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, podemos citar:

- I – Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - **IOF**;
- II – Imposto sobre a Importação de Produtos Estrangeiros - **II**;
- III – Imposto sobre a Exportação, para o Exterior, de Produtos Nacionais ou Nacionalizados - **IE**;
- IV – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - **IPTR**;
- V – Imposto de Renda, relativo aos rendimentos ou ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda fixa ou variável;
- VI – Imposto de Renda relativo aos ganhos de capital auferidos na alienação de bens do ativo permanente;
- VII – Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - **CPMF**;
- VIII – Contribuição para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - **FGTS**;
- IX – Contribuição para manutenção da Seguridade Social, relativa ao trabalhador;
- X – Contribuição para a Seguridade Social, relativa à pessoa do empresário, na qualidade de contribuinte individual;
- XI – Imposto de Renda relativo aos pagamentos ou créditos efetuados pela pessoa jurídica a pessoas físicas;
- XII – Contribuição para o PIS/Pasep, Cofins e IPI incidentes na importação de bens e serviços;
- XIII – **ICMS** devido:
- a) nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária;
 - b) por terceiro, a que o contribuinte se ache obrigado, por força da legislação estadual ou distrital vigente;
 - c) na entrada, no território do Estado ou do Distrito Federal, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, bem como energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou industrialização;
 - d) por ocasião do desembarço aduaneiro;
 - e) na aquisição ou manutenção em estoque de mercadoria desacobertada de documento fiscal;
 - f) na operação ou prestação desacobertada de documento fiscal;

g) nas operações com mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, bem como do valor relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas aquisições em outros Estados e Distrito Federal, nos termos da legislação estadual ou distrital;

XIV – ISS devido:

a) em relação aos serviços sujeitos à substituição tributária ou retenção na fonte;

b) na importação de serviços;

XV - demais tributos de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, não relacionados nos incisos anteriores.

Observada a legislação aplicável, a incidência do imposto de renda na fonte, relativo aos rendimentos ou ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda fixa ou variável, será definitiva. As microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional ficam dispensadas do pagamento das demais contribuições instituídas pela União, inclusive as contribuições para as entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical, de que trata o art. 240 da Constituição Federal, e demais entidades de serviço social autônomo.

9.2 PRAZO DE OPÇÃO

O prazo de opção pelo regime de tributação do SIMPLES NACIONAL será até o último dia útil do mês de janeiro, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do ano calendário, para as empresas em atividade que adotem outro regime de tributação e que não estejam impedidas de optarem pelo SIMPLES NACIONAL. A opção poderá também ser feita no mês de início de atividade, desde que exercida nos termos, prazo e condições a serem estabelecidos pelo Comitê Gestor de Tributação.

9.3 DATA E FORMA DE PAGAMENTO

O pagamento unificado de impostos e contribuições, devidos pela Microempresa e pela Empresa de Pequeno Porte, inscrita no SIMPLES NACIONAL, será feito por meio de documento único de arrecadação instituído pelo Comitê Gestor, até o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente àquele em que houver sido auferida a receita bruta, em banco integrante da rede arrecadadora credenciada. Deverão ser utilizados códigos específicos para cada espécie de receita.

9.4 VEDAÇÕES À OPÇÃO

Não poderá optar pelo SIMPLES NACIONAL, a Microempresa ou a Empresa de Pequeno Porte:

I – que explore atividade de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, gerenciamento de ativos (asset management), compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring);

II – que tenha sócio domiciliado no exterior;

III – de cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal;

IV – (revogado);

V – que possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa;

VI – que preste serviço de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros;

VII – que seja geradora, transmissora, distribuidora ou comercializadora de energia elétrica;

VIII – que exerça atividade de importação ou fabricação de automóveis e motocicletas;

IX – que exerça atividade de importação de combustíveis;

X – que exerça atividade de produção ou venda no atacado de bebidas alcoólicas, cigarros, armas, bem como de outros produtos tributados pelo IPI com alíquota ad valorem superior a 20% (vinte por cento) ou com alíquota específica;

XI – que tenha por finalidade a prestação de serviços decorrentes do exercício de atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não, bem como a que preste serviços de instrutor, de corretor, de despachante ou de qualquer tipo de intermediação de negócios;

XII – que realize cessão ou locação de mão-de-obra;

XIII – que realize atividade de consultoria;

XIV – que se dedique ao loteamento e à incorporação de imóveis.

As vedações relativas a exercício de atividades previstas no caput deste artigo não se aplicam às pessoas jurídicas que se dediquem exclusivamente às atividades referidas nos §§ 5º-B a 5º-E do art. 18 desta Lei Complementar, ou as exerçam em conjunto com outras atividades que não tenham sido objeto de vedações no caput deste artigo.

Ainda em conformidade com a Lei Complementar n.º 123/2006, não se inclui no regime de tributação diferenciado e favorecido as seguintes pessoas jurídicas:

I – de cujo capital participe outra pessoa jurídica;

II – que seja filial, sucursal, agência ou representação, no País, de pessoa jurídica com sede no exterior;

III – de cujo capital participe pessoa física que seja inscrita como empresário ou seja sócia de outra empresa que receba tratamento jurídico diferenciado nos termos desta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo;

IV – cujo titular ou sócio participe com mais de 10% (dez por cento) do capital de outra empresa não beneficiada por esta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo;

V – cujo sócio ou titular seja administrador ou equiparado de outra pessoa jurídica com fins lucrativos, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo;

VI – constituída sob a forma de cooperativas, salvo as de consumo;

VII – que participe do capital de outra pessoa jurídica;

VIII – que exerce atividade de banco comercial, de investimentos e de desenvolvimento, de caixa econômica, de sociedade de crédito, financiamento e investimento ou de crédito imobiliário, de corretora ou de distribuidora de títulos, valores mobiliários e câmbio, de empresa de arrendamento mercantil, de seguros privados e de capitalização ou de previdência complementar;

IX – resultante ou remanescente de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento de pessoa jurídica que tenha ocorrido em um dos 5 (cinco) anos-calendário anteriores;

X – constituída sob a forma de sociedade por ações.

9.5 ALÍQUOTAS E BASES DE CÁLCULO

O valor devido mensalmente pela Microempresa e Empresa de Pequeno Porte, inscritas no SIMPLES NACIONAL, será determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta mensal auferida, dos percentuais constantes dos anexos I a IV da Lei Complementar n.º 123:

Anexo I - Partilha do Simples Nacional – Comércio

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	ALÍQUOTA	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	CPP	ICMS
Até 120.000,00	4,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%
De 120.000,01 a 240.000,00	5,47%	0,00%	0,00%	0,86%	0,00%	2,75%	1,86%
De 240.000,01 a 360.000,00	6,84%	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%	2,33%
De 360.000,01 a 480.000,00	7,54%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%
De 480.000,01 a 600.000,00	7,60%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%
De 600.000,01 a 720.000,00	8,28%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%
De 720.000,01 a 840.000,00	8,36%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%
De 840.000,01 a 960.000,00	8,45%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%
De 960.000,01 a 1.080.000,00	9,03%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%
De 1.080.000,01 a 1.200.000,00	9,12%	0,43%	0,43%	1,26%	0,30%	3,60%	3,10%
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	9,95%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%
De 1.320.000,01 a 1.440.000,00	10,04%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%
De 1.440.000,01 a 1.560.000,00	10,13%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%
De 1.560.000,01 a 1.680.000,00	10,23%	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%
De 1.680.000,01 a 1.800.000,00	10,32%	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%
De 1.800.000,01 a 1.920.000,00	11,23%	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%
De 1.920.000,01 a 2.040.000,00	11,32%	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%
De 2.040.000,01 a 2.160.000,00	11,42%	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%
De 2.160.000,01 a 2.280.000,00	11,51%	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	11,61%	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%

Anexo II - Partilha do Simples Nacional – Indústria

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	ALÍQUOTA	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	CPP	ICMS	IPI
Até 120.000,00	4,50%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%	0,50%
De 120.000,01 a 240.000,00	5,97%	0,00%	0,00%	0,86%	0,00%	2,75%	1,86%	0,50%
De 240.000,01 a 360.000,00	7,34%	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%	2,33%	0,50%
De 360.000,01 a 480.000,00	8,04%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%	0,50%
De 480.000,01 a 600.000,00	8,10%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%	0,50%
De 600.000,01 a 720.000,00	8,78%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%	0,50%
De 720.000,01 a 840.000,00	8,86%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%	0,50%
De 840.000,01 a 960.000,00	8,95%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%	0,50%
De 960.000,01 a 1.080.000,00	9,53%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%	0,50%
De 1.080.000,01 a 1.200.000,00	9,62%	0,42%	0,42%	1,26%	0,30%	3,62%	3,10%	0,50%
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	10,45%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%	0,50%
De 1.320.000,01 a 1.440.000,00	10,54%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%	0,50%
De 1.440.000,01 a 1.560.000,00	10,63%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%	0,50%
De 1.560.000,01 a 1.680.000,00	10,73%	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%	0,50%
De 1.680.000,01 a 1.800.000,00	10,82%	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%	0,50%
De 1.800.000,01 a 1.920.000,00	11,73%	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%	0,50%
De 1.920.000,01 a 2.040.000,00	11,82%	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%	0,50%
De 2.040.000,01 a 2.160.000,00	11,92%	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%	0,50%
De 2.160.000,01 a 2.280.000,00	12,01%	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%	0,50%
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	12,11%	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%	0,50%

Anexo III - Partilha do Simples Nacional – Serviços e Locação de Bens Móveis

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	ALÍQUOTA	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	CPP	ISS
Até 120.000,00	6,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	4,00%	2,00%
De 120.000,01 a 240.000,00	8,21%	0,00%	0,00%	1,42%	0,00%	4,00%	2,79%
De 240.000,01 a 360.000,00	10,26%	0,48%	0,43%	1,43%	0,35%	4,07%	3,50%
De 360.000,01 a 480.000,00	11,31%	0,53%	0,53%	1,56%	0,38%	4,47%	3,84%
De 480.000,01 a 600.000,00	11,40%	0,53%	0,52%	1,58%	0,38%	4,52%	3,87%
De 600.000,01 a 720.000,00	12,42%	0,57%	0,57%	1,73%	0,40%	4,92%	4,23%
De 720.000,01 a 840.000,00	12,54%	0,59%	0,56%	1,74%	0,42%	4,97%	4,26%
De 840.000,01 a 960.000,00	12,68%	0,59%	0,57%	1,76%	0,42%	5,03%	4,31%
De 960.000,01 a 1.080.000,00	13,55%	0,63%	0,61%	1,88%	0,45%	5,37%	4,61%
De 1.080.000,01 a 1.200.000,00	13,68%	0,63%	0,64%	1,89%	0,45%	5,42%	4,65%
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	14,93%	0,69%	0,69%	2,07%	0,50%	5,98%	5,00%
De 1.320.000,01 a 1.440.000,00	15,06%	0,69%	0,69%	2,09%	0,50%	6,09%	5,00%
De 1.440.000,01 a 1.560.000,00	15,20%	0,71%	0,70%	2,10%	0,50%	6,19%	5,00%
De 1.560.000,01 a 1.680.000,00	15,35%	0,71%	0,70%	2,13%	0,51%	6,30%	5,00%
De 1.680.000,01 a 1.800.000,00	15,48%	0,72%	0,70%	2,15%	0,51%	6,40%	5,00%
De 1.800.000,01 a 1.920.000,00	16,85%	0,78%	0,76%	2,34%	0,56%	7,41%	5,00%
De 1.920.000,01 a 2.040.000,00	16,98%	0,78%	0,78%	2,36%	0,56%	7,50%	5,00%
De 2.040.000,01 a 2.160.000,00	17,13%	0,80%	0,79%	2,37%	0,57%	7,60%	5,00%
De 2.160.000,01 a 2.280.000,00	17,27%	0,80%	0,79%	2,40%	0,57%	7,71%	5,00%
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	17,42%	0,81%	0,79%	2,42%	0,57%	7,83%	5,00%

Anexo IV - Partilha do Simples Nacional – Serviços

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	ALÍQUOTA	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	ISS
Até 120.000,00	4,50%	0,00%	1,22%	1,28%	0,00%	2,00%
De 120.000,01 a 240.000,00	6,54%	0,00%	1,84%	1,91%	0,00%	2,79%
De 240.000,01 a 360.000,00	7,70%	0,16%	1,85%	1,95%	0,24%	3,50%
De 360.000,01 a 480.000,00	8,49%	0,52%	1,87%	1,99%	0,27%	3,84%
De 480.000,01 a 600.000,00	8,97%	0,89%	1,89%	2,03%	0,29%	3,87%
De 600.000,01 a 720.000,00	9,78%	1,25%	1,91%	2,07%	0,32%	4,23%
De 720.000,01 a 840.000,00	10,26%	1,62%	1,93%	2,11%	0,34%	4,26%
De 840.000,01 a 960.000,00	10,76%	2,00%	1,95%	2,15%	0,35%	4,31%
De 960.000,01 a 1.080.000,00	11,51%	2,37%	1,97%	2,19%	0,37%	4,61%
De 1.080.000,01 a 1.200.000,00	12,00%	2,74%	2,00%	2,23%	0,38%	4,65%
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	12,80%	3,12%	2,01%	2,27%	0,40%	5,00%
De 1.320.000,01 a 1.440.000,00	13,25%	3,49%	2,03%	2,31%	0,42%	5,00%
De 1.440.000,01 a 1.560.000,00	13,70%	3,86%	2,05%	2,35%	0,44%	5,00%
De 1.560.000,01 a 1.680.000,00	14,15%	4,23%	2,07%	2,39%	0,46%	5,00%
De 1.680.000,01 a 1.800.000,00	14,60%	4,60%	2,10%	2,43%	0,47%	5,00%
De 1.800.000,01 a 1.920.000,00	15,05%	4,90%	2,19%	2,47%	0,49%	5,00%
De 1.920.000,01 a 2.040.000,00	15,50%	5,21%	2,27%	2,51%	0,51%	5,00%
De 2.040.000,01 a 2.160.000,00	15,95%	5,51%	2,36%	2,55%	0,53%	5,00%
De 2.160.000,01 a 2.280.000,00	16,40%	5,81%	2,45%	2,59%	0,55%	5,00%
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	16,85%	6,12%	2,53%	2,63%	0,57%	5,00%

Para efeito de determinação da alíquota, o sujeito passivo utilizará a receita bruta acumulada nos 12 (doze) meses anteriores ao do período de apuração. Em caso de início de atividade, os valores da receita bruta acumulada constantes das tabelas dos Anexos I a V da Lei Complementar n.º 123 devem ser proporcionalizados ao número de meses de atividade no período.

O contribuinte deverá considerar, destacadamente, para fim de pagamento dos tributos e contribuições devidos pela Microempresa e Empresa de Pequeno Porte:

I - as receitas decorrentes da revenda de mercadorias;

II - as receitas decorrentes da venda de mercadorias industrializadas pelo contribuinte;

III - as receitas decorrentes da prestação de serviços, bem como a de locação de bens móveis;

IV - as receitas decorrentes da venda de mercadorias sujeitas a substituição tributária e tributação concentrada em uma única etapa (monofásica), bem como, em relação ao ICMS, antecipação tributária com encerramento de tributação;

V - as receitas decorrentes da exportação de mercadorias para o exterior, inclusive as vendas realizadas por meio de comercial exportadora ou da sociedade de propósito específico prevista no art. 56 desta Lei Complementar.

Se o valor da receita bruta auferida durante o ano-calendário ultrapassar o limite de R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais) multiplicados pelo número de meses do período de atividade, a parcela de receita que exceder o montante assim determinado estará sujeita às alíquotas máximas previstas nos Anexos I a IV da Lei Complementar n.º 123, proporcionalmente conforme o caso, acrescidas de 20% (vinte por cento).

Conforme o disposto no Art. 19 da Lei Complementar n.º 123, os Estados poderão optar pela aplicação, para efeito de recolhimento do ICMS na forma do Simples Nacional em seus respectivos territórios, das seguintes faixas de receita bruta anual:

I – os Estados cuja participação no Produto Interno Bruto brasileiro seja de até 1% (um por cento) poderão optar pela aplicação, em seus respectivos territórios, das faixas de receita bruta anual até R\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais);

II – os Estados cuja participação no Produto Interno Bruto brasileiro seja de mais de 1% (um por cento) e de menos de 5% (cinco por cento) poderão optar pela aplicação, em seus respectivos territórios, das faixas de receita bruta anual até R\$ 1.800.000,00 (um milhão e oitocentos mil reais); e

III – os Estados cuja participação no Produto Interno Bruto brasileiro seja igual ou superior a 5% (cinco por cento) ficam obrigados a adotar todas as faixas de receita bruta anual.

A participação no Produto Interno Bruto brasileiro será apurada levando em conta o último resultado divulgado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística ou outro órgão que o substitua. A opção feita na forma do art. 19 da Lei Complementar n.º 123 pelos Estados importará adoção do mesmo limite de receita bruta anual para efeito de recolhimento na forma do ISS dos Municípios nele localizados, bem como para o do ISS devido no Distrito Federal.

As microempresas e empresas de pequeno porte que ultrapassarem os limites de receita bruta anual de R\$ 1.200.000,00 e R\$ 1.800.000,00, comentados anteriormente, estarão automaticamente impedidas de recolher o ICMS e o ISS na forma do Simples Nacional no ano-calendário subsequente ao que tiver ocorrido o excesso.

10. FOLHA DE PAGAMENTO

10.1 OBRIGATORIEDADE

A elaboração da folha de pagamentos é obrigatória para o empregador, conforme preceitua o artigo 32 da Lei n.º 8.212/91, de 24 de julho de 1991, que dispõe sobre a organização e o Plano de Custeio da Seguridade Social. Abaixo transcrevemos o texto legal:

Art. 32. A empresa também é obrigada a:

I – preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social;

II – lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

III – prestar ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS – e à Secretaria da Receita Federal – SRF – todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse dos mesmos, na forma por eles estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização;

IV – informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS – por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS.

Com relação ao **inciso I** do Art. 32 da Lei n.º 8.212/91, nota-se a abrangência da folha de pagamento, que deve incluir as remunerações de todos os segurados a serviço da empresa, dentre os quais podemos citar os empregados, os trabalhadores avulsos e os contribuintes individuais. A folha de pagamento deverá ser elaborada de forma agrupada para cada tipo de segurado, de acordo com o disposto na Instrução Normativa n.º 100/2003 do Instituto Nacional do Seguro Social, embora os recolhimentos das contribuições previdenciárias sejam na mesma GPS – Guia da Previdência Social.

O **inciso II** do Art. 32 da Lei n.º 8.212/91 ressalta a importância da escrituração contábil dos fatos geradores das contribuições previdenciárias, que devem ser lançados mensalmente na contabilidade, obedecendo ao regime de competência, discriminando a base de cálculo das contribuições previdenciárias, o montantes das contribuições retidas dos segurados, o montante das contribuições da empresa e o total recolhido aos cofres da Previdência Social.

Os **incisos III e IV** do Art. 32 da Lei n.º 8.212/91 referem-se ao cumprimento das obrigações acessórias e principais relativas aos fatos geradores das contribuições previdenciárias, bem como da disponibilização de toda a documentação que serviu de base para a escrituração contábil. Dentre as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesses dos órgãos de fiscalização da Previdência Social (Secretaria da Receita Previdenciária) e do Ministério da Fazenda (Secretaria da Receita Federal) podemos citar:

- Registro de Empregados;
- GFIP – Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social;
- GRFP – Guia de Recolhimento da Rescisão Contratual e Informações à Previdência Social;
- GPS – Guia da Previdência Social;
- DARF – Documento de Arrecadação de Receitas Federais (recolhimento do IRPF);
- Folha de Pagamentos mensais;
- Contracheques;
- Registros contábeis;
- CAGED – Cadastro Geral de Empregados e Desempregados;
- RAIS – Relação Anual de Informações Sociais;
- Rescisões de Contrato de Trabalho

As Microempresas e Empresas de Pequeno Porte que aderiram ao SIMPLES – Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – estão dispensadas de manterem escrituração contábil completa, desde que mantenham, em boa ordem e guarda, o Livro Caixa, o Livro de Registro de Inventário e toda documentação que serviu de base para a escrituração. Vale salientar que a guarda desses livros deve perdurar enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhe sejam pertinentes.

10.2 COMPOSIÇÃO

A folha de pagamentos, como já foi comentado anteriormente, é obrigatória para o empregador, e pode ser confeccionada de forma manuscrita (menos comum), por meio de processos mecânicos ou eletrônicos. A forma mais comum de elaboração é o meio eletrônico, pela grande facilidade de cálculos que podem ser realizados por programas específicos ou por meio de planilhas eletrônicas com a utilização do Microsoft Excel. Com a grande popularização e a redução do custo dos microcomputadores, é imprescindível o uso do PC (Personal Computer) em todo e qualquer empreendimento, com ou sem finalidade lucrativa, tendo em vista a necessidades de informações tempestivas e confiáveis.

A folha de pagamentos é composta de duas partes principais que são: vantagens ou proventos e descontos.

a) Vantagens ou proventos:

- Salário
- Gratificações
- Comissões
- Horas extras
- Adicional de insalubridade
- Adicional de periculosidade
- Adicional noturno
- Férias
- 13º salário
- Salário-maternidade
- Salário-família
- Diárias para viagens
- Ajuda de custo

b) Descontos:

- Adiantamentos
- Faltas injustificadas e atrasos
- Contribuição previdenciária
- Contribuição sindical (uma vez ao ano)
- Imposto de Renda Retido na Fonte
- Vale-transporte
- Pensão alimentícia
- Empréstimos
- Adiantamento da 1ª parcela do 13º salário
- Plano de benefícios sociais (assistência médica, previdência privada, etc)

Além desses dois elementos principais, a folha de pagamentos deve indicar, também, o valor líquido a ser pago aos segurados. Outras informações importantes também são necessárias para a elaboração completa da folha de pagamentos como: nome dos segurados, identificação da empresa (nome e CNPJ), mês de referência, total bruto da folha, total de descontos, total líquido da folha, os encargos patronais de FGTS, INSS, contribuições para terceiros, seguro de acidente de trabalho e total de encargos.

Pelo princípio contábil da competência, a folha de pagamento deve ser contabilizada no mês de ocorrência do fato gerador, mesmo que o pagamento dos salários seja realizado no mês seguinte, tendo em vista que a legislação trabalhista permite que o pagamento seja realizado até o 5º dia útil do mês subsequente (Art. 459 § 1º da CLT). Caso a empresa adote como norma o pagamento até o 5º dia útil do mês subsequente, os valores dos salários devidos devem ser apropriados em uma conta classificada no passivo circulante (salários a pagar).

Em folhas de pagamentos mais detalhadas, podem ser evidenciadas informações como: setor da empresa, centros de lucros, centros de custos, valor adicionado distribuído entre os empregados e prestadores de serviços, etc.

10.3 VANTAGENS

Dentre as principais vantagens auferidas pelos empregados podemos citar: os salários, as horas extras, as gratificações, as comissões, o adicional de insalubridade, o adicional de periculosidade, o adicional noturno, as férias, o 13º salário, o salário-maternidade, o salário-família, as diárias para viagens e as ajudas de custo.

10.3.1 Salário

O salário pode ser definido como a parte fixa da remuneração recebida pelo empregado em contrapartida de sua prestação de serviços, sendo inadmissível a sua redução, conforme dispõe o Art. 7º inciso VI da Constituição Federal de 1988, exceto se disposto em convenção ou acordo coletivo. De acordo com o Art. 457 da CLT, integram o salário não só a importância fixa estipulada pelo empregador, como também as comissões, gorjetas, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens que excedam a 50% do salário percebido pelo empregado e abonos pagos pelo empregador.

A remuneração engloba, além do salário, os demais ganhos habituais do empregado. Dessa forma, remuneração é gênero e o salário é espécie. Ainda segundo o Art. 457 da CLT, integram a remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como prestação do serviço, as gorjetas que receber; dessa forma, a remuneração é composta pelos salários, horas extras, adicional de insalubridade, adicional de periculosidade, adicional noturno, prêmios e demais complementos salariais pagos com habitualidade.

O pagamento do salário, qualquer que seja a modalidade de trabalho, não deve ser estipulado por período superior a um mês, com exceção no que se refere a comissões, percentagens e gratificações, de acordo com o Art. 459 da CLT. A forma de pagamento do salário deverá ser estipulada no contrato individual de trabalho bem como na Carteira de Trabalho e Previdência Social do empregado. Quando a forma de pagamento do salário é mensal, deve-se efetuá-lo no mais tardar até o 5º dia útil do mês subsequente ao vencido, conforme comentado anteriormente.

De acordo com o Art. 465 da CLT, o pagamento dos salários será efetuado em dia útil e no local de trabalho, dentro do horário de serviço, ou imediatamente após o encerramento deste, exceto quando efetuado por depósito bancário e o funcionário puder sacá-lo assim que for preciso. De acordo com a nova redação do Art. 464 da CLT, dada pela Lei n.º 9.528, de 10 de dezembro de 1997, o comprovante de depósito de salário em conta bancária do empregado, terá força de recibo:

Art. 464...

Parágrafo único – “terá força de recibo o comprovante de depósito em conta bancária, aberta para este fim em nome de cada empregado, com o consentimento deste, em estabelecimento de crédito próximo ao local de trabalho”.

A contabilização da despesa com salário de uma empresa, de acordo com os dados constantes de sua folha de pagamentos a ser quitada no mês seguinte, segundo o regime de competência, está discriminada abaixo:

- D – Despesas com Salários (Folha Bruta)
- C – INSS a recolher
- C – IRRF a recolher
- C – Salários a pagar (Folha Líquida)

10.3.2 Salário Mínimo

O salário não poderá ser inferior ao mínimo, com exceção do salário do menor aprendiz, pois lhe será paga uma quantia nunca inferior a 50% do salário mínimo durante a primeira metade da duração máxima prevista para o aprendizado do respectivo ofício; na segunda metade passará a perceber, pelo menos, 2/3 do salário mínimo.

O salário mínimo é instituído pelo Governo Federal e atualmente é reajustado todo mês de abril ou maio. No ano de 2008, houve uma antecipação do aumento para o mês de março. No ano de 2009 o reajuste ocorreu em fevereiro; nos anos de 2010 e 2011 o reajuste ocorreu no mês de janeiro. Em janeiro de 2011 foi estabelecido o salário mínimo no valor de **R\$ 540,00**; que depois foi reajustado em março para **R\$ 545,00**, depois de muita negociação no Congresso Nacional. Nenhum empregado poderá receber menos que o valor previsto para o salário mínimo, por trabalho executado em horas regulares da empresa. Um trabalhador receberá menos que o salário mínimo quando também trabalhar em horário reduzido, ou seja, receberá na proporção de sua carga horária.

Com relação aos benefícios pagos pela Previdência Social, existem algumas situações em que o valor poderá ser inferior ao mínimo constitucional como: salário-família, auxílio-acidente, pensões por morte desdobradas e benefícios de acordos internacionais.

10.3.3 Jornada de Trabalho

A jornada de trabalho é o tempo em que o empregado permanece à disposição do empregador, cumprindo ou aguardando ordens. Mesmo que o empregado esteja temporariamente sem atividade no local de trabalho, esse período será computado como jornada de trabalho, tendo em vista que o mesmo fica impossibilitado de afastar-se do local para cuidar de interesses pessoais, ficando à disposição do empregador. Em qualquer atividade privada, a duração normal do trabalho não poderá exceder a 8 horas diárias ou 44 horas semanais, conforme o disposto no Art. 7º inciso XIII da Constituição Federal. Não haverá distinção da jornada de trabalho entre homens e mulheres; para as atividades que, por força de lei, contemple a redução da jornada de trabalho, será observado o quadro de jornadas especiais especificado:

TIPO DE PROFISSÃO	JORNADA ESPECIAL DE TRABALHO
Serviços de telefonia/telegrafia	06 horas diárias/36 horas semanais
Bancários	06 horas diárias de segunda à sexta
Operadores cinematográficos	06 horas diárias
Trabalhadores em minas e subsolo	06 horas diárias/36 horas semanais
Jornalistas Profissionais	05 horas diárias/30 horas semanais
Professores no mesmo estabelecimento	04 horas consecutivas por dia ou 06 aulas intercaladas
Vigias portuários	06 horas diárias/36 horas semanais
Músicos	05 horas diárias
Médicos e Dentistas	02 horas no mínimo e 04 horas no máximo
Auxiliares de laboratórios/Radiologistas	04 horas diárias
Engenheiros/Agrônomos/Veterinários	06 horas diárias
Ascensoristas/Aeroviários	06 horas diárias

Nos trabalhos de turno de revezamento, onde o descanso do domingo seja substituído por outro dia da semana, a jornada de trabalho será de 06 horas diárias. Abaixo encontra-se o quadro da jornada normal de trabalho de 44 horas semanais:

JORNADA NORMAL DE TRABALHO – 44 HORAS SEMANASIS

Segunda	Terça	Quarta	Quinta	Sexta	Sábado	Domingo
7:20 h	7:20 h	7:20 h	7:20 h	7:20 h	7:20 h	DSR
8:00 h	8:00 h	8:00 h	8:00 h	8:00 h	4:00 h	DSR

A Constituição Federal de 1988, em seu Art. 7º inciso XIII, ao estabelecer uma jornada máxima de 8 horas diárias e 44 horas semanais de trabalho, fixou, indiretamente, a jornada máxima permitida de 220 horas por mês, conforme cálculos abaixo:

$$44 \text{ horas semanais} / 6 = 7,3333 \text{ horas por dia ou 7 horas e 20 minutos}$$

$$7 \text{ horas e 20 minutos por dia} = 440 \text{ minutos}$$

$$440 \text{ min.} \times 30 \text{ dias} = 13.200 \text{ minutos por mês (incluindo os descanso semanal remunerado)}$$

$$13.200 \text{ min.} / 60 \text{ min.} = \mathbf{220 \text{ horas mensais.}}$$

De acordo com o Art. 67 da CLT, será assegurado a todo empregado um descanso semanal de 24 horas consecutivas, conhecido como Descanso Semanal Remunerado, preferencialmente aos domingos, salvo motivo de conveniência pública ou necessidade imperiosa. Dessa forma, no cálculo das horas semanais de trabalho, exclui-se o domingo.

A Consolidação das Leis do Trabalho e a Constituição Federal de 1988 permitem os acordos de compensação e prorrogação da jornada de trabalho, inclusive permite a formação do banco de horas, instituído pela Lei n.º 9.601/98. Através de celebração de acordos individuais e coletivos de compensação, os empregados poderão trabalhar mais em determinados dias da semana para reduzir ou eliminar o trabalho em outro dia, conforme exemplo abaixo:

JORNADA DE TRABALHO EM REGIME DE COMPENSAÇÃO DE HORAS

Segunda	Terça	Quarta	Quinta	Sexta	Sábado	Domingo
8:48 h	8:48 h	8:48 h	8:48 h	8:48 h	Compensação	DSR
Compensação	8:48 h	8:48 h	8:48 h	8:48 h	8:48 h	DSR

Com relação às horas extraordinárias, as mesmas só poderão exceder de duas horas o limite legal de 08 horas diárias. Entre duas jornadas de trabalho deve haver um período mínimo de descanso de 11 horas consecutivas para o trabalhador, contadas do encerramento da jornada ao início da jornada no dia seguinte. Com relação aos intervalos para repouso e alimentação, em jornadas superiores a 06 horas de trabalho, após a quarta hora, é obrigatório descanso para alimentação de uma hora, no mínimo, e no máximo, de duas horas. Salvo acordo coletivo com autorização expressa da DRT, poderá existir redução ou ampliação dos limites mínimo e máximo do intervalo para repouso e alimentação.

10.3.3.1 Descanso Semanal Remunerado – DSR

De acordo com o Art. 67 da CLT, o trabalhador terá direito ao Descanso Semanal Remunerado de 24 horas consecutivas, preferencialmente ao domingos, sendo devido a todos os trabalhadores urbanos, rurais e domésticos. Os trabalhadores que laboram em escala de revezamento terão direito ao número de folgas previstas no mês e, a cada 7 semanas, a folga deverá recair no domingo.

Exemplo de cálculo do DSR:

Mês de novembro de 2010:

1 ^a semana – terça, quinta, sexta e sábado: 4 x 7h e 20 min	29h e 20 min
2 ^a semana – segunda a sábado: 6 x 7h e 20 min.....	44 h
3 ^a semana – segunda, quarta, quinta, sexta e sábado: 5 x 7h e 20 min.....	36 h 40 min
4 ^a semana – segunda a sábado: 6 x 7h e 20 min.....	44 h
5 ^a semana – segunda a quarta: 3 x 7h e 20 min	<u>22 h</u>
SUBTOTAL.....	176 h
(+) DSR – 2 feriados + 4 domingos: 6 x 7 h e 20 min.....	<u>44 h</u>
TOTAL.....	220 Horas.

10.3.4 Formas de Pagamentos de Salários

Ao se concluir determinado período de trabalho, seja semanal, quinzenal ou mensal, terá o empregado o direito de receber seu salário de acordo com o fixado em seu contrato de trabalho inscrito na CTPS. É importante notar que a base de fixação do salário (por hora, por mês) não tem relação com a forma de pagamento, ou seja, um empregado poderá ter a base de cálculo do salário fixada em horas e receber o salário por mês. A base de cálculo é a hora, mas a forma de pagamento é mensal. O pagamento poderá ser realizado por mês, por quinzena, por semana ou diariamente por peça ou tarefa.

Salário Mensal: é estabelecido com base no calendário oficial, sendo apurado no final de cada mês o valor a ser recebido pelo empregado, considerando o mês, para todos os fins, o período de 30 dias, não levando em consideração se o mês possui 28, 29 ou 31 dias. Nessa forma de pagamento de salários, deverá o empregador pagar ao seu empregado até o **5º dia útil** do mês subsequente, sendo considerado o sábado como dia útil.

Salário Quinzenal: é estabelecido com base em 15 dias do mês, devendo o valor apurado ser pago até o **5º dia** da quinzena vencida, ou seja, os pagamentos serão efetuados até dia **20** do mês correspondente e até o dia **5** do mês subsequente.

Salário Semanal: tem como base a semana, devendo o valor ser apurado até o **5º dia** da semana vencida.

10.3.5 Horas Extraordinárias

A duração normal da jornada de trabalho é de 7 horas e 20 minutos (7,33 horas) diárias e de 44 horas semanais, salvo nos casos especiais previstos em lei. Tal jornada de trabalho poderá ser acrescida de horas suplementares, em número não excedente de 02 horas diárias, mediante acordo por escrito entre empregado e empregador ou contrato coletivo de trabalho. As horas extras deverão sofrer um acréscimo de, pelo menos, **50%** sobre o valor da hora normal. Nos casos de haver horas extraordinárias em domingos e feriados, o acréscimo será de **100%** sobre a hora normal. Salientamos que, em determinadas categorias profissionais, os empregados recebem maiores percentuais sobre as horas extras, mediante acordos ou dissídios coletivos. Em função disso, é necessário ter em mãos a Convenção Coletiva de Trabalho (CCT) da categoria.

As horas extras habituais integram a remuneração dos empregados para todos os fins, inclusive Descansos Semanais Remunerados (DSR), feriados e FGTS.

Exemplo:

Dados

- 25 dias úteis no mês
 - 4 domingos e 1 feriado
 - Salário mensal = **R\$ 1.320,00**
 - 18 horas extras a 50%
 - 16 horas extras a 100%

Cálculos

Salário por hora normal = R\$ 1.320,00 / 220 horas = R\$ 6,00

$$\text{Hora extra 100\%} = \text{R\$ } 6,00 \times 2,0 = \text{R\$ } 12,00 \quad \text{Valor} = 12 \times 16 = \text{R\$ } 192,00$$

Integração das horas extras ao DSR e feriados = $(162 + 192) / 25 \times 5 = \text{R\$ 70,80}$

$$\text{Total bruto} = 1320,00 + 162,00 + 192,00 + 70,80 = \text{R\$ } 1.744,80$$

Obs.: para fins de cálculo da integração das horas extras ao descanso semanal remunerado e feriado, basta dividir o valor total das horas extras pelo número de dias úteis no mês e multiplicar o resultado pelo número de domingos e feriados.

10.3.6 Gratificações

Etimologicamente, a palavra gratificação equivale a “demonstração de agradecimento, de reconhecimento”, sendo, portanto, um ato não obrigatório. São liberalidades do empregador concedidas aos empregados em função de determinadas circunstâncias como: festas de fim de ano, aniversários, incentivos à criatividade e sugestões de melhoria de desempenho ou outros motivos que o empregador julgar relevante. As gratificações não integram o salário normal e as horas extras, porém a Súmula n.º 207 do Supremo Tribunal Federal dispõe que as gratificações habituais, inclusive a de natal, consideram-se tacitamente convencionadas, integrando o salário.

10.3.7 Comissões

A comissão é a modalidade de salário na qual o empregado recebe um percentual do produto das vendas por ele intermediadas, sendo livremente ajustada pelo empregador. Se a forma de remuneração do empregado for apenas por meio de comissões, o que é perfeitamente legal, será garantido pelo menos o valor de um salário mínimo, caso não consiga realizar, em determinado período, vendas que gerem uma comissão superior ao valor do salário mínimo, conforme dispõe o Art. 78 da CLT, sendo proibido ao empregador proceder ao desconto no mês subsequente.

A comissão é o próprio salário pago em percentual sobre as vendas. Conforme mencionado anteriormente, o salário pode ser composto exclusivamente por comissões, desde que seja assegurado o pagamento do salário mínimo ou piso da categoria profissional, nos casos das comissões do mês serem inferiores a esses valores. Podem ocorrer, também, situações em que o empregado receba uma parte fixa além das comissões fixadas em percentuais sobre as vendas.

De acordo com o disposto na Súmula n.º 201 do STF, não é devida a remuneração do descanso semanal e dos feriados ao empregado remunerado mediante comissão. Já o Enunciado n.º 27 do TST dispõe que é devida a remuneração do repouso semanal e dos dias de feriados ao empregado comissionista, ainda que praticista. Diante dessa divergência normativa e considerando que a Súmula n.º 201 do STF é de 1963, defendemos o ponto de vista de que é devida a remuneração do descanso semanal ao trabalhador comissionado.

Se o trabalhador, embora laborando em serviço externo, realiza horas extras e as comprova, tem direito ao pagamento das respectivas horas extras com base em suas comissões, conforme dispõe o Enunciado n.º 340 do Tribunal Superior do Trabalho.

Exemplo:

Dados

- 24 dias úteis no mês
- 5 domingos e 1 feriado
- Comissão do mês = **R\$ 3.840,00**

Cálculos

Reposo semanal = R\$ 3.840,00 / 24 dias = R\$ 160,00

R\$ 160,00 x 6 (domingos e feriado) = **R\$ 960,00**

Valor Bruto a receber = R\$ 3.840,00 + R\$ 960,00 = **R\$ 4.800,00**

A remuneração do repouso semanal pode ser calculada com base em percentual, dividindo-se a quantidade de domingos e feriados pelo número de dias úteis no mês e multiplicando o resultado pelo valor da comissão recebida pelo empregado. Aproveitando o mesmo exemplo anterior, chegaremos ao mesmo resultado, conforme cálculos abaixo:

Exemplo:

Dados

- 24 dias úteis no mês
- 5 domingos e 1 feriado
- Comissão do mês = **R\$ 3.840,00**

Cálculos

Cálculo do percentual = 6 / 24 = 0,25 ou 25%

Valor do DSR = R\$ 3.840,00 x 25% = **R\$ 960,00**

Valor Bruto a receber = R\$ 3.840,00 + R\$ 960,00 = **R\$ 4.800,00**

10.3.8 Adicionais

Adicional de Insalubridade

De acordo com o Art. 189 da CLT, são consideradas insalubres as atividades que, por sua natureza, condições ou métodos de trabalho, expõem o empregado a agentes nocivos à saúde, acima dos limites de tolerância fixados em razão da natureza, da intensidade do agente e do tempo de exposição a seus efeitos. A insalubridade será caracterizada e classificada em consonância com as Normas expedidas pelo Ministério do Trabalho. Existem três graus de insalubridade: máximo, médio e mínimo.

Os empregados que trabalham em condições insalubres têm assegurada a percepção do adicional de insalubridade da seguinte forma:

- **40%** sobre o salário mínimo, para insalubridade de grau máximo
- **20%** sobre o salário mínimo, para insalubridade de grau médio
- **10%** sobre o salário mínimo, para insalubridade de grau mínimo.

Exemplo:

Salário-base = R\$ 600,00 + Adicional de insalubridade grau médio

Adicional de insalubridade 20% = R\$ 545,00 x 20% = R\$ 109,00

Salário contratual (base + adicional de insalubridade) = R\$ 709,00

Consideram-se agentes nocivos, o ruído excessivo, a umidade, o calor, o frio, o odor de tintas e produtos químicos, a radioatividade, poeiras tóxicas, trepidações, etc. Os agentes nocivos são classificados em físicos, químicos e biológicos. Existem categorias profissionais que poderão, de acordo com a Convenção Coletiva de Trabalho, obter valores diferenciados, como por exemplo, os odontologistas, que possuem insalubridade equivalente a 60%. Apesar do salário mínimo ter sido fixado como base de cálculo da insalubridade, existem exceções. Se a Convenção Coletiva da categoria ou outra norma fixar outra base, como por exemplo, o salário normativo ou o piso da categoria, esta regra deverá ser obedecida, porque é mais benéfica ao empregado.

O empregador ou o tomador dos serviços deve proceder a uma avaliação ambiental no local de trabalho, definindo as condições desfavoráveis, consideradas insalubres aos trabalhadores. Deverá, também, fornecer os equipamentos de proteção individual ou coletiva aos trabalhadores, cobrando a utilização dos mesmos e punindo os infratores. O Art. 191 combinado com o Art. 194 da CLT dispõem que, se a utilização do equipamento de proteção individual (EPI) eliminar a ação dos agentes nocivos, o adicional deixa de ser devido; se os EPIs reduzirem a ação dos agentes nocivos, o percentual da insalubridade poderá ser reduzido.

Em relação à duração do trabalho, as prorrogações ou compensações da jornada de trabalho para os trabalhadores em atividades insalubres, só podem ocorrer após prévia licença da autoridade do Ministério do Trabalho, que procederá aos exames necessários no local, bem como a verificação dos métodos de trabalho. Para fins de cálculos das horas extras, o adicional de insalubridade integra a remuneração, conforme preceitua o Enunciado TST n.º 264 de 1986:

“Hora Suplementar – Cálculo – A remuneração do serviço suplementar é composta do valor da hora normal, integrado das parcelas de natureza salarial e acrescido do adicional previsto em lei, contrato, acordo ou convenção coletiva ou sentença normativa”.

Adicional de Periculosidade

De acordo com o Art. 193 da CLT, são consideradas atividades ou operações perigosas aquelas que, por sua natureza ou métodos de trabalho, impliquem no contato permanente com inflamáveis, explosivos, alta tensão e produtos radioativos, em condições de risco acentuado. O empregado que trabalha em condições de periculosidade faz jus a um adicional de **30%** sobre o salário que percebe (salário-base), não incidindo esse percentual sobre gratificações, prêmios ou participações nos lucros da empresa.

Se o empregado trabalhar em serviço insalubre e perigoso, deverá optar por um dos adicionais. Da mesma forma que o adicional de insalubridade, se eliminada as condições de riscos à saúde ou à integridade física do trabalhador, desobriga o empregador ao pagamento do adicional de periculosidade. Existe também a obrigatoriedade do empregador de fornecer os equipamentos de proteção individual, se a função assim o exigir, mas que dificilmente eliminará o direito ao respectivo adicional.

É proibido o trabalho do menor em serviços perigosos ou insalubres, conforme normas do Ministério do Trabalho, excetuando-se os menores aprendizes, maiores de 16 anos, estagiários de cursos de aprendizagem na forma da Lei, desde que os locais de trabalho tenham sido previamente vistoriados e aprovados pela autoridade competente em matéria de segurança e medicina do trabalho (SSMT), devendo os menores ser submetidos a exames médicos semestralmente.

Para fins de cálculos das horas extras, o adicional de periculosidade não integra a remuneração, diferentemente do adicional de insalubridade. Dessa forma, as horas extras só incidirão sobre o salário normal ou base, caso o trabalhador receba adicional de periculosidade.

Analisando criticamente o Enunciado TST n.º 264, citado anteriormente, não vemos motivos para a não integração da periculosidade às horas extras, tendo em vista que a mesma não deixa de ser uma parcela salarial habitual. Em nosso ponto de vista, a legislação trabalhista não foi uniforme nesse aspecto, utilizando critérios diferenciados para uma mesma situação.

Diante dessa divergência de critérios, a integração ou não da periculosidade à remuneração, para fins de cálculos das horas extras, fica a critério do empregador, tendo em vista que a legislação não o obriga a integrar a periculosidade à remuneração para essa finalidade.

Exemplo:

Trabalhador urbano

Salário-base = **R\$ 600,00 + Adicional de periculosidade**

Adicional de periculosidade 30% = $R\$ 600,00 \times 30\% = R\$ 180,00$

Salário contratual (base + adicional de periculosidade) = **R\$ 780,00**

Adicional Noturno

Considera-se noturno o trabalho realizado entre as 22 horas de um dia até às 5 horas do dia seguinte, para o trabalhador urbano, conforme preceitua o Art. 73 da CLT. Para o trabalhador rural que trabalha na lavoura (agricultura), o trabalho noturno é das 21 horas de um dia às 5 horas do dia seguinte; para o trabalhador rural que trabalha na pecuária, o trabalho noturno é das 20 horas de um dia às 4 horas do dia seguinte. Para o trabalhador urbano, a hora noturna tem a duração de **52 minutos e 30 segundos**; para o trabalhador rural não existe diferenciação da duração da hora noturna em comparação à diurna. O adicional noturno para o trabalhador urbano é de **20%**, pelo menos, sobre a hora diurna; para o trabalhador rural é de **25%**.

Para fins de cálculo de horas extras, o adicional noturno integra a remuneração do trabalhador. Para calcular a hora extra do trabalhador que recebe adicional noturno é preciso incorporar a diferença entre a hora diurna em relação à noturna, tendo em vista que 7 horas de trabalho noturno equivale a 8 horas de trabalho diurno, conforme demonstrado a seguir:

Dados:

- Trabalhador urbano
- Salário-base = **R\$ 1.320,00**
- 14 horas extras noturnas a 50%
- Jornada de trabalho de 22 h. às 05 h. = **7 horas**
- 7 horas x 60 min. = 420 min.
- $420 \text{ min.} / 52,5 = 8 \text{ horas}$
- Diferença entre a hora diurna da noturna = $60 \text{ min} / 52,5 \text{ min} = 1,142857$

Cálculos:

Salário mensal = **R\$ 1.320,00 + adicional noturno**

Salário por hora normal = $R\$ 1.320,00 / 220 \text{ horas} = R\$ 6,00$

Salário por hora com adicional noturno 20% = $R\$ 6,00 \times 1,2 = R\$ 7,20$

Salário contratual (base + adicional noturno) = $R\$ 7,20 \times 220 \text{ horas} = R\$ 1.584,00$

Horas extras = salário por hora com adicional x % da hora extra x Qd. de horas x 1,142857

Horas extras = $7,20 \times 1,50 \times 14 \times 1,142857 = R\$ 172,80$

Obs.: Caso as horas extras fossem realizadas em horário diurno, não precisaria multiplicar pela constante **1,142857** (diferença entre a hora diurna para a hora noturna). O valor das horas extras seria calculado da seguinte forma:

Horas extras = $7,20 \times 1,50 \times 14 = R\$ 151,20$

10.3.9 Férias

Todo empregado adquire direito a férias após 12 meses de vigência do contrato de trabalho (período aquisitivo), sem prejuízo da remuneração, na seguinte proporção (art. 130 da CLT):

- 30 dias corridos, quando não houver faltado ao trabalho mais de 05 dias;
- 24 dias corridos, quando houver faltado de 06 a 14 dias;
- 18 dias corridos, quando houver faltado de 15 a 23 dias;
- 12 dias corridos, quando houver faltado de 24 a 32 dias.

De acordo com o regime de competência, as despesas com férias não devem ser reconhecidas e registradas somente por ocasião de seu efetivo pagamento, mas ser considerada como encargo adicional registrado mensalmente durante o período aquisitivo dos empregados, isto é, no período em que houve efetivamente a prestação dos serviços.

Os valores correspondentes às férias adquiridas, ao abono e aos encargos sociais incidentes devem ser reconhecidos contabilmente como custo ou despesa operacional, tendo como contrapartida contas de *provisão para férias* e *provisão para encargos sobre férias* ou, alternativamente, uma única conta denominada *provisão para férias e encargos sociais*, ambas classificadas no passivo circulante. As férias anuais estão previstas nos Arts. 129 a 153 da CLT.

As baixas das provisões para férias e encargos sociais ocorrerão no momento da concessão das férias ou de sua indenização por desligamento do empregado. Caso o saldo seja insuficiente, o excedente será debitado diretamente como custos ou despesas operacionais.

Tabela de férias proporcionais:

Férias proporcionais	30 dias (até 5 faltas)	24 dias (de 6 a 14 faltas)	18 dias (de 15 a 23 faltas)	12 dias (de 24 a 32 faltas)
1/12	2,5 dias	2 dias	1,5 dia	1 dia
2/12	5 dias	4 dias	3 dias	2 dias
3/12	7,5 dias	6 dias	4,5 dias	3 dias
4/12	10 dias	8 dias	6 dias	4 dias
5/12	12,5 dias	10 dias	7,5 dias	5 dias
6/12	15 dias	12 dias	9 dias	6 dias
7/12	17,5 dias	14 dias	10,5 dias	7 dias
8/12	20 dias	16 dias	12 dias	8 dias
9/12	22,5 dias	18 dias	13,5 dias	9 dias
10/12	25 dias	20 dias	15 dias	10 dias
11/12	27,5 dias	22 dias	16,5 dias	11 dias
12/12	30 dias	24 dias	18 dias	12 dias

As faltas a serem consideradas para definição do número de dias de férias são apenas as injustificadas, pois as ausências consideradas legais não acarretam a redução das férias. Não são consideradas também, para efeitos de férias, as faltas de meio expediente e aquelas que foram abonadas pela empresa.

Perda do direito a férias: não terá direito a férias o empregado que, no curso do período aquisitivo (art. 133 CLT):

- permanecer em licença remunerada por mais de 30 dias;
- deixar de trabalhar por mais de 30 dias, com percepção de salários, em decorrência de paralisação total ou parcial das atividades da empresa;

- deixar o emprego e não for readmitido dentro de 60 dias subsequentes a sua saída;
- permanecer recebendo auxílio-doença da Previdência Social por mais de 180 dias, mesmo que descontínuo.
- Faltas justificadas: o empregado poderá deixar de comparecer ao trabalho, sem prejuízo do salário nas seguintes hipóteses (art. 131 CLT):
 - até 2 dias consecutivos em caso de falecimento de cônjuge, ascendente, descendente, irmão ou pessoa que, declarada em sua CTPS, viva sob sua dependência econômica;
 - até 3 dias consecutivos em virtude de casamento;
 - até 5 dias consecutivos após o nascimento do filho (licença paternidade);
 - por 1 dia em cada 12 meses de trabalho, em caso de doação voluntária de sangue devidamente comprovada;
 - até 2 dias, consecutivos ou não, para fins de se alistar como eleitor;
 - no período de tempo em que tiver de cumprir as exigências do serviço militar (alistamento, exames médicos, etc.);
 - nos dias em que estiver comprovadamente realizando provas de exame vestibular para ingresso em estabelecimento de ensino superior.

A concessão das férias deverá ser comunicada ao empregado, por escrito, com antecedência mínima de 30 dias. Dessa comunicação, o empregado deverá dar recibo. A concessão das férias deverá ser anotada na CTPS do empregado e no livro de registro de empregados, em local próprio para essa finalidade.

Abono pecuniário: o empregado tem o direito de converter um terço de suas férias em abono pecuniário. Assim, por exemplo, o empregado que tiver direito a 30 dias de férias poderá optar por descansar todo o período ou apenas 20 dias, recebendo os dias restantes (um terço) em dinheiro. O abono pecuniário deverá ser requerido pelo empregado, por escrito, até 15 dias antes do término do período aquisitivo. Após esse prazo, a concessão do abono ficará a critério do empregador.

Abono de 1/3 Constitucional: em seu artigo 7º, inciso XVII, a Constituição Federal de 1988 dá ao trabalhador um adicional de 1/3 a mais do que o salário normal, por ocasião das férias anuais remuneradas. Haverá a incidência do INSS e IRPF sobre as férias, inclusive sobre 1/3 Constitucional, separadamente dos salários, conforme será visto posteriormente com mais detalhes na parte de descontos.

Férias em dobro: o empregador tem o limite de 12 meses subsequentes à aquisição do direito pelo empregado para conceder as suas férias (período concessivo). Ultrapassando esse período, o empregador deverá pagá-la em dobro.

Prescrição das férias: conforme o inciso XXIX do artigo 7º da Constituição Federal, prescreve em cinco anos o direito de pleitear os créditos referentes às férias, contado a partir da data final do período aquisitivo.

Férias na rescisão do contrato de trabalho: o empregado que já tenha direito adquirido, correspondente ao período de férias, por ocasião da cessação do contrato de trabalho, não importando a sua causa, terá direito à remuneração simples ou em dobro, conforme o caso. O empregado que for desligado por pedido de dispensa ou por justa causa com menos de 12 meses de serviço **não terá direito** a férias proporcionais, fazendo jus ao seu recebimento apenas aqueles que forem desligados sem justa causa ou cujo contrato de trabalho se extinguir em prazo determinado.

Exemplos:

Dados:

- Funcionário mensalista
- Período aquisitivo: 01/07/2009 a 30/06/2010
- Salário mensal: **R\$ 2.650,00**
- 05 faltas injustificadas e não abonadas no período aquisitivo
- Período das férias: 01/07/2010 a 30/07/2010
- 02 dependentes

Cálculos:

30 dias de férias = **R\$ 2.650,00**

+ 1/3 constitucional = $2.650,00 / 3 = \text{R\$ 883,33}$

Valor total das férias = $2.650,00 + 883,33 = \text{R\$ 3.533,33}$ ou $2.650,00 \times 1,333333 = \text{R\$ 3.533,33}$

INSS – 11% = $\text{R\$ 3.533,33} \times 11\% = \text{R\$ 388,67}$

IRPF – $\text{R\$ 3.533,33} - \text{R\$ 388,67} - (2 \times \text{R\$ 150,69}) = \text{R\$ 2.843,28} \times 15\% - \text{R\$ 280,94} = \text{R\$ 145,55}$

Valor líquido = **R\$ 2.999,11**

Obs.: os detalhes sobre os descontos da contribuição previdenciária e do Imposto de Renda Retido na Fonte serão vistos em capítulo específico.

Dados:

- Funcionário mensalista
- Período aquisitivo: 01/05/2009 a 30/04/2010
- Salário mensal: **R\$ 1.250,00**
- 15 faltas injustificadas e não abonadas no período aquisitivo
- Período das férias: 01/06/2010 a 18/06/2010 (18 dias de férias)
- Não possui dependentes

Cálculos:

18 dias de férias = $1.250,00 / 30 \times 18 = \text{R\$ 750,00}$

+ 1/3 constitucional = $750,00 / 3 = \text{R\$ 250,00}$

Valor total das férias = $750,00 + 250,00 = \text{R\$ 1.000,00}$ ou $750,00 \times 1,333333 = \text{R\$ 1.000,00}$

INSS – 8% = $\text{R\$ 1.000,00} \times 8,0\% = \text{R\$ 80,00}$

IRPF – $\text{R\$ 1.000,00} - \text{R\$ 80,00} = \text{R\$ 920,00}$ – isento

Valor líquido = **R\$ 920,00**

10.3.10 Décimo terceiro salário

O décimo terceiro salário ou gratificação natalina é um direito do trabalhador que foi instituído pela lei n.º 4.090/62 e complementada pela Lei n.º 57.155/65. A Constituição Federal de 1988 em seu Capítulo II – Dos Direitos Sociais – dispõe, em seu artigo 7º, que os trabalhadores urbanos, rurais e domésticos, inclusive os avulsos e aposentados, fazem jus ao décimo terceiro salário. É uma gratificação anual concedida aos empregados, que tem como base de cálculo a remuneração mensal integral ou o valor da aposentadoria. Corresponde a 1/12 da remuneração devida ao empregado no mês de dezembro, por mês de serviço. A fração igual ou superior a 15 dias de trabalho dará direito a 1/12 avos do décimo terceiro salário.

Da mesma forma que a despesa com férias, o décimo terceiro salário também deverá ser contabilizado mensalmente por meio da constituição de uma provisão para décimo terceiro salário, com base no tempo transcorrido, apropriando-se, mensalmente, 1/12 avos do valor da remuneração mais os encargos sociais. A contrapartida deverá ser como custos ou despesas operacionais.

As faltas legais ou justificadas não influem no pagamento do décimo terceiro salário, conforme dispõe o Art. 2º da Lei n.º 4.090/62; já em relação às faltas injustificadas, deve-se analisar cada mês individualmente, para verificar se o empregado trabalhou ou não o mínimo de 15 dias. Os afastamentos superiores a 15 dias no mês, por motivo de doença, tiram o direito ao décimo terceiro do empregado afastado pelo período do afastamento.

O pagamento do 13º salário é efetuado em duas parcelas da seguinte forma:

- 50% quando houver solicitação do empregado por escrito, no mês de janeiro, para ser pago quando da concessão das férias ou, quando não solicitado, até o dia 30 de novembro a título de adiantamento.
- 50% deverá ser pago até o dia 20 de dezembro, quando então sofrerá todos os descontos devidos, levando em consideração o total da gratificação.

De acordo com o disposto no Art. 3º do Decreto n.º 57.155/65, a primeira parcela do décimo terceiro deverá ser quitada no período de fevereiro a novembro de cada ano. Quando de sua antecipação, deverá ser recolhido apenas o FGTS; os descontos de INSS e IRPF deverão ser feitos quando do pagamento da segunda parcela.

O valor da primeira parcela, a ser paga até 30 de novembro, salvo se o empregado a recebeu por ocasião das férias, será equivalente à metade de seu salário contratual devido no mês anterior, para os trabalhadores com salário fixo; para os trabalhadores que recebem salário variável, será equivalente à metade da média mensal até o mês de outubro; para os trabalhadores que recebem salário misto (parte fixa e parte variável), será equivalente à metade do salário contratual percebido no mês anterior adicionado à metade da média mensal referente à parte variável.

O valor da segunda parcela, a ser paga até o dia 20 de dezembro, conforme dispõe o Art. 1º da Lei n.º 4.749/65, será deduzido dos encargos de INSS e IRRF, além do adiantamento referente ao pagamento da primeira parcela. Para os trabalhadores que recebem salário fixo, o valor da segunda parcela do décimo terceiro será equivalente ao salário contratual vigente no mês de novembro; para os trabalhadores que recebem salário essencialmente variável, o valor será equivalente à média mensal das importâncias recebidas no período de janeiro a novembro; para os trabalhadores que recebem salário misto, o valor será equivalente à média mensal da parte variável percebida de janeiro a novembro adicionada ao salário fixo vigente no mês de dezembro.

Ainda com relação ao salário variável, se até o dia 20 de dezembro não for possível saber quanto receberão os empregados no referido mês, aqueles que sejam remunerados com base em comissões ou outras modalidades de remunerações variáveis, deverão ter o valor do décimo terceiro salário recalculado e complementado, se for o caso, até o 5º dia útil do mês de janeiro do ano seguinte.

A base de cálculo do décimo terceiro salário é a remuneração integral do empregado, compreendendo, além do salário normal, as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, os adicionais, as diárias para viagens que excedam a 50% do salário percebido pelo empregado e os abonos pagos pelo empregador.

Modelo de requerimento:

“solicito, nos termos da Lei vigente, que na ocasião do pagamento das minhas férias do período 2009/2010, também me seja pago o adiantamento de 50% do 13º salário.”

Salvador/Ba, 13 de junho de 2010.

O 13º salário deverá ser pago proporcionalmente nos casos de rescisão de contrato de trabalho sem justa causa.

Pagamento do décimo terceiro salário do ano de 2010

Exemplo 1

Dados:

- Funcionário mensalista – **Salário fixo**
- Data de admissão: 01/05/2008
- Salário mensal: **R\$ 1.250,00**
- Não possui dependentes

Cálculos:

Valor da 1 ^a parcela em novembro de 2010 = 1.250,00 x 50%	= R\$ 625,00
Valor bruto da 2 ^a parcela paga até 20 de dezembro de 2010	= R\$ 1.250,00
Descontos: Adiantamento da 1 ^a parcela	= R\$ 625,00
Contribuição do INSS 9%	= R\$ 112,50
IRRF = 1.250,00 – 112,50 = 1.137,50	= R\$ 0,00
Valor Líquido da 2 ^a parcela paga até 20 de dezembro de 2010	= R\$ 512,50

Exemplo 2

Dados:

- Funcionário mensalista – **Salário Variável**
- Data de admissão: 01/05/2003
- Média das comissões até o mês de outubro: **R\$ 1.480,00**
- 01 dependente

Cálculos:

Valor da 1 ^a parcela em novembro de 2010 = 1.480,00 x 50%	= R\$ 740,00
2 ^a parcela (média das comissões de Janeiro a novembro)	= R\$ 1.520,00
Descontos: Adiantamento da 1 ^a parcela	= R\$ 740,00
Contribuição do INSS 9%	= R\$ 136,80
IRRF = 1.520,00 – 136,80 – 150,69 = 1.232,51	= R\$ 0,00
Valor Líquido da 2 ^a parcela paga até 20 de dezembro de 2010	= R\$ 643,20

Exemplo 3

Dados:

- Funcionário mensalista – **Salário misto (parte fixa e parte variável)**
- Data de admissão: 01/05/2003
- Salário mensal: **R\$ 800,00**
- Média das comissões até o mês de outubro: **R\$ 1.480,00**
- 02 dependentes

Cálculos:

Valor da 1 ^a parcela em novembro de 2010 = 800,00 x 50%	= R\$ 400,00
+ 50% da média das comissões = 1.480,00 x 50%	= R\$ 740,00
Total da 1 ^a parcela do décimo terceiro	= R\$ 1.140,00
2 ^a parcela (Salário mensal)	= R\$ 800,00
2 ^a parcela (média das comissões de Janeiro a novembro)	= R\$ 1.560,00
Total bruto da 2 ^a parcela do décimo terceiro	= R\$ 2.360,00
Descontos: Adiantamento da 1 ^a parcela	= R\$ 1.140,00
Contribuição do INSS 11%	= R\$ 259,60
IRRF = 2.360,00 - 259,60 – (2 x 150,69) = 1.799,02	= R\$ 22,49
Valor Líquido da 2 ^a parcela paga até 20 de dezembro de 2010	= R\$ 937,91

10.3.11 Cálculo e contabilização das provisões para férias e décimo terceiro salário

Conforme comentado anteriormente, as provisões para férias e décimo terceiro salário devem ser apropriadas de forma que atendam ao princípio da competência, dessa forma essas provisões e os respectivos encargos sociais devem ser constituídos mensalmente, durante o período aquisitivo dos empregados, pois é nesse período que é gerada a obrigação da empresa.

As provisões para férias e décimo terceiro, bem como seus encargos sociais, têm como contrapartida, contas de custos dos produtos ou despesas operacionais, dependendo da alocação da mão-de-obra dos empregados: se os empregados trabalham diretamente ou indiretamente na elaboração dos produtos, os gastos com mão-de-obra integram os produtos, portanto, serão classificados como custos; se os empregados trabalham nos setores administrativos e/ou de vendas, os gastos com essa mão-de-obra serão classificados como despesas operacionais. A seguir será evidenciada a contabilização dos valores das férias, do décimo terceiro salário e dos respectivos encargos sociais:

Dados:

		Salário Mensal
Empregado A		500,00
Empregado B		490,00

Cálculo da provisão mensal das férias

Empregado	Salário-base	FÉRIAS				
		Valor + 1/3	Valor mensal	INSS	FGTS	Total
Empregado A	500,00	666,67	55,56	15,45	4,44	75,45
Empregado B	490,00	653,33	54,44	15,13	4,35	73,92
Total			110,00	30,58	8,79	149,37

- O valor mensal das férias é calculado adicionando-se ao salário-base do empregado 1/3 constitucional, depois divide-se o resultado por 12 meses.
- A alíquota patronal do INSS é de 27,8% (será vista com maiores detalhes na parte de encargos sociais) e incide sobre o valor mensal das férias.
- A alíquota do FGTS é de 8,0% e incide sobre o valor mensal das férias.

Contabilização como despesas:

D – Despesas com férias (despesas operacionais)	R\$ 149,37
C – Provisão para férias	R\$ 110,00
C – Provisão para encargos sobre férias	R\$ 39,37

Contabilização como custos:

D – Custo de Produção (mão-de-obra)	R\$ 149,37
C – Provisão para férias	R\$ 110,00
C – Provisão para encargos sobre férias	R\$ 39,37

Cálculo da provisão mensal do décimo terceiro salário

Empregado	Salário-base	13º salário			
		Valor mensal	INSS	FGTS	Total
Empregado A	500,00	41,67	11,58	3,33	56,58
Empregado B	490,00	40,83	11,35	3,27	55,45
Total		82,50	22,93	6,60	112,03

Obs.: Os lançamentos contábeis da provisão mensal do décimo terceiro salário são idênticos aos lançamentos das férias, só modificando apenas o nome das contas.

10.3.12 Salário-maternidade

É um benefício devido à segurada da Previdência Social durante o período de 120 dias, podendo ter seu início no período entre 28 dias antes do parto e a data de ocorrência deste. Possuem direito ao salário-maternidade: a segurada empregada, a empregada doméstica, a trabalhadora avulsa e a segurada especial. A partir da vigência da Lei n.º 9.876, de 26 de novembro de 1999, passaram a ter direito ao salário-maternidade: a segurada facultativa (estudante, dona de casa, desempregada) e a contribuinte individual (autônoma, equipara a autônoma e a empresária).

Carência: não se exige carência para as seguradas empregadas, trabalhadoras avulsas e empregadas domésticas; para a segurada especial será exigida a comprovação do exercício de atividade rural nos 10 meses imediatamente anteriores à ocorrência do fato gerador (nascimento da criança), mesmo que de forma descontínua; para as seguradas facultativas e contribuintes individuais serão exigidas 10 contribuições imediatamente anteriores à ocorrência do fato gerador.

Duração: conforme comentado anteriormente, a duração do salário-maternidade será de 120 dias, podendo ser 28 dias antes e 91 dias após o parto. Em alguns casos excepcionais, os períodos de repouso antes e depois do parto podem ser aumentados de duas semanas cada um, mediante atestado médico oficial. Nos casos de aborto não-criminoso, ocorrido até a 23ª semana de gravidez, comprovado mediante atestado médico oficial, a segurada terá direito a duas semanas de salário-maternidade.

Caso o aborto ocorra a partir da 24ª semana (sexto mês) de gestação, será considerado como parto, e a segurada terá direito aos 120 dias previstos em Lei, sem a necessidade de avaliação médico-pericial, bastando apenas a apresentação do atestado médico.

Local de recebimento: para a empregada e a trabalhadora avulsa o salário-maternidade será pago pela empresa, sindicato ou órgão gestor de mão-de-obra que fará a compensação quando do recolhimento das contribuições previdenciárias, tendo em vista que o benefício é devido pela Previdência Social; para a empregada doméstica, segurada especial, facultativa e contribuinte individual o requerimento do benefício é feito nas agências do INSS – Instituto Nacional do Seguro Social – e pago nas agências bancárias.

Valor do benefício:

- Para a empregada com salário fixo, a renda mensal do benefício será equivalente ao valor da sua remuneração devida no mês do afastamento, não sujeita ao limite máximo do salário de contribuição, porém sujeita ao limite máximo correspondente à remuneração de Ministros do Supremo Tribunal Federal; para a empregada com salário total ou parcialmente variável, o valor da renda mensal do benefício será igual à média aritmética simples dos seis últimos salários de contribuição, também não sujeito ao limite máximo do salário de contribuição da previdência Social que, atualizado para o mês de **janeiro de 2011** equivale a **R\$ 3.689,66**.
- Para a trabalhadora avulsa, a renda mensal do benefício corresponde a sua última remuneração integral, equivalente a um mês de trabalho, não sujeito ao limite máximo do salário de contribuição da Previdência Social.
- Para a empregada doméstica, a renda mensal do benefício corresponde a seu último salário de contribuição, sujeito ao limite máximo da Previdência Social.
- Para a segurada especial, a renda mensal do benefício corresponde ao salário mínimo vigente.

- Para a segurada contribuinte individual e facultativa, a renda mensal do salário-maternidade corresponde à média aritmética simples dos 12 últimos salários de contribuição, apurados em período não superior a 15 meses, sujeito ao limite máximo do salário de contribuição.

Observações:

- Durante a percepção do salário maternidade será descontada a contribuição previdenciária;
- Nos casos de parto antecipado, devidamente comprovado, o período de carência será reduzido em número de contribuições equivalentes ao número de meses em que o parto foi antecipado (seguradas especiais, facultativas e contribuintes individuais).
- O salário-maternidade da segurada empregada somente será devido pela Previdência Social enquanto existir a relação de emprego. A legislação Previdenciária já admite o pagamento do salário maternidade à desempregada que mantenha qualidade de segurada. Essa mudança ocorreu a partir de 2007, com a vigência do Decreto n.º 6.122/07.
- Em casos de empregos concomitantes, a segurada fará jus ao salário-maternidade relativo a cada emprego.
- O salário maternidade será devido à segurada da Previdência Social que adotar ou obtiver guarda judicial, a partir de 16 de abril de 2002, data da publicação da Lei n.º 10.421. Nesses casos a duração do benefício varia em função da idade da criança adotada:
 - Até um ano completo – 120 dias
 - A partir de 1 ano até 4 anos – 60 dias
 - A partir de 4 até 8 anos – 30 dias.

10.3.13 Salário-família

É um benefício devido pela Previdência Social e pago pela empresa, que compensa os valores pagos aos seus empregados quando do recolhimento da contribuição previdenciária. O salário-família é devido ao segurado empregado, exceto o doméstico, e ao trabalhador avulso que recebe remuneração até **R\$ 862,11**. É devido em função dos filhos ou equiparados de qualquer condição, até 14 anos de idade ou inválido, sem limite de idade. De acordo com a **Portaria Interministerial n.º 568**, de 31 de dezembro de 2010, os valores das cotas do salário-família, a partir de 01 de janeiro de 2011, são os abaixo discriminados:

- a) **R\$ 29,41** para o segurado com remuneração mensal não superior a **R\$ 573,58**;
- b) **R\$ 20,73** para o segurado com remuneração mensal superior a **R\$ 573,58** e igual ou inferior a **R\$ 862,11**.

O salário-família não se incorpora ao valor do salário e, por esse motivo, não há incidência de contribuição previdenciária. É devido também ao segurada empregada e ao trabalhador avulso que esteja em gozo de auxílio-doença, aposentadoria por invalidez ou aposentadoria por idade e a qualquer outro aposentado com mais de 65 anos de idade, se homem, e 60 anos de idade, se mulher, desde que possuam filhos ou equiparados, de qualquer condição, até 14 anos de idade ou inválido, sem limite de idade. Também deverá ser observado o limite da renda mensal do benefício. A cota do salário-família será devida proporcionalmente aos dias trabalhados nos meses de admissão e demissão.

Contabilização do salário-família

D – INSS a recolher
C – Salários a pagar

10.3.14 Diárias para viagens e ajuda de custo

As diárias para viagens são valores destinados a reembolsar despesas com deslocamentos do trabalhador no desempenho normal de suas atribuições fora da região do local de trabalho. Não integram a remuneração, para fins de incidência da contribuição previdenciária, as diárias cujo valor não exceda de 50% do salário percebido pelo empregado, conforme dispõe o Art 457 da CLT e § 9º do Art. 28 da Lei n.º 8.212/91.

A ajuda de custo é o valor pago pelo empregador ao empregado para fazer frente a certas despesas, sobretudo as de transferência do empregado para outro local de trabalho; possuem caráter indenizatório, nunca salarial. Também não integram a remuneração do trabalhador para fins de incidência da contribuição previdenciária, desde que não excedam de 50% do salário percebido pelo empregado.

Caso as diárias para viagens e/ou ajuda de custo forem superiores a 50% do salário do empregado, as mesmas irão compor a base de cálculo do INSS e FGTS. Cabe destacar que caso as diárias e/ou a ajuda de custo ultrapassem os 50% do salário do empregado, o desconto da contribuição previdenciária incidirá sobre a totalidade das mesmas e não sobre o que exceder de 50%, limitado a **R\$ 405,86** correspondente à aplicação da alíquota de **11%** sobre o teto previdenciário de **R\$ 3.689,66** (teto reajustado no mês de janeiro de 2011).

Contabilização

D – Despesas com Diárias/ajuda de custo
C – Salários a pagar

10.4 DESCONTOS E ENCARGOS SOCIAIS

10.4.1 Descontos

Nos termos do Art. 462 da CLT, somente poderão ser descontados do salário do empregado os adiantamentos e os descontos expressamente previstos em lei ou convenção coletiva. A legislação em vigor permite os seguintes descontos:

- a) adiantamentos (CLT, Art. 462);
- b) falta injustificada e respectivo descanso semanal remunerado correspondentes àquela semana;
- c) reparação por dano doloso (CLT, Art. 462);
- d) reparação por dano culposo, desde que essa possibilidade tenha sido acordada (CLT, Art. 462);
- e) contribuições previdenciárias e sindicais (CLT, Art. 578);
- f) imposto de renda retido na fonte;
- g) prestação de alimentos (CPC, Art. 734);
- h) pagamento de multa criminal (CP, Art. 50);
- i) prestações correspondentes ao pagamento de dívidas contraídas para a aquisição de unidade habitacional no Sistema Financeiro de Habitação (Lei n.º 5.725/71 Art. 1º);
- j) compensação por falta de aviso prévio do empregado demissionário (CLT, Art.487);
- k) estorno de comissão já paga, verificada a insolvência do comprador (Lei n.º 3.207/57, Art. 7º);
- l) adiantamento da 1ª parcela do décimo terceiro salário no caso de extinção do contrato de trabalho, por justa causa, antes de 20 de dezembro (Lei n.º 4.749/65, Art. 3º).

Os tribunais admitem outros descontos, a exemplo do desconto de assistência médica-hospitalar, odontológica, de seguro, de previdência privada, de entidade cooperativa, etc., desde que haja autorização prévia e por escrito do empregado e desde que não fique configurada a existência de coação ou outro defeito que torne o ato jurídico sem efeito, conforme o disposto no enunciado 342 do TST.

10.4.2 Contribuição Previdenciária – INSS

A Seguridade Social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos poderes públicos e da sociedade, destinado a assegurar o direito relativo à saúde, à previdência e à assistência social. No que se refere à Previdência Social, o objetivo primordial é assegurar aos seus beneficiários os meios indispensáveis de manutenção da sobrevivência nas situações de riscos sociais como: incapacidade temporária ou permanente, idade avançada, morte, reclusão, etc. Os beneficiários são classificados em segurados e dependentes.

De acordo com o art. 5º do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, a Previdência Social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados os critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá as seguintes situações de riscos sociais:

- cobertura de eventos de doença, invalidez, morte e idade avançada;
- proteção à maternidade, especialmente à gestante;
- proteção ao trabalhador em situação de desemprego involuntário (seguro-desemprego);
- salário-família e auxílio reclusão aos dependentes dos segurados de baixa renda; e
- pensão por morte do segurado, homem ou mulher, ao cônjuge ou companheiro (a) e dependentes.

Todas as situações de riscos sociais acima descritas são cobertas pela Previdência Social, com exceção do seguro-desemprego, que é administrado pelo Ministério do Trabalho e Emprego e pago pela Caixa Econômica Federal. A Previdência Social compreende:

- a) O Regime Geral de Previdência Social (RGPS); e
- b) Os Regimes Próprios de Previdência dos servidores públicos civis e militares (RPPS)

A Seguridade Social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e de contribuições sociais. Conforme mencionado anteriormente, a Seguridade Social abrange a Saúde, a Previdência e a Assistência Social, não sendo exigidas contribuições do particular para ter acesso às ações relativas à Saúde e Assistência social. No âmbito federal, o orçamento da Seguridade Social é composto de receitas provenientes:

Da União;
Das Contribuições Sociais; e
De outras fontes.

A contribuição da União é constituída de recursos adicionais do Orçamento Fiscal, fixados obrigatoriamente na Lei Orçamentária Anual; as contribuições sociais são:

- as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga, devida ou creditada aos segurados e demais pessoas físicas a seu serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
- as dos empregadores domésticos, incidentes sobre o salário de contribuição dos empregados domésticos a seu serviço;

- as dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário de contribuição;
- as das associações desportivas que mantêm equipe de futebol profissional, incidentes sobre a receita bruta decorrente dos espetáculos desportivos de que participem em todo o território nacional, em qualquer modalidade desportiva, inclusive jogos internacionais, e de qualquer forma de patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda e transmissão de espetáculos desportivos;
- as incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural;
- as das empresas, incidentes sobre a receita ou o faturamento e o lucro; e
- as incidentes sobre a receita de concursos de prognósticos.

10.4.2.1 Contribuição dos segurados empregado, doméstico e trabalhador avulso

Os empregados, empregados domésticos e trabalhadores avulsos são responsáveis por parte do custeio da Previdência Social, conforme mencionado anteriormente. O governo atribuiu às empresas, sindicatos, órgãos gestores de mão-de-obra e empregadores domésticos a responsabilidade de serem intermediários na arrecadação das contribuições previdenciárias (INSS) dos empregados, trabalhadores avulsos e empregados domésticos, além de recolherem a parte que lhe cabem no custeio da Previdência Social. Na folha de pagamentos, deverão constar os valores descontados de cada um dos empregados a título de contribuição previdenciária, cujo total permanecerá retido pela empresa, registrado no passivo circulante (INSS a recolher), para recolhimento até o dia 02 do mês subsequente, prorrogando-se o vencimento para o dia útil imediatamente posterior caso não haja expediente bancário no dia 02.

A contribuição do empregado, inclusive o doméstico, e a do trabalhador avulso é calculada mediante a aplicação da correspondente alíquota sobre o seu salário de contribuição mensal, de forma não cumulativa, de acordo com a tabela abaixo discriminada:

TABELA DE CONTRIBUIÇÃO DOS SEGURADOS EMPREGADO, EMPREGADO DOMÉSTICO E TRABALHADOR AVULSO, PARA PAGAMENTO DE REMUNERAÇÃO A PARTIR DE 1º DE JANEIRO DE 2011.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO (R\$)	ALÍQUOTA PARA FINS DE RECOLHIMENTO AO INSS
Até 1.106,90	8,00%
de 1.106,91 até 1.844,83	9,00%
de 1.844,84 até 3.689,66	11,00%

10.4.2.2 Contribuição das empresas

As contribuições a cargo da empresa, destinadas à Seguridade Social, além das incidentes sobre o faturamento e o lucro, são as discriminadas abaixo:

- 20% sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

- para o financiamento dos benefícios de aposentadoria especial e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente de riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos, aplicando-se as seguintes alíquotas:
 - 1% para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;
 - 2% para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado médio;
 - 3% para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado grave;
- 20% sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços;
- 15% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

Além das contribuições acima mencionadas, as empresas contribuem com **5,8%** para outras entidades ou terceiros (Salário educação, SEBRAE, INCRA, SESI, SESC, SEST, SENAI, SENAC, SENAT). Abaixo encontram-se discriminadas as contribuições sociais patronais:

TABELA DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PATRONAIS

Tipo de contribuição	Indústria	Comércio	Transportes
Parte fixa	20,00%	20,00%	20,00%
SAT *	2,00%	2,00%	2,00%
Salário educação	2,50%	2,50%	2,50%
INCRA	0,20%	0,20%	0,20%
SEBRAE	0,60%	0,60%	0,60%
SENAI	1,00%	--	--
SESI	1,50%	--	--
SENAC	--	1,00%	--
SESC	--	1,50%	--
SENAT	--	--	1,00%
SEST	--	--	1,50%
Total de contribuições de terceiros	5,80%	5,80%	5,80%
TOTAL	27,80%	27,80%	27,80%

O seguro de acidente de trabalho (SAT) poderá ter as seguintes alíquotas:

- 1% - risco de grau leve
- 2% - risco de grau médio
- 3% - risco de grau máximo

Nos casos em que o segurado exerce atividade sujeita a condições especiais, com exposição a agentes físicos, químicos, biológicos ou associação de agentes, as alíquotas do SAT serão acrescidas de 12, 9 ou 6%, para financiamento das aposentadorias especiais respectivamente aos 15, 20 ou 25 anos de serviço (Lei n.º 9.732/98).

10.4.2.3 Contribuição dos empregadores domésticos

A contribuição do empregador doméstico é de **12%** sobre o salário de contribuição do empregado doméstico a seu serviço. Deve ser recolhida juntamente com a do empregado doméstico, em GPS (Guia da Previdência Social) até o dia 15 do mês subsequente, prorrogando-se o vencimento para o dia útil imediatamente posterior caso não haja expediente bancário no dia 15. Dessa forma, a alíquota total de recolhimento, incluindo a do empregador e a do empregado doméstico, poderá ser de:

20,00% - 12% do empregador e 8,00% do empregado doméstico;
21,00% - 12% do empregador e 9,00% do empregado doméstico;
23,00% - 12% do empregador e 11% do empregado doméstico.

10.4.3 Imposto de Renda Retido na Fonte

Dependendo da faixa salarial do empregado, haverá a retenção do imposto de renda da pessoa física, por parte da empresa, quando do pagamento dos salários. A base de cálculo do imposto de renda é o total da remuneração mensal recebida pelo empregado, mediante a aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva do imposto de renda, aplicável sobre os rendimentos pagos a pessoas físicas, por pessoas jurídicas. A tributação do IRPF sobre os rendimentos do trabalho assalariado incide sobre: salários, honorários, vantagens extraordinárias, abonos, gratificações, décimo terceiro salário, férias e outros rendimentos admitidos em Lei pela Receita Federal, de acordo com o Regulamento do Imposto de Renda de 1999, instituído pelo Decreto n.º 3.000/99.

De acordo com a Instrução Normativa n.º 1.117/2010 da Receita Federal do Brasil, a tabela de incidência do imposto de renda 2011 é a que segue discriminada abaixo:

Art. 2º No ano-calendário de 2011, o imposto sobre a renda a ser descontado na fonte sobre os rendimentos do trabalho assalariado, inclusive a gratificação natalina (13º salário), pagos por pessoas físicas ou jurídicas, bem como sobre os demais rendimentos recebidos por pessoas físicas que não estejam sujeitos à tributação exclusiva na fonte ou definitiva, pagos por pessoas jurídicas, será calculado mediante a utilização da seguinte tabela progressiva mensal:

Base de Cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a Deduzir do Imposto (R\$)
Até 1.499,15	-	-
De 1.499,16 até 2.246,75	7,5	112,43
De 2.246,76 até 2.995,70	15	280,94
De 2.995,71 até 3.743,19	22,5	505,62
Acima de 3.743,19	27,5	692,78

Art. 3º A base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto de renda na fonte será determinada mediante a dedução das seguintes parcelas do rendimento tributável:

I - as importâncias pagas em dinheiro a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial, inclusive a prestação de alimentos provisionais, de acordo homologado judicialmente, ou de escritura pública a que se refere o art. 1.124-A da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil;

II - a quantia de **R\$ 150,69** (cento e cinqüenta reais e sessenta e nove centavos) por dependente;

III - as contribuições para a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

IV - as contribuições para entidade de previdência complementar domiciliada no Brasil e para o Fundo de Aposentadoria Programada Individual (Fapi), cujo ônus tenha sido do contribuinte, destinadas a custear benefícios complementares assemelhados aos da Previdência Social, cujo titular ou quotista seja trabalhador com vínculo empregatício ou administrador e seja também contribuinte do regime geral de previdência social;

V - o valor de até **R\$ 1.499,15** (um mil, quatrocentos e noventa e nove reais e quinze centavos) correspondente à parcela isenta dos rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, transferência para a reserva remunerada ou reforma pagos pela Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, por qualquer pessoa jurídica de direito público interno, ou por entidade de previdência complementar, a partir do mês em que o contribuinte completar 65 (sessenta e cinco) anos de idade.

Parágrafo único. Quando a fonte pagadora não for responsável pelo desconto das contribuições a que se refere o inciso IV, os valores pagos a esse título podem ser considerados para fins de dedução da base de cálculo sujeita ao imposto mensal, desde que haja anuência da empresa e que o beneficiário lhe forneça o original do comprovante de pagamento.

10.4.4 Vale-Transporte

O Vale-transporte foi instituído pela Lei n.º 7.418/85, a qual determina, em seu Art. 1º, que o empregador antecipará ao empregado o vale-transporte em quantidade suficiente para utilização efetiva em despesas de deslocamento residência-trabalho e vice-versa, pelo sistema de transporte coletivo público.

Dispõe, ainda, a referida Lei, em seu Art. 2º, que o vale-transporte não tem natureza salarial, nem se incorpora à remuneração para quaisquer efeitos, não compõe a base de cálculo do INSS e FGTS e não se configura como rendimento tributável do trabalhador. Além disso, não compõe a base de cálculo do décimo terceiro salário. Na folha de pagamento deverá constar o valor descontado de cada empregado a título de participação nos custos de aquisição do vale-transporte. Esse desconto é limitado a 6% do valor do salário-base, sendo que, o valor que exceder este limite será suportado pelo empregador. Em outras palavras, o valor dos descontos do vale-transporte será limitado ao valor efetivo das despesas de transporte do trabalhador. O desconto do empregado reduzirá os custos da empresa com a aquisição de vales-transporte.

Exemplo 1 – valor do desconto do empregado inferior ao valor da despesa efetiva

Salário-base = **R\$ 600,00** + Adicional de insalubridade grau médio

Adicional de insalubridade 20% = $R\$ 545,00 \times 20\% = R\$ 109,00$

Salário contratual (normal + adicional de insalubridade) = **R\$ 709,00**

Descontos de vale-transporte = $R\$ 600,00 \times 6\% = R\$ 36,00$

Dias úteis = **22**

Quantidade de transportes diários = **4**

Despesa efetiva com transporte = $4 \times 22 \times 2,50 = R\$ 220,00$

Exemplo 2 – valor do desconto do empregado limitado ao valor da despesa efetiva

Salário-base = **R\$ 4.500,00**

Descontos de vale-transporte = $R\$ 4.500,00 \times 6\% = R\$ 270,00$

Desconto real (limitado à despesa efetiva com vale-transporte) = **R\$ 220,00**

Dias úteis = **22**

Quantidade de transportes diários = **4**

Despesa efetiva com transporte = $4 \times 22 \times 2,50 = R\$ 220,00$

Contabilização das despesas da empresa com vale-transporte

D – Despesas com vale-transporte
C – Caixa ou Bancos

Contabilização da recuperação de despesas (desconto do empregado)

D – Salários a pagar
C – Despesa com vale transporte

10.4.5 Contribuição Sindical

Contribuição Sindical dos empregados

Os empregadores ficam obrigados a descontar na folha de pagamento dos seus empregados associados, desde que por eles devidamente autorizados, as contribuições devidas ao sindicato da categoria. A contribuição sindical terá por base a folha de pagamento do mês de março de cada ano e será equivalente a um dia de trabalho (1/30 avos) de todos os empregados, qualquer que seja a forma de remuneração. O recolhimento da contribuição sindical, referente aos empregados e trabalhadores avulsos, será efetuado no mês de abril de cada ano aos seus respectivos sindicatos.

Exemplo:

Salário-base = **R\$ 600,00** + Adicional de insalubridade grau médio
Adicional de insalubridade 20% = R\$ 545,00 x 20% = **R\$ 109,00**
Salário contratual (normal + adicional de insalubridade) = **R\$ 709,00**
Valor da contribuição sindical anual = R\$ 709,00 /30 = **R\$ 23,63**

Conforme Portaria n.º 3.233/83 do MTE, Art. 2º, os empregadores remeterão dentro do prazo de 15 dia, contados da data do recolhimento da contribuição sindical dos seus empregados, à respectiva entidade sindical ou, na falta desta, à Secretaria Geral do Ministério do Trabalho, a relação nominal dos empregados contribuintes, indicando a função de cada um, o salário percebido no mês correspondente, a contribuição e o respectivo valor total recolhido. A referida relação deverá estar acompanhada da original e cópia da Guia de Recolhimento da Contribuição Sindical – GRCS.

Os profissionais liberais poderão optar pelo pagamento da contribuição sindical unicamente à entidade sindical representativa da respectiva profissão, desde que a exerçam, efetivamente, na firma ou empresa e como tal sejam nela registrados. O recolhimento da contribuição sindical dos trabalhadores autônomos e profissionais liberais realizar-se-á no mês de fevereiro, por eles mesmos, diretamente no estabelecimento arrecadador.

A contribuição sindical será recolhida à Caixa Econômica Federal, ao Banco do Brasil ou aos estabelecimentos bancários nacionais integrantes do sistema de arrecadação de tributos federais, aos quais, de acordo com instruções expedidas pelo Conselho Monetário Nacional, repassarão à Caixa Econômica Federal as importâncias arrecadadas.

Quando da admissão de empregados, o empregador exigirá dele a apresentação de prova de quitação da contribuição sindical, fazendo anotação no livro de registro de empregados. Para os trabalhadores admitidos após o mês de março, e não tiverem pago a contribuição sindical, a empresa deverá realizar o desconto no segundo mês de trabalho.

10.4.6 Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS

O FGTS foi instituído pela Lei nº 5.107, de 13/09/66. Esta lei foi regulamentada pelo Decreto nº 59.820, de 20/12/66. Formado por depósitos mensais, efetuados pelas empresas em nome de seus empregados, no valor equivalente ao percentual de 8% das remunerações que lhes são pagas ou devidas; em se tratando de contrato temporário de trabalho com prazo determinado, o percentual é de 2%, conforme dispõe o inciso II do art. 2º da Lei nº 9.601, de 21/01/98. Atualmente, a Lei que dispõe sobre o FGTS é a de nº 8.036, de 11/05/90, republicada em 14/05/90, já tendo sofrido várias alterações.

A criação do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, FGTS, teve como objetivo substituir a indenização e eliminar a estabilidade do emprego. A partir da Constituição Federal de 1988, todo empregado admitido já tem assegurado o direito aos depósitos do FGTS, não havendo a necessidade de opção pelo fundo. Os objetivos pretendidos com a instituição do FGTS podem ser assim resumidos:

- formar um Fundo de Indenizações Trabalhistas;
- oferecer ao trabalhador, em troca da estabilidade no emprego, a possibilidade de formar um patrimônio;
- proporcionar ao trabalhador aumento de sua renda real, pela possibilidade de acesso à casa própria;
- formar Fundo de Recursos para o financiamento de programas de habitação popular, saneamento básico e infra-estrutura urbana.

Os recolhimentos mensais e obrigatórios deverão ser feitos pelo empregador em favor do empregado, nas agências da Caixa Econômica Federal ou em bancos da rede arrecadadora, que transferirá os recursos posteriormente à CEF. Os depósitos serão feitos em contas individualizadas, sendo a CEF a gestora dos recursos do FGTS. Os recolhimentos serão realizados através da GFIP – Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social. A GFIP e a GPS são os documentos de arrecadação do FGTS e INSS respectivamente, sendo gerados pelo sistema SEFIP – Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social, disponíveis para download nos sites: www.mpas.gov.br e www.caixa.gov.br.

Com a vigência da Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001, as alíquotas da multa rescisória passou de 40 para 50% e a contribuição passou de 8 para 8,5%. As novas alíquotas da contribuição e da multa rescisória serão devidas pelo prazo de 60 meses, portanto até o ano de 2006. O recolhimento do FGTS é até o dia 07 do mês subsequente.

O FGTS poderá ser sacado nas seguintes situações: moléstia grave, falecimento do titular, aposentadoria e aquisição de moradia própria financiada pelo Sistema Financeiro de Habitação. Nos casos de demissão por justa causa, o empregado não tem direito ao saque e tampouco à multa de 40%. Caso a conta permaneça sem movimentação por, no mínimo, três anos, poderá haver saque por inatividade (conta inativa).

11. PERDA DA CAPACIDADE ECONÔMICA DE BENS E DIREITOS

11.1 DEPRECIAÇÃO

11.1.1 Conceito

É a redução da capacidade funcional dos bens do ativo permanente imobilizado decorrente do desgaste pelo uso, ação da natureza e da obsolescência. Contabilmente, a depreciação consiste em considerar como despesa ou custo do período, uma parcela do valor gasto na compra dos bens utilizados nas atividades operacionais da empresa. Em função da observância dos Princípios Contábeis da Continuidade e da Competência, o gasto efetuado na aquisição do bem imobilizado é ativado para ser reconhecido como despesa num período estimado de tempo de vida útil do bem, enquanto o mesmo estiver contribuindo para a geração de receitas. A depreciação é aplicada aos bens corpóreos, materiais ou tangíveis que possuem duração superior a um ano. Caso o prazo de duração desse bem seja de até um ano, o mesmo não estará sujeito à depreciação, devendo ser contabilizado diretamente como despesa operacional. Dentre os bens tangíveis sujeitos à depreciação, podemos citar: computadores e periféricos, instalações, móveis e utensílios, máquinas e equipamentos, veículos, edifícios e construções, etc.

11.1.2 Causas da Depreciação

DESGASTE PELO USO: após entrar em operação, com o decorrer do tempo, os bens adquiridos para uso sofrem desgaste e perdem sua capacidade de produção.

AÇÃO DA NATUREZA: os bens expostos aos agentes da variação atmosférica como o frio, calor, chuva, ventos, sol, umidade, maresias, etc. sofrem desgastes e perdem sua capacidade de produção.

OBSOLESCÊNCIA: em função da evolução tecnológica, os bens tornam-se arcaicos, ultrapassados, antiquados e caem no desuso, para dar lugar aos novos inventos.

11.1.3 Aspectos Societários

A depreciação é tratada na legislação societária no art. 183 da lei n.º 6.404/76, que assim estabelece:

“Art. 183

§ 2º. A diminuição de valor dos elementos do ativo imobilizado será registrada periodicamente nas contas de:

a) *Depreciação, quando corresponder à perda de valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgastes ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.*

11.1.4 Aspectos Fiscais

A Legislação Fiscal, por meio do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR/99), em seus artigos 305 a 334, determina que:

“A importância correspondente à diminuição de valor dos bens do ativo permanente resultante de desgastes pelo uso, ação da natureza ou obsolescência normal, poderá ser computada como custo ou despesa operacional. A parcela de depreciação dos bens utilizados na produção será computada como custo dos produtos vendidos, enquanto a depreciação dos demais bens será escriturada como despesa operacional na área de vendas ou administrativa”.

O montante acumulado das quotas de depreciação, em qualquer hipótese, não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem corrigido monetariamente; dessa forma, o valor líquido contábil não poderá ser negativo. Ressaltamos que a própria legislação fiscal, a partir de 1996, extinguíu a atualização monetária das Demonstrações Contábeis.

Fiscalmente podem ser objeto de depreciação todos os bens físicos sujeitos a desgaste pelo uso, ação da natureza ou obsolescência normal, inclusive:

- I. Edificações e construções, observando-se que:
 - a) O bem deve começar a ser depreciado a partir da data da conclusão das obras ou início da utilização;
 - b) As edificações devem estar separadas do custo de aquisição dos terrenos.
- II. Benfeitorias em imóveis de terceiros alugados, quando o custo não puder ser amortizado durante o prazo de locação;
- III. Bens cedidos em comodato, desde que esse empréstimo seja usual na atividade da comodante;
- IV. Projetos florestais destinados à exploração dos frutos.

Os bens que não podem ser depreciados estão descritos no parágrafo único do art. 307 do RIR/99:

- a) Terrenos, exceto melhoramentos;
- b) Prédios e construções que não produzam rendimentos ou que sejam destinados à revenda;
- c) Bens que normalmente aumentam de valor com o tempo, como obras de arte e antiguidades;
- d) Bens para os quais sejam registradas quotas de exaustão (florestas destinadas a corte e jazidas minerais).

Existem determinados bens que não necessitam ser ativados conforme dispõe o art. 301 do RIR/99, os quais podem ser registrados diretamente como despesa ou custo de produção, a critério do contribuinte:

- a) Bens cujo prazo de vida útil não ultrapasse um ano, independente do custo de aquisição;
- b) Bens cujo custo unitário de aquisição não seja superior a **R\$ 326,61**, mesmo que o prazo de vida útil seja superior a um ano exceto:
 - Bens que, unitariamente considerados, não tenham condições de prestar utilidade à empresa, mas no conjunto sim, tais como os materiais de construção;
 - Bens que, de acordo com o tipo de negócio, requeiram ser utilizados no conjunto, tais como: engradados, vasilhames, barris (nas distribuidoras de bebidas); cadeiras (nas empresas de diversões públicas); botijões de gás usados nas distribuidoras de gás; CDs, fitas de vídeo e DVDs nas locadoras;
- c) Fôrmas para calçados, facas, e moldes para confecção de calçados nas indústrias calçadistas;
- d) Louças e guarnições de cama, mesa e banho nos hotéis, restaurantes e similares, exceto talheres e bandejas de aço inoxidável que não são considerados como guarnições de mesas.

11.1.5 Vida útil e taxas anuais

A taxa anual de depreciação é fixada pela Secretaria da Receita Federal (SRF) atual Receita Federal do Brasil (RFB), em função da vida útil do bem. Conforme a Instrução Normativa da SRF n.º 130/99, as principais taxas anuais de depreciação e vida útil do bem, são as seguintes:

BENS	TAXA ANUAL	VIDA ÚTIL
Móveis e utensílios	10%	10 anos
Software	20%	5 anos
Equipamentos de informática	20%	5 anos
Tratores	25%	4 anos
Prédios em uso	4%	25 anos
Veículos	20%	5 anos
Instalações	10%	10 anos
Máquinas e equipamentos	10%	10 anos

11.1.6 Bens adquiridos usados

O art. 130 do RIR/99 determina que, quando os bens são adquiridos usados, o prazo de vida útil admissível para fins de depreciação é o **maior** entre os seguintes:

- Metade da vida útil, admissível para o bem adquirido novo;
- Restante da vida útil do bem.

Como exemplo podemos citar: se a empresa adquire uma máquina com **sete** anos de uso, a taxa de depreciação a ser utilizada é obtida da seguinte forma:

- Vida útil do bem novo = 10 anos; logo, metade será 5 anos, equivalente a 20%
- Restante da vida útil do bem = 3 anos; equivalente a 33,33%

Deve ser utilizado o maior prazo de vida útil que é de 5 anos, equivalente a taxa anual de 20%.

11.1.7 Métodos de Depreciação

1.1.7.1 Método das quotas constantes ou linear

É o método mais utilizado devido a sua simplicidade. Nesse método, a quota de depreciação é obtida por meio da divisão do valor a ser depreciado pelo tempo de vida útil do bem, ou seja, estima-se que a perda de valor se dá de forma constante. Esse método é aceito pelo fisco e largamente utilizado pelas empresas.

Exemplo:

Valor do Bem: R\$ 12.000,00

Vida útil: 5 anos ou 20% aa.

Valor da quota anual de depreciação = $12.000 / 5 = R\$ 2.400,00$

11.1.7.2 Método da soma dos dígitos dos anos

Nesse método a quota de depreciação é obtida pela multiplicação do valor a ser depreciado por uma fração em que o denominador é obtido pela soma dos algarismos correspondente ao prazo de vida útil e o numerador é n para o primeiro ano, $n - 1$ para o segundo ano, $n - 2$ para o terceiro ano e assim sucessivamente; n representa o número de anos da vida útil do bem. Nesse método estima-se que a maior parcela de perda da capacidade funcional do bem ocorra nos primeiros anos de vida útil, ou seja, as quotas são decrescentes.

Exemplo:

Valor do Bem: R\$ 12.000,00

Vida útil: 5 anos

Soma dos dígitos: $1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$

Valor das quotas anuais:

- 1º ano $(n/15) = 5/15 \times 12.000 =$ R\$ 4.000,00
- 2º ano $(n - 1)/15 = 4/15 \times 12.000 =$ R\$ 3.200,00
- 3º ano $(n - 2)/15 = 3/15 \times 12.000 =$ R\$ 2.400,00
- 4º ano $(n - 3)/15 = 2/15 \times 12.000 =$ R\$ 1.600,00
- 5º ano $(n - 4)/15 = 1/15 \times 12.000 =$ R\$ 800,00

11.1.7.3 Método de horas de trabalho

Nesse método a quota de depreciação é obtida pela multiplicação do valor a ser depreciado por uma fração em que o denominador é o número de horas de trabalho estimadas durante a vida útil do bem e o numerador é o número de horas de trabalho no período.

Exemplo:

Valor do Bem: R\$ 12.000,00

Número de horas de trabalho no período = 100 horas no ano

Número de horas trabalhadas estimadas durante a vida útil = 1.000 horas

Valor da quota anual = $100 / 1.000 \times 12.000 =$ R\$ 1.200,00

11.1.7.4 Método das unidades produzidas

Nesse método a quota de depreciação é obtida pela multiplicação do valor a ser depreciado por uma fração em que o denominador é o número de unidades estimadas a serem produzidas durante a vida útil do bem e o numerador é o número unidades produzidas no período.

Exemplo:

Valor do Bem: R\$ 12.000,00

Número de unidades produzidas no período = 50 unidades no ano

Número estimado de unidades a serem produzidas durante a vida útil = 1.000 unidades

Valor da quota anual = $50 / 1.000 \times 12.000 =$ R\$ 600,00

11.1.8 Depreciação Acelerada

A depreciação acelerada em função do número de horas e turnos de trabalho está disciplinada no art. 312 do RIR/99, que estabelece: quando a empresa opera em mais de um turno de horas diárias, as taxas de depreciação dos bens móveis podem ser majoradas mediante a aplicação dos seguintes coeficientes:

- dois turnos de oito horas – 1,5
- três turnos de oito horas – 2,0

Como exemplo podemos citar: se uma determinada empresa utiliza uma máquina em dois turnos diários de oito horas, poderá depreciar essa máquina, cuja taxa normal seria de 10% ao ano, a uma taxa de 15% ao ano, ou seja, $10\% \times 1,5$.

11.1.9 Contabilização da Depreciação

A depreciação é contabilizada debitando-se uma conta de despesa com depreciação e creditando-se a conta de depreciação acumulada, que é uma conta retificadora do ativo.

11.2 AMORTIZAÇÃO

11.2.1 Conceito

A amortização é a redução de valor do capital aplicado na aquisição de bens e direitos com as seguintes características:

- ✓ cuja existência ou exercício tenha duração limitada (patentes de invenção, direitos autorais, marcas);
- ✓ bens cuja utilização tenha o prazo legal ou contratualmente limitado (benfeitorias em imóveis de terceiros);
- ✓ custos, encargos ou despesas registradas no ativo diferido (despesas com organização pré-operacionais, gastos com pesquisas e desenvolvimento de novos produtos, etc.).

Segundo Ribeiro (2005), a amortização é um processo semelhante à depreciação, porém aplicado aos bens imateriais. Enquanto a depreciação consiste em considerar como despesa ou custo do período uma parcela do valor gasto na compra de bens de uso (bens materiais, tangíveis); por meio da amortização, considera-se despesa ou custo do período uma parcela do capital aplicado em bens imateriais (intangíveis), integrantes do ativo não circulante intangível (marcas e patentes), de acordo com as mudanças promovidas pelas leis 11.638/2007 e 11.941/2009.

11.2.2 Aspectos fiscais

A Legislação tributária disciplina a amortização nos artigos 324 a 329 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), fixando prazos, critérios, taxas, etc.

Art. 325. Poderão ser amortizados:

- I. *O capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada, ou de bens cuja utilização pelo contribuinte tenha prazo legal ou contratualmente limitado, tais como:*
 - a) *Patentes de invenção, fórmulas e processos de fabricação, direitos autorais, licenças, autorizações ou concessões;*
 - b) *Investimentos em bens que, nos termos da lei ou contrato que regule a concessão de serviço público, devem reverter ao poder concedente, ao fim do prazo da concessão, sem indenização;*
 - c) *Custo de aquisição, prorrogação ou modificação de contratos e direitos de qualquer natureza, inclusive de exploração de fundos de comércio;*
 - d) *Custos das construções ou benfeitorias em bens locados ou arrendados, ou em bens de terceiros, quando não houver direito ao recebimento de seu valor;*
 - e) *O valor dos direitos contratuais de exploração de florestas durante o prazo de duração do contrato.*
- II. *Os custos, encargos ou despesas, registrados no Ativo Diferido, que contribuirão para a formação do resultado de mais de um período de apuração, tais como:*
 - a) *As despesas de organização pré-operacionais ou pré-industriais;*
 - b) *As despesas com pesquisas científicas ou tecnológicas, inclusive com experimentação para criação ou aperfeiçoamento de produtos, processos, fórmulas e técnicas de produção, administração ou venda, se o contribuinte optar pela sua capitalização;*
 - c) *As despesas com prospecção e cubagem de jazidas ou depósitos, realizadas por concessionárias de pesquisa ou lavra de minérios, sob a orientação técnica de engenheiro de minas, se o contribuinte optar pela sua capitalização;*

- d) Os custos e as despesas de desenvolvimento de jazidas e minas ou de expansão de atividades industriais, classificadas como ativo diferido, até o término da construção ou da preparação para exploração;
- e) A parte dos custos, encargos e despesas operacionais registradas como ativo diferido durante o período em que a empresa, na fase inicial de operação, utilizou apenas parcialmente o seu equipamento ou as suas instalações;
- f) Os juros incorridos durante o período de construção e pré-operação;
- g) Os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais ou de implantação do empreendimento inicial;
- h) Os custos, despesas e outros encargos com reestruturação, reorganização ou modernização da empresa.

Cabe ressaltar que, com a extinção do subgrupo Diferido pela Lei n.º 11.941/2009, a legislação fiscal terá que ser alterada para contemplar essas mudanças.

11.2.3 Taxa anual da amortização

Conforme o disposto no art. 327 do RIR/99, o prazo mínimo de amortização para a maioria das contas amortizáveis é de cinco anos. Já a Legislação Societária, Lei n.º 6.404/76, art. 183, admite que os recursos aplicados no ativo diferido serão amortizados periodicamente em prazo não superior a dez anos. Dessa forma, fica estabelecido que a amortização será no prazo entre 5 e 10 anos, ou seja, a taxa a ser utilizada será de 10% a 20%.

11.2.4 Quotas de Amortização

Assim como a depreciação, a amortização poderá ser calculada em quotas mensais. O montante das quotas mensais é obtido dividindo-se o custo do capital aplicado pela vida útil, em meses, do bem ou direito amortizável, ou, ainda, aplicando-se a taxa anual de depreciação sobre o montante do capital aplicado e dividindo-se o valor encontrado por doze meses.

A Lei Societária admite que, a partir do momento em que forem abandonados os empreendimentos ou atividades a que se destinavam, ou comprovado que essas atividades não poderão produzir resultados suficientes para ser amortizados, os respectivos saldos constantes das contas amortizáveis deverão ser baixadas como despesas operacionais do respectivo exercício.

Exemplo:

Gastos de Organização: R\$ 24.000,00

Taxa anual: 10%

Quota Anual = $24.000 \times 10\% = \text{R\$ 2.400,00}$

Quota Mensal = $2.400 / 12 = \text{R\$ 200,00}$

11.2.5 Contabilização da Amortização

A amortização é contabilizada debitando-se uma conta de despesa com amortização e creditando-se a conta de amortização acumulada, que é uma conta retificadora do ativo.

11.3 EXAUSTÃO

11.3.1 Conceito

A exaustão é a redução de valor dos recursos minerais ou florestais, resultantes da sua exploração. Está disciplinada na legislação tributária, RIR/99, artigos 330 a 334.

11.3.2 Exaustão de Recursos Minerais

O montante da quota anual de exaustão de recursos minerais será determinado de acordo com os princípios de depreciação, com base no custo de aquisição ou prospecção de duas formas:

- Em função do prazo de concessão – a concessão consiste na habilitação obtida junto ao governo, a fim de poder explorar o minério desejado. O cálculo da quota de exaustão será feito sobre o valor dos gastos realizados para obter a concessão. Esses gastos vão desde a análise do solo, levantamento aerotofogramétrico e medição de jazidas até o pagamento de taxas e outros encargos.

Exemplo:

Exploração de mina de carvão

Prazo de concessão: 8 anos

Taxa anual de exaustão = $100\% / 8 \text{ anos} = 12,5\%$

- Relação entre o volume de produção do período e a possança conhecida da mina (espessura das camadas geológicas de uma mina) – nesses casos a taxa anual de exaustão será obtida mediante a relação entre o volume de minério extraído e a reserva potencial da mina (possança). A reserva potencial é a capacidade estimada da jazida.

Exemplo:

Possança estimada: 1.000 toneladas

Extração do período: 70 toneladas

Taxa anual de exaustão = $70 / 1.000 \times 100 = 7\%$

Exemplo Prático:

Valor contábil de uma jazida de carvão: R\$ 200.000,00

Possança estimada da jazida: 1.000 toneladas

Extração do período: 150 toneladas

Prazo de concessão: 20 anos

- Cálculo da exaustão em função do prazo de concessão:

$100\% / 20 \text{ anos} = 5\% \text{ a.a.}$

Valor da quota anual = $200.000 \times 5\% = \mathbf{R\$ 10.000,00}$

- Cálculo da exaustão em função da possança estimada da mina:

Valor percentual da quota anual = Extração do período / possança estimada

Valor percentual da quota anual = $150 / 1.000 = 15\%$

Valor monetário da quota anual = $200.000 \times 15\% = \mathbf{R\$ 30.000,00}$

11.3.3 Exaustão de Recursos Florestais

A quota de exaustão de recursos florestais destinados ao corte tem como base de cálculo o valor das florestas e deverá ser observado o seguinte critério:

- a) Deverá ser apurado, em termos percentuais, quanto que do volume de recursos florestais utilizados ou a quantidade de árvores extraídas durante o período de apuração representa em relação ao volume ou quantidade de árvores que compunham a floresta (extração do período / volume total da floresta);
- b) O percentual encontrado deverá ser aplicado sobre o valor contábil da floresta, registrado no ativo, e o resultado encontrado será contabilizado como custo dos recursos florestais extraídos.

Nota-se a semelhança com o critério adotado na exaustão de recursos minerais, quando se aplica a relação percentual entre o volume extraído com a possança da mina.

De acordo com a legislação fiscal, RIR/99, aplica-se a exaustão às florestas objeto de direitos contratuais de exploração por prazo indeterminado, devendo as quotas de exaustão serem contabilizadas pelo adquirente desses direitos, que tomará como valor da floresta o fixado no contrato de exploração (§ 3º do art. 334 do RIR/99).

Exemplo:

Volume de recursos florestais: 10.000 unidades

Extração de árvores do período: 500 unidades

Taxa anual de exaustão = $500 / 10.000 \times 100 = 5\%$

11.3.4 Contabilização da exaustão

A exaustão é contabilizada debitando-se uma conta de despesa com exaustão e creditando-se a conta de exaustão acumulada, que é uma conta retificadora do ativo.

12. PATRIMÔNIO LÍQUIDO

12.1 CONCEITO

De uma forma simplista, o patrimônio líquido ou passivo não exigível, pode ser conceituado como a diferença entre o ativo e o passivo exigível. Segundo Perez Júnior e Begalli (2002) o patrimônio líquido é composto pelos recursos aplicados pelos proprietários e pelos resultados gerados pelas atividades, em outras palavras, corresponde ao capital aplicado pelos sócios, às apropriações dos resultados e aos resultados acumulados.

As contas que compõem o patrimônio líquido não obedecem a um critério de classificação, tendo em vista a sua condição de não exigível. Conforme dispõe a Lei das Sociedades por Ações, com a nova redação da Lei n.º 11.638/2007, as contas do patrimônio líquido são dispostas na seguinte ordem: Capital Social, Reservas de Capital, **Ajustes de avaliação patrimonial**, Reservas de Lucros, ações em tesouraria e **Prejuízos acumulados**.

A Lei n.º 11.638/2007 promoveu algumas mudanças na composição do patrimônio líquido, dentre as mais importantes, a extinção das reservas de reavaliação, sendo substituída pelos ajustes de avaliação patrimonial e a extinção da conta lucros acumulados, restando apenas a conta de prejuízos acumulados. Dessa forma, todo resultado positivo (lucros) deve ser totalmente distribuído.

12.2 CAPITAL SOCIAL

Representa o investimento inicial dos sócios (acionistas ou quotistas) bem como à parte do lucro ou reservas incorporadas ao capital. A conta capital social discriminará o montante subscrito ou integralizado e, por dedução, a parcela ainda não integralizada. O capital social será dividido em partes, denominadas de ações ou quotas, que se configuram como a menor parcela do capital social.

12.3 RESERVAS DE CAPITAL

São acréscimos ao patrimônio líquido que, na maioria das vezes, são utilizadas para aumento de capital. São originadas de contribuições dos acionistas que ultrapassarem o valor nominal das ações, de alienação de partes beneficiárias e de bônus de subscrição. Vale salientar que essas reservas não são originadas do resultado do exercício. Só poderão ser utilizadas para absorver prejuízos e para incorporação ao capital social.

De acordo com o § 1º do Art. 182 da Lei das SAs, são reservas de capital:

- a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;
- b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;
- c) (revogada); [\(Redação dada pela Lei nº 11.638,de 2007\)](#) [\(Revogado pela Lei nº 11.638,de 2007\)](#); e
- d) (revogada). [\(Redação dada pela Lei nº 11.638,de 2007\)](#) [\(Revogado pela Lei nº 11.638,de 2007\)](#).

Os itens “c” e “d” correspondiam, respectivamente, ao prêmio recebido na emissão de debêntures e às doações e subvenções para investimentos, que deixam de ser reservas de capital e passam a ser contabilizadas diretamente na Demonstração de Resultado como receitas. As doações e subvenções para investimentos poderão ser consideradas receitas e registradas na Demonstração de Resultado do Exercício, como poderão ser destinadas à formação da Reservas de incentivos fiscais, que é uma reserva de lucro.

12.3.1 Ágio na Emissão de Ações

Na conta de capital social, as ações devem figurar somente pelo seu valor nominal, o excedente, ou seja, a diferença positiva entre o preço pago pelos acionistas e o seu valor nominal, deve ser registrada em conta de reserva de capital específica (ágio na emissão de ações). A título de exemplo, vamos supor que uma companhia possua ações no valor nominal de R\$ 1,00 e realize um aumento de capital no valor de 50.000 ações ao preço unitário de R\$ 1,30.

Dessa forma teríamos o total de R\$ 65.000,00 ($1,30 \times 50.000$) de integralização de capital, dos quais R\$ 50.000,00 a título de capital social, tendo em vista o valor nominal de R\$ 1,00 por ação e R\$ 15.000,00 a título de ágio na emissão dessas ações. A contabilização seria da seguinte forma:

D – Caixa	65.000
C – Capital Social	50.000
C – Reservas de Capital (ágio na emissão de ações)	15.000

12.3.2 Alienação de Partes Beneficiárias

As partes beneficiárias são valores mobiliários emitidos pelas sociedades por ações de capital aberto para captação de recursos junto a terceiros e conferem a seus titulares participação nos lucros da companhia emissora. As partes beneficiárias poderão ser emitidas com as seguintes finalidades:

- ✓ obtenção de recursos financeiros de terceiros;
- ✓ aquisição de bens de acionistas que interessam à companhia;
- ✓ complementação da remuneração de executivos estatutários contratados no curso da existência da companhia, tendo como base os lucros auferidos. Nesses casos deverão optar por receber gratificação estatutária (participação de administradores) ou partes beneficiárias, não podendo acumular as duas formas de participações estatutárias;
- ✓ dação em pagamento de débitos com terceiros.

Obs.: A lei n.º 10.303/2001 proibiu a criação de partes beneficiárias pelas companhias abertas.

Abaixo segue exemplo de contabilização de subscrição de partes beneficiárias que visam a obtenção de recursos financeiros:

D – Caixa	10.000
C – Reservas de Capital (Alienação de partes beneficiárias)	10.000

12.4 AJUSTES DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL

A reserva de reavaliação consistia em nova avaliação de itens do ativo permanente pelo seu valor de mercado e ocorria normalmente quando o item estava registrado por um valor defasado em relação ao seu real valor de mercado. Segundo alguns autores, esse procedimento contrariava o Princípio Contábil do registro pelo valor original e o da Prudência. Por esse motivo, a reserva de reavaliação foi extinta com a entrada em vigor da Lei n.º 11.638, cedendo lugar aos ajustes de avaliação patrimonial, em consonância com as práticas contábeis internacionais.

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

12.5 RESERVAS DE LUCROS

São as apropriações de lucros da empresa que possuem o objetivo de fortalecer e manter a integridade do capital. O adequado tratamento e movimentação dessas reservas (formação e reversão) é de suma importância devido à sua influência para fins de cálculo do dividendo obrigatório. Só poderão ser utilizadas para compensação de prejuízo e incorporação ao capital social. São classificadas da seguinte forma:

- Reserva Legal
- Reservas Estatutárias
- Reserva para Contingências
- **Reservas de Incentivos Fiscais**
- Reservas de Retenção de Lucros
- Reservas de Lucros a Realizar.

12.5.1 Reserva Legal

A Reserva Legal tem como finalidade assegurar a integridade do capital social da companhia e para proteger o credor. Somente poderá ser utilizada para compensar prejuízos ou aumentar o capital social. É uma reserva obrigatória e, de acordo com o art. 193 da Lei n.º 6.404/76, deverá ser constituída, antes de qualquer outra destinação, à base de 5% do lucro líquido do exercício, não podendo exceder a 20% do capital social.

A reserva legal poderá deixar de ser constituída no exercício em que o saldo dessa reserva, acrescido do montante das reservas de capital exceder de 30% do capital social.

Exemplo:

Capital social = 60.000
Saldo inicial da reserva legal = **1.000**
Limite máximo da Reserva Legal (20% do capital social) = 12.000
Lucro líquido do exercício = 12.000
(-) Prejuízos Acumulados = (1.800)
Base da Reserva = 10.200
Reserva Legal – 5% = **510**

Contabilização:

D – Lucros Acumulados	510
C – Reserva de lucros – Reserva Legal	510

12.5.2 Reservas Estatutárias

São reservas constituídas por determinação do estatuto da companhia, como destinação específica de uma parcela dos lucros do exercício. Está disciplinada no art. 194 da Lei das sociedades por ações. O valor do dividendo mínimo obrigatório será determinado antes da constituição da reserva estatutária, pois é expressamente vedada sua constituição em prejuízo do dividendo obrigatório, conforme o disposto no art. 198 da Lei n.º 6.404/76. Para constituição de cada reserva estatutária a companhia terá que contemplar em seus estatutos:

- ✓ A finalidade de cada reserva de modo preciso e completo;
- ✓ Fixar os critérios para determinar a parcela anual do lucro líquido a ser utilizada;
- ✓ Estabelecer o seu limite máximo.

Estas reservas não poderão restringir o pagamento do dividendo mínimo obrigatório.

Exemplo:

Lucro líquido do exercício =	12.000
(-) Prejuízos Acumulados =	<u>(1.800)</u>
Lucro líquido =	10.200
(-) Reserva Legal =	(510)
Base da Reserva =	9.690
Reserva Estatutária - 10% =	969

Contabilização:

D – Lucros Acumulados	969
C – Reserva de lucros – Reserva Estatutária	969

12.5.3 Reservas para Contingências

A Reserva para Contingências representa uma retenção de parte do lucro com o objetivo de compensar, em exercício futuro, a diminuição do lucro decorrente de perda julgada provável, cujo valor possa ser estimado. Essa retenção visa a distribuição uniforme de dividendos, na medida em que o mesmo é reduzido num exercício em função de perdas prováveis em exercícios futuros. A Reserva para Contingência está disciplinada no art. 195 da Lei das sociedades por ações e será revertida no exercício em que deixarem de existir as razões que justificaram a sua constituição ou em que ocorrer a perda.

São exemplos de contingências e perdas futuras as cheias, secas, geadas, granizos e outros fenômenos naturais que podem ocorrer cicличamente nas áreas onde se localizam estoques ou instalações da empresa, gerando prejuízos por perda efetiva dos bens ou paralisação temporária das suas operações.

Contabilização:

D – Lucros Acumulados	500
C – Reserva de lucros – Reserva para Contingência	500

12.5.4 Reservas de Incentivos Fiscais (inclusa pela Lei n.º 11.638/2007)

Art. 195-A. A assembléia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do caput do art. 202 desta Lei). [\(Inclusa pela Lei nº 11.638, de 2007\)](#)

Contabilização:

D – Lucros Acumulados	2.000
C – Reserva de lucros – Reserva de incentivos fiscais	2.000

12.5.5 Reservas de Retenção de Lucros

Essa reserva é constituída com a finalidade de atender a projetos de investimentos da companhia, cujo valor deve ser proposto e encaminhado para aprovação em assembléia geral. Está disciplinada no art. 196 da Lei das sociedades por ações. Esta Lei (6.404/76), alterada pela Lei n.º 10.303/2001 exige que a proposta de constituição da reserva de retenção de lucros esteja baseada em orçamento de capital aprovado pelos acionistas. Esse orçamento deverá compreender todas as fontes de recursos e onde será aplicado o capital, além de ter duração máxima de cinco anos, salvo nos casos de execução, por prazo maior, de projetos de investimentos.

Da mesma forma que a reserva estatutária, a reserva de retenção de lucros só poderá ser constituída após a destinação do dividendo obrigatório, conforme estabelece o art. 198 da Lei nº 6.404/76. Na prática essa reserva é muito utilizada para abrigar a parcela de lucros remanescentes, após a destinação de lucros proposta pela assembléia geral, para evitar o pagamento de dividendos complementares ao mínimo.

Contabilização:

D – Lucros Acumulados	2.000
C – Reserva de lucros – Reserva de Retenção de Lucros	2.000

12.5.6 Reservas de Lucros a Realizar

Os lucros a realizar são originados basicamente de duas fontes: ganhos de equivalência patrimonial e lucros nas vendas de longo prazo. A Reserva de Lucros a Realizar é constituída para evitar a distribuição de dividendos sobre a parcela de lucros ainda não realizada financeiramente. Está disciplinada no art. 197 da Lei das Sociedades por Ações. Abaixo encontra-se transscrito o art. 197 já com as modificações da Lei n.º 10.303/2001 e 11.638/2007:

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

§ 1º Para os efeitos deste artigo, considera-se realizada a parcela do lucro líquido do exercício que exceder da soma dos seguintes valores: [\(Redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001\)](#)

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

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

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

Para se apurar o valor da constituição da reserva de lucros a realizar, deve-se utilizar a fórmula:

Reserva de lucros a realizar

(+) Lucro Líquido do Exercício	
(-) Ganhos com equivalência patrimonial	
(-) Lucros nas vendas de longo prazo	
(=) Parcela realizada do lucro líquido do exercício	

(+) Lucro Líquido do Exercício	
(-) Prejuízos acumulados ajustados	
(-) Reserva Legal - constituída	
(-) Reserva para Contingências - constituída	
(+) Reversão da Reserva para Contingências	
(=) Lucro Líquido Ajustado antes das reservas de lucros a realizar	
Didividendo mínimo obrigatório (50%)	

(+) Dividendo mínimo obrigatório	
(-) Parcela realizada do lucro líquido do exercício	
(=) Reserva de lucros a realizar	

A reserva de lucros a realizar não poderá ser constituída quando o montante do dividendo mínimo obrigatório for inferior à parcela realizada do lucro líquido do exercício.

Exemplo Prático:

Reserva de lucros a realizar

(+) Lucro Líquido do Exercício	16.500
(-) Ganhos com equivalência patrimonial	(5.000)
(-) Lucros nas vendas de longo prazo	(7.000)
(=) Parcela realizada do lucro líquido do exercício	4.500

(+) Lucro Líquido do Exercício	16.500
(-) Prejuízos acumulados ajustados	0
(-) Reserva Legal - constituída	(625)
(-) Reserva para Contingências - constituída	(1.875)
(+) Reversão da Reserva para Contingências	0
(=) Lucro Líquido Ajustado antes das reservas de lucros a realizar	14.000
Didividendo mínimo obrigatório (50%)	7.000

(+) Dividendo mínimo obrigatório	7.000
(-) Parcela realizada do lucro líquido do exercício	(4.500)
(=) Reserva de lucros a realizar	2.500

Contabilização:

D – Lucros Acumulados	2.500
C – Reserva de lucros – Reserva de Lucros a realizar	2.500

12.6 PREJUÍZOS ACUMULADOS

Representa a soma dos resultados negativos acumulados pela entidade ao longo de sua existência. A existência de resultados negativos (prejuízos) acumulados ocorre quando o montante desse valor superar as reservas de capital e de lucros.

12.7 AÇÕES EM TESOURARIA

Só em condições excepcionais as companhias podem adquirir suas próprias ações (ações em tesouraria). Nessa hipótese, essas ações devem ser destacadas no Balanço Patrimonial como dedução do patrimônio líquido da conta que registrar a origem dos recursos aplicados na sua aquisição. As situações excepcionais que permitem a aquisição das próprias ações está disciplinada no art. 30 da Lei n.º 6.404/76:

- ✓ Nas operações de resgate, reembolso ou amortizações de ações;
- ✓ Aquisição para permanência em tesouraria ou cancelamento, desde que até o valor do saldo de lucros ou reservas (exceto a legal) e sem diminuição do capital social ou recebimento dessas ações por doação;
- ✓ Aquisição para redução do capital social, obedecidas as restrições previstas em Lei.

Em se tratando de companhias de capital aberto, deverão ser obedecidas as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, CVM, dentre as quais podemos destacar:

- ✓ as companhias de capital aberto não poderão manter em tesouraria as ações da própria empresa em quantidade superior a 5% de cada classe de ações em circulação no mercado, incluindo aquelas mantidas nas tesourarias de controladas e coligadas.

Contabilização:

D – Ações em tesouraria	2.500
C – Caixa ou Bancos	2.500

Obs.: A conta ações em tesouraria deve figurar como redutora da conta de patrimônio líquido que registrar a origem de recursos aplicados em sua aquisição.

12.8 DIFERENÇAS ENTRE RESERVAS E PROVISÕES

As reservas são comumente confundidas com as provisões. Um critério bastante simples e pragmático de distinguir uma da outra é aquele segundo o qual as provisões são constituídas antes da apuração do resultado, e as reservas depois da apuração do resultado. De outra maneira, podemos afirmar que as reservas são constituídas com a própria distribuição de resultados, quando este é, evidentemente, positivo; ao passo que as provisões são constituídas tendo em vista a onerar o resultado das empresas, não importando que seja negativo ou positivo.

12.9 DIVIDENDOS

12.9.1 Conceito

Contabilmente o dividendo é o rendimento proporcionado pelas ações do capital social, ou seja, é a parcela do lucro atribuída a cada ação. Representam as destinações do lucro líquido do exercício, de lucros acumulados ou de reserva de lucros para os acionistas da sociedade. De acordo com o art. 201 da Lei das sociedades por ações, os dividendos só poderão ser pagos da seguinte forma:

“Art. 201. A companhia somente pode pagar dividendos à conta de lucro líquido do exercício, lucros acumulados e de reservas de lucros; e à conta de reserva de capital, no caso das ações preferenciais de que trata o § 5º do art. 17”.

12.9.2 Obrigatoriedade

O dividendo obrigatório é devido a todas as ações, sejam ordinárias ou preferenciais, e foi introduzido no ordenamento jurídico brasileiro pela Lei n.º 6.404/76 visando evitar que os lucros fossem indefinidamente retidos pela companhia em detrimento da sua distribuição aos acionistas minoritários. A referida Lei permite que o dividendo obrigatório seja fixado livremente pelo estatuto da companhia ou, em sua omissão, representará 50% do lucro líquido ajustado nos termos do art. 202 da Lei das sociedades por ações. O art. 202 da Lei n.º 6.404/76 estabelece:

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

- I. metade do lucro líquido do exercício diminuído ou acrescido dos seguintes valores:
 - a) importância destinada à constituição da reserva legal (art. 193); e
 - b) importância destinada à formação da reserva para contingência (art. 195) e reversão da mesma reserva formada em exercícios anteriores;
- II. o pagamento do dividendo determinado nos termos do inciso I poderá ser limitado ao montante do lucro líquido do exercício que tiver sido realizado, desde que a diferença seja registrada como reserva de lucros a realizar (art. 197);
- III. os lucros registrados na reserva de lucros a realizar, quando realizados e se não tiverem sido absorvidos por prejuízos em exercícios subseqüentes, deverão ser acrescidos ao primeiro dividendo declarado após a realização.”

12.9.3 Cálculo

(+) Lucro Líquido do Exercício	16.500
(-) Ganhos com equivalência patrimonial	(5.000)
(-) Lucros nas vendas de longo prazo	(7.000)
(=) Parcela realizada do lucro líquido do exercício	4.500
(+) Lucro Líquido do Exercício	16.500
(-) Prejuízos acumulados ajustados	0
(-) Reserva Legal - constituída	(625)
(-) Reserva para Contingências - constituída	(1.875)
(+) Reversão da Reserva para Contingências	0
(=) Lucro Líquido Ajustado antes das reservas de lucros a realizar	14.000
(x) percentual do Dividendo mínimo estabelecido no estatuto	50%
(=) Dividendo mínimo obrigatório antes da RLR	7.000
(-) Reserva de lucros a realizar - constituída	(2.500)
(+) Realização de Reserva de Lucros a Realizar	1.000
(=) Dividendo mínimo obrigatório	5.500
(=) Dividendo obrigatório por ação (10.000 ações em circulação)	0,550

13. DEMONSTRAÇÃO DE LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS

13.1 ASPECTOS INTRODUTÓRIOS

O Balanço Patrimonial é publicado com os valores relativos a dois exercícios, sendo que o saldo final da conta Lucros ou prejuízos acumulados do exercício imediatamente anterior (que corresponde ao saldo inicial do exercício seguinte), normalmente apresenta valores diferentes em relação ao saldo final do período subsequente. A Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados visa explicar os motivos dessa variação de um período para outro, conforme exemplo abaixo:

Patrimônio Líquido	Ano 1	Ano 2
Capital Social	300.000	340.000
Resultados Acumulados	50.000	60.000

13.2 CONCEITO E OBJETIVOS

A Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados é um relatório contábil destinado a evidenciar, num determinado período, as mutações ocorridas nos resultados acumulados da entidade. Dessa forma, evidencia o lucro apurado no exercício e sua destinação para constituição de reservas, compensações de prejuízos, incorporação ao capital ou distribuição aos acionistas em forma de dividendos. Revela, também, os eventos que interferiram no saldo inicial da conta lucros ou prejuízos acumulados, os ajustes de exercícios anteriores e as reversões de reservas. É considerada a Demonstração que faz o elo de ligação entre o Balanço Patrimonial e a Demonstração de Resultado do Exercício. Conforme as mudanças ocorridas na legislação societária e já amplamente explorada, a conta lucros acumulados foi extinta, sendo admitido somente prejuízos acumulados, ou seja, todo resultado positivo deve ser destinado. Com as modificações ocorridas na legislação societária, essa Demonstração Contábil caiu no desuso e será substituída pela Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, que é mais completa. Abordaremos esse relatório contábil mais para fins didáticos.

13.3 ESTRUTURA

A Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados deve ser estruturada observando-se o que disciplina o art. 186 da Lei n.º 6.404/76:

“Art. 186. A Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados discriminará:

I – o saldo do início do período, os ajustes de exercícios anteriores e a correção monetária do saldo inicial;

II – as reversões de reservas e o lucro líquido do exercício;

III – as transferências para as reservas, os dividendos, a parcela dos lucros incorporada ao capital e o saldo no fim do período.

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

§ 2º - A Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados deverá indicar o montante do dividendo por ação do capital social e poderá ser incluída na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido se elaborada e publicada pela companhia.

13.3.1 Ajustes de Exercícios Anteriores

Conforme o disposto no § 1º do art. 186 da Lei das Sociedades por Ações, os ajustes de exercícios anteriores correspondem a mudança de critério contábil ou erro imputável a determinado exercício anterior. A mudança de critério contábil refere-se à utilização de critério alternativo de avaliação diferente do ano anterior. É desaconselhável a mudança de critério de avaliação ou mensuração dos elementos patrimoniais de um exercício para outro, em função da Convenção Contábil da Consistência ou Uniformidade, para que não fique prejudicada a comparabilidade das informações contábeis. Se a mudança resultar em melhoria no aspecto qualitativo das informações contábeis, poderá ser implementada, desde que seus efeitos sejam mensurados no resultado do exercício imediatamente anterior para fins de manutenção da comparabilidade, e desde que constem das notas explicativas às Demonstrações Contábeis.

Como exemplo de mudança de critério contábil podemos citar: mudança de critério de custeio de estoques (PEPS para média ponderada), mudança de critério de avaliação de investimentos (Equivalência patrimonial para custo), etc. Os efeitos negativos ou positivos das mudanças de critério contábil serão registrados diretamente na conta lucros ou prejuízos acumulados.

Os erros atribuíveis a exercícios anteriores geralmente são os decorrentes de escrituração, os quais não possam ser incluídos no exercício presente. Geralmente são erros de cálculo, omissão de lançamentos, erros de avaliação de estoques, complementação de lançamentos, etc. Salvo casos excepcionais, todo erro identificado após devidamente concluído os procedimentos necessários à apuração do resultado do exercício e estando as Demonstrações Contábeis devidamente elaboradas e publicadas, deverá ser ajustado no exercício em que for constatado, a débito ou a crédito da conta lucros ou prejuízos acumulados.

Exemplo: Suponhamos que no mês de agosto de 2010 se constatou que uma receita de aluguéis, no valor de R\$ 6.500,00, referente ao mês de novembro de 2009, foi contabilizada a crédito da conta clientes, quando o correto seria a crédito da conta de Aluguéis ativos ou receita de aluguéis. O erro, além de provocar a diminuição do resultado do exercício de 2009, resultou na redução indevida no saldo da conta representativa de direitos a receber de clientes. O ajuste deverá ser realizado no mês de agosto de 2010, mediante o seguinte lançamento:

D – Clientes	6.500,00
C – Resultados Acumulados	6.500,00.

Nos casos em que o erro implicar na falta de recolhimento de qualquer tributo relativo a anos anteriores, a empresa deverá proceder ao recolhimento espontâneo com os acréscimos legais devidos, efetuando os ajustes diretamente na conta de lucros ou prejuízos acumulados.

13.3.2 Reversões de Reservas

As reversões de reservas consistem no procedimento de reverter para os resultados acumulados os valores das reservas não utilizadas no período, através de um lançamento a débito da conta de reservas e a crédito da conta de resultados acumulados.

13.3.3 Destinações do Resultado do Exercício

As destinações do resultado do exercício são baseadas na Lei societária, que determina que as Demonstrações Financeiras devem registrar a destinação dos lucros segundo a proposta da dos órgãos da administração, sujeito à aprovação pela Assembléia Geral. As destinações do resultado podem ser realizadas através de transferência para reservas, pagamentos de dividendos e incorporação ao capital social, caso a entidade apure lucro no exercício. Em caso de prejuízo no exercício, o mesmo só prevalecerá se superar o valor dos lucros acumulados, das reservas de lucro e das reservas de capital.

DEMONSTRAÇÃO DE LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS

31 de dezembro

	2010
Saldo Inicial	3.000
(+/-) Ajustes de Exercícios anteriores	-
(=) Saldo Inicial Ajustado	3.000
(+/-) Lucro ou prejuízo Líquido do Exercício	185.445
(+) Reversões de Reservas	-
(=) Saldo à disposição da entidade	188.445
(-) Destinação do Resultado	
Transferência para reservas	
Reserva Legal	(9.272)
Reserva Estatutária	(3.709)
Reserva para Contingências	-
Outras Reservas	-
Dividendos a distribuir	(150.000)
Incorporação ao Capital Social	-
(=) Saldo Final	25.464
Dividendo por ação do capital social	(15,00)

14. DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

14.1 ASPECTOS INTRODUTÓRIOS

O Patrimônio Líquido representa a riqueza real da entidade, podendo ser interpretado como os ativos líquidos pertencentes aos proprietários, ou seja, bens mais direitos menos obrigações exigíveis. Também conhecido como capital próprio, o patrimônio líquido representa os recursos provenientes dos proprietários, os resultados acumulados e as apropriações de resultados. Dentre as contas que compõem o patrimônio líquido podemos citar: o capital social, as reservas de capital, os ajustes de avaliação patrimonial, as reservas de lucros, as ações em tesouraria e os prejuízos acumulados.

A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido evidencia a movimentação ocorrida em cada conta integrante do patrimônio líquido em determinado exercício social e não apenas a movimentação ocorrida na conta de lucros ou prejuízos acumulados, sendo por essa razão, mais completa em termos informacionais que a Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados. Além disso, a DMPL facilita a elaboração de outro relatório contábil: a Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos.

14.2 OBRIGATORIEDADE

Segundo o art. 186 da Lei das Sociedades por Ações, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido é um relatório contábil de elaboração facultativa:

“A Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados deverá indicar o montante do dividendo por ação do capital social e poderá ser incluída na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, se elaborada pela companhia”.

Apesar de sua elaboração ser facultativa para as companhias de capital fechado, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido é obrigatória para as companhias abertas, através da Instrução Normativa CVM n.º 59/86 e para as instituições financeiras, empresas seguradoras e outras sujeitas à fiscalização de órgãos reguladores.

14.3 ESTRUTURA E COMPOSIÇÃO

De acordo com a Instrução Normativa da CVM n.º 59/86, a DMPL deve conter os seguintes itens:

- Descrição das mutações patrimoniais
- Capital realizado
- Reservas de capital
- Reservas de reavaliação
- Reservas de lucros
- Lucros ou prejuízos acumulados
- Ações em tesouraria
- Total do patrimônio líquido

De acordo com a NBC T 3 que trata do conceito, conteúdo, estrutura e nomenclatura das Demonstrações Contábeis, a DMPL discriminará:

- Os saldos no início do período
- Os ajustes de exercícios anteriores
- As reversões e transferências de reservas e lucros
- Os aumentos de capital discriminando sua natureza
- A redução de capital
- As destinações do lucro líquido do período
- As reavaliação de ativos e sua realização, líquida dos efeitos dos impostos correspondentes
- O resultado líquido do período
- As compensações de prejuízos
- Os lucros distribuídos
- Os saldos no final do período.

14.4 AS MUTAÇÕES NAS CONTAS PATRIMONIAIS

As contas que formam o patrimônio líquido podem sofrer variações quantitativas (que afetam o patrimônio) e qualitativas (que não afetam o patrimônio líquido), dentre as quais podemos citar:

Itens que afetam o patrimônio líquido:

- Acréscimo pelas correções monetárias das contas do patrimônio (revogada)
- Acréscimo pelo lucro ou redução pelo prejuízo líquido do exercício
- Redução por provisão dos dividendos
- Acréscimo ou decréscimo por ajustes de avaliação patrimonial
- Acréscimo por doações e subvenções para investimentos recebidos
- Acréscimo por subscrição e integralização de capital
- Acréscimo pelo recebimento de valor que excede o valor nominal das ações integralizadas ou o preço de emissão das ações sem valor nominal
- Acréscimo pelo valor de alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição
- Redução por ações próprias adquiridas ou acréscimo por sua venda
- Acréscimo ou redução por ajustes de exercícios anteriores.

Itens que não afetam o patrimônio líquido:

- Aumento de capital com a utilização de lucros e reservas
- Apropriações do lucro líquido do exercício reduzindo a conta de lucros ou prejuízos acumulados para a formação de reservas, como a reserva legal, reservas estatutárias, reservas para contingências, reservas de lucros a realizar, etc.
- Reversões de reservas patrimoniais para a conta de lucros ou prejuízos acumulados
- Compensação de prejuízos com reservas, etc.

DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

31 de dezembro

DESCRIPÇÃO	Capital Social Integralizado	RESERVAS						Retenção de Lucros	TOTAL		
		Reservas de capital	Ajustes de avaliação patrimonial	Reservas de Lucros							
				Legal	Estatutária	Lucros a realizar	Total				
Saldo em 01/01/2010	570.000	5.600	0	2.700	1.500	0	4.200	3.000	582.800		
Ajustes de exercícios anteriores									0		
Aumento de capital com reservas	0								0		
Aumento de capital com novas subscrições	30.000								30.000		
Aumento de reservas de capital		0							0		
Baixa de Reservas de Reavaliação			0						0		
Reversões de reservas									0		
Reserva Estatutária					0				0		
Reserva de lucros a realizar						0			0		
Lucro Líquido do Exercício								185.445	185.445		
Destinações									0		
Transferência para reservas				9.272	3.709			-12.981	0		
Dividendos								-150.000	-150.000		
Incorporação ao Capital Social									0		
Saldo em 31/12/2010	600.000	5.600	0	11.972	5.209	0	17.181	25.464	648.245		

15. DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS

15.1 ASPECTOS INTRODUTÓRIOS

O capital circulante líquido representa a diferença entre o ativo e o passivo circulantes. Se for positivo, representa uma folga financeira de curto prazo da empresa num determinado período; se for negativo, representa uma insuficiência financeira de curto prazo. As variações ocorridas no capital circulante líquido de um período para outro são decorrentes das atividades de financiamento e investimentos da empresa. A Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos tem por objetivo apresentar de forma ordenada e sucinta as variações ocorridas no capital circulante líquido da entidade, em função das operações de financiamento (origens) e de investimento (aplicações). Em outras palavras, a DOAR evidencia a origem dos recursos e onde os mesmos foram aplicados pela entidade.

As transações que envolvem contas não circulantes não serão evidenciadas na DOAR, bem como as transações entre contas circulantes, pois não alteram o capital circulante líquido. As transações que envolvem contas circulantes são meramente eventos permutativos. Apenas as transações que envolvem contas não circulantes e contas circulantes promovem alteração no capital circulante da entidade.

15.2 OBRIGATORIEDADE

A Lei n.º 6.404/76, alterada pela Lei n.º 9.457/97, em seu art. 176, § 6º, tornou obrigatória a elaboração e publicação da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos para todas as Sociedades por Ações, no entanto, as Sociedades de capital fechado com patrimônio líquido inferior a **R\$ 1.000.000,00** estão dispensadas da elaboração dessa demonstração.

Com a nova redação dada pela Lei n.º 11.638/2007, esse relatório contábil foi substituído pela Demonstração do Fluxo de Caixa. Na verdade não são relatórios excludentes, mas complementares. Os conceitos e conteúdos da Demonstração do Fluxo de Caixa são mais compreensíveis aos olhos dos usuários externos. Esse foi o motivo maior da substituição. Como essa mudança foi meramente para fins de divulgação, apresentaremos a estrutura e conteúdo desse importante relatório contábil, de grande utilidade para os gestores.

15.3 ESTRUTURA E COMPOSIÇÃO

A estrutura da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos está descrita na antiga redação do art. 188 da Lei n.º 6.404/76, que assim estabelecia:

“A Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos indicará as modificações na posição financeira da companhia, discriminando:

I. As origens de recursos, agrupadas em:

- a) Lucro do exercício, acrescido de depreciação, amortização ou exaustão e ajustado pela variação nos resultados de exercícios futuros;*
- b) Realização do capital social e contribuições para as reservas de capital;*
- c) Recursos de terceiros, originários do aumento do passivo exigível a longo prazo, da redução do ativo realizável a longo prazo e da alienação de investimentos e direitos do ativo imobilizado;*

II. As aplicações de recursos, agrupadas em:

- a) *Dividendos distribuídos;*
- b) *Aquisição de direitos do ativo imobilizado;*
- c) *Aumento do ativo realizável a longo prazo, dos investimentos e do ativo diferido;*
- d) *Redução do passivo exigível a longo prazo*

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

IV. Os saldos, no início e no final do exercício, do ativo e passivo circulantes, o montante do capital circulante líquido e o seu aumento ou redução durante o exercício”.

De acordo com o descrito no texto legal, percebe-se que a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos é dividida em quatro grandes grupos:

- ✓ Origens de recursos
- ✓ Aplicações de recursos
- ✓ Aumento ou redução do capital circulante líquido
- ✓ Saldos do ativo e passivo circulantes no início e no final do período.

Matematicamente, a variação no capital circulante líquido evidenciado na DOAR pode ser obtida através da seguinte fórmula:

$$\Delta CCL = (AC_F - AC_I) - (PC_F - PC_I)$$

15.3.1 Origens de Recursos

As origens de recursos são representadas pelos aumentos do capital circulante líquido e dividem-se em: origens das operações, origens dos sócios e origens de terceiros.

15.3.1.1 Origens de recursos das operações

As origens de recursos das operações da entidade surgem quando o resultado *ajustado* do exercício é positivo. Os ajustes ao resultado do exercício são decorrentes de receitas e despesas que, apesar de terem sido computadas na apuração do resultado do período, não afetaram o capital circulante líquido, tais como:

- ✓ Equivalência patrimonial
- ✓ Depreciação
- ✓ Variação monetária ativa do realizável a longo prazo
- ✓ Variação monetária passiva do exigível a longo prazo
- ✓ Variação nos resultados de exercícios futuros
- ✓ Ganhos ou perdas de capital.

As origens das operações da entidade são evidenciadas na DOAR na forma abaixo exemplificada:

Origens das Operações	
Lucro líquido do exercício	5.000
(+/-) Ajustes dos valores que não afetam o CLL	
(+ Depreciação	650
(-) Ganho de equivalência patrimonial	(2.500)
(-) Variação monetária do Realizável a longo prazo	(780)
(+ Variação monetária do Exigível a longo prazo	1.350
(-) Ganho de capital	(620)
Total dos ajustes	(1.900)
Total das Origens das Operações	3.100

As Origens das operações são as mais importantes, pois revela a auto-suficiência da empresa em termos de financiamento de suas atividades operacionais. Como o resultado do exercício poderá ser positivo (lucro) ou negativo (prejuízo), poderão surgir situações em que, mesmo a entidade partindo de um prejuízo líquido do exercício, após os ajustes, o total das origens ser positiva, conforme demonstrado abaixo:

Origens das Operações	
Prejuízo líquido do exercício	(2.000)
(+/-) Ajustes dos valores que não afetam o CLL	
(+ Depreciação	550
(+ Perda de equivalência patrimonial	2.300
(-) Variação monetária do Realizável a longo prazo	(780)
(+ Variação monetária do Exigível a longo prazo	1.850
(-) Ganho de capital	(420)
Total dos ajustes	3.500
Total das Origens das Operações	1.500

15.3.1.2 Origens de recursos dos sócios ou acionistas

As origens de recursos dos acionistas são de duas formas básicas, a saber: integralizações de capital e de contribuições para reservas de capital. Dentre as reservas de capital podemos citar: ágio na emissão de ações, alienação de partes beneficiárias e alienação de bônus de subscrição. As integralizações de capital em bens do ativo permanente não são evidenciadas na DOAR porque não afetam o capital circulante líquido, pois envolvem contas não circulantes: patrimônio líquido e ativo permanente.

15.3.1.3 Origens de recursos de terceiros

As origens de recursos de terceiros surgem por meio de financiamento obtidos pela entidade, com prazo de vencimento a longo prazo, pois os financiamentos de curto prazo não afetam o capital circulante líquido, por envolverem contas circulantes. Dentre outras origens de recursos de terceiros podemos citar:

- ✓ Contribuições para reservas oriundas de doações e subvenções para investimentos;
- ✓ Venda de ativo permanente;
- ✓ Recebimentos de direitos do ativo realizável a longo prazo.

15.3.2 Aplicações de Recursos

As aplicações de recursos são representadas pelas reduções no capital circulante líquido, sendo as mais comuns: distribuição de dividendos de ações ordinárias e preferenciais; pagamentos de obrigações do passivo exigível a longo prazo; aquisição de direitos do ativo permanente para pagamento à vista ou no curto prazo; vendas, adiantamentos ou empréstimos a sócios ou empresas coligadas ou controladas para recebimento a longo prazo; aquisição de investimentos permanentes para pagamento à vista ou no curto prazo; reclassificação das obrigações de longo prazo para curto prazo.

As compras de mercadorias à vista ou a prazo, com vencimento no curto prazo; os pagamentos a fornecedores decorrentes de compras com vencimento no curto prazo e outras transações permutativas, não alteram o capital circulante líquido, portanto, não serão evidenciadas na DOAR. Da mesma forma, as transações que envolvem contas não circulantes como a aquisição de itens do ativo permanente com prazo de vencimento no longo prazo, não afetam o capital circulante líquido.

15.3.3 Comentários adicionais

A critério da entidade, algumas transações que não afetam o capital circulante líquido, por representarem simultaneamente origens e aplicações, devido a sua importância, devem ser apresentadas na DOAR, tais como:

- ✓ Aquisição de ativo permanente pagável no longo prazo
- ✓ Integralização de capital em bens do ativo permanente
- ✓ Alienação de bens do ativo permanente com recebimento a longo prazo
- ✓ Capitalização de financiamento de longo prazo.

DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APlicações DE RECURSOS

ORIGENS DE RECURSOS	2010		
DAS OPERAÇÕES			
Lucro líquido do exercício	185.445		
(+) Depreciação, amortização e exaustão	50.490		
(+/-) Variação cambial	0		
(+/-) Ganho ou perda de equivalência patrimonial	0		
Lucro líquido ajustado	235.935		
DOS ACIONISTAS			
Integralização de capital	30.000		
Total	30.000		
DE TERCEIROS			
Novos empréstimos	15.000		
Alienação de itens do imobilizado	0		
Alienação de investimentos	0		
Total	15.000		
TOTAL DAS ORIGENS DE RECURSOS	280.935		
APLICAÇÕES DE RECURSOS			
Aquisição de novos itens do imobilizado	0		
Aquisição de novos investimentos	0		
Pagamentos de financiamentos	33.500		
Distribuição de dividendos	150.000		
Empréstimos concedidos	10.000		
TOTAL DAS APLICAÇÕES DE RECURSOS	193.500		
AUMENTO / DIMINUIÇÃO DO CAPITAL CIRCULANTE LÍQUIDO	87.435		
Discriminação	Saldo Inicial	Saldo Final	Efeito
Ativo Circulante	526.010	615.200	89.190
Passivo Circulante	504.620	506.375	1.755
Capital Circulante Líquido	21.390	108.825	87.435

16. DEMONSTRAÇÕES DOS FLUXOS DE CAIXA E DO VALOR ADICIONADO

16.1 ASPECTOS INTRODUTÓRIOS

A Demonstração do Fluxo de Caixa indicará, no mínimo, as alterações ocorridas no exercício no saldo de caixa e equivalentes de caixa assim entendidos os recursos aplicados em caixa, bancos e aplicações financeiras de curtíssimo prazo. Os fluxos serão divididos em: fluxos das operações, das atividades de financiamento e das atividades de investimentos. A Demonstração dos Fluxos de Caixa, de acordo com as modificações introduzidas pela Lei nº 11.638/2007, substitui a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, devido à sua fácil interpretação pelos usuários externos e diante da dificuldade de entendimento dos conceitos contidos na Demonstração das Origens e Aplicações de recursos.

A Demonstração do Valor Adicionado é um relatório novo em nossa legislação societária e revela quanto a empresa gerou de valor como esse valor foi distribuído entre seus agentes, dentre eles podemos citar: os sócios e acionistas, governo, empregados, financiadores, investidores e a sociedade em geral. Com essas mudanças, ganha a sociedade de um modo geral, diante da maior transparência na divulgação das informações empresariais.

16.2 OBRIGATORIEDADE

Em termos de relatórios contábeis, as mudanças mais significativas ocorridas na legislação societária foram a implementação da obrigatoriedade de divulgação da Demonstração do Fluxo de Caixa e da Demonstração do Valor Adicionado, seguindo os padrões internacionais. A divulgação da Demonstração dos Fluxos de Caixa é obrigatória tanto para as sociedades de capital aberto quanto para as de capital fechado. As de capital fechado com patrimônio líquido inferior a **R\$ 2.000.000,00** não estão obrigadas a publicar esse relatório. Já a Demonstração de Valor Adicionado só tem a obrigatoriedade de divulgação pelas sociedades por ações de capital aberto.

16.3 ESTRUTURA E COMPOSIÇÃO

A estrutura das Demonstrações do Fluxo de Caixa e do Valor Adicionado está descrita na nova redação do art. 188 da Lei nº 6.404/76, que assim estabelece:

Art. 188. As demonstrações referidas nos incisos IV e V do caput do art. 176 desta Lei indicarão, no mínimo: [\(Redação dada pela Lei nº 11.638,de 2007\)](#)

I – demonstração dos fluxos de caixa – as alterações ocorridas, durante o exercício, no saldo de caixa e equivalentes de caixa, segregando-se essas alterações em, no mínimo, 3 (três) fluxos: [\(Redação dada pela Lei nº 11.638,de 2007\)](#)

- a) das operações; [\(Redação dada pela Lei nº 11.638,de 2007\)](#)
- b) dos financiamentos; e [\(Redação dada pela Lei nº 11.638,de 2007\)](#)
- c) dos investimentos; [\(Redação dada pela Lei nº 11.638,de 2007\)](#)

II – demonstração do valor adicionado – o valor da riqueza gerada pela companhia, a sua distribuição entre os elementos que contribuíram para a geração dessa riqueza, tais como empregados, financiadores, acionistas, governo e outros, bem como a parcela da riqueza não distribuída. [\(Redação dada pela Lei nº 11.638,de 2007\)](#)

III - [\(Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

IV - (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

Apesar da legislação societária não definir qual o modelo da Demonstração do Fluxo de Caixa a ser divulgado, se pelo método direto ou indireto, o modelo direto parece ser o mais acessível e compreendido entre os usuários externos. O modelo direto apresenta as modificações no caixa e equivalentes de caixa, enquanto que o modelo indireto evidencia essa variação a partir do lucro ou prejuízo do exercício. Abaixo estão descritas as estrutura dos dois relatórios:

DEMONSTRAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA

Método Direto

		2010
Atividades Operacionais		
Recebimentos de clientes		935.450
Pagamento a fornecedores		-329.899
Pagamento de tributos sobre vendas		-198.218
Pagamento de despesas administrativas e comerciais		-167.551
Pagamento de despesas financeiras		-9.600
Recebimento de receitas financeiras		4.500
Pagamentos antecipados		-7.500
Pagamentos de outras despesas		-5.600
Recebimento de outras receitas		9.300
Dividendos recebidos de sociedades investidas		0
Pagamento de Imposto de renda e contribuição social		-40.500
Pagamento de participações sobre o lucro		-15.930
Fluxo de caixa das Atividades Operacionais		174.452

Atividades de Investimentos	
Valor da venda de investimentos	0
Valor de venda de ativo imobilizado	0
Aquisição de investimentos	0
Aquisição de ativo imobilizado	0
Empréstimos concedidos	-10.000
Recebimento de empréstimos concedidos	0
Aplicações em renda fixa e renda variável	0
Recebimentos de aplicações em renda fixa e renda variável	0
Fluxo de caixa das Atividades de investimentos	-10.000

Atividades de Financiamentos	
Recebimentos de empréstimos e financiamentos	15.000
Pagamentos de empréstimos e financiamentos	-33.500
Recebimentos por integralização de capital	30.000
Dividendos pagos	-146.162
Compras das próprias ações	0
Fluxo de caixa das Atividades de Financiamentos	-134.662

Aumento ou diminuição do caixa no período	29.790
---	---------------

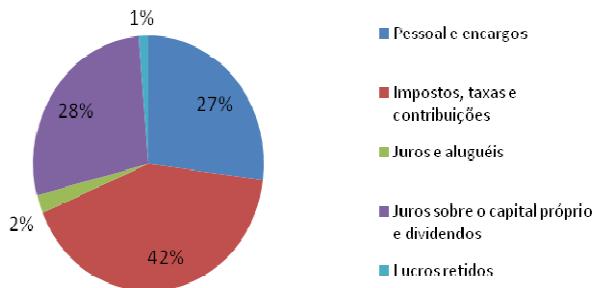
Caixa no início do período	408.810
Caixa no final do período	438.600

Aumento ou diminuição do caixa no período	29.790
---	---------------

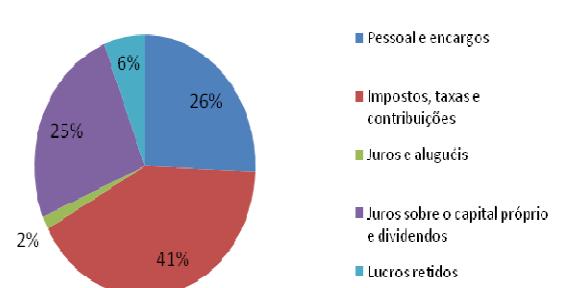
DEMONSTRAÇÃO DE VALOR ADICIONADO

GERADORES DE VALOR ADICIONADO	2009	2010
Vendas de bens e serviços	867.350	970.250
Não-operacionais	8.000	3.700
(-) Provisão para créditos incobráveis	-7.800	-8.200
TOTAL	867.550	965.750
(-) INSUMOS		
Matérias-primas consumidas	0	0
Custo das Mercadorias Vendidas	273.000	295.200
Custo dos serviços prestados	0	0
Materiais, energia, serviços de terceiros e outros	22.409	32.500
TOTAL	295.409	327.700
VALOR ADICIONADO BRUTO	572.141	638.050
(-) RETENÇÕES		
Depreciação	44.250	44.250
Amortização	6.240	6.240
Exaustão	0	0
TOTAL	50.490	50.490
VALOR ADICIONADO LÍQUIDO	521.651	587.560
(+) TRANSFERÊNCIAS		
Resultado de equivalência patrimonial	0	0
Receitas financeiras	6.800	4.500
VALOR ADICIONADO A DISTRIBUIR	528.451	592.060
DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO		
Pessoal e encargos	143.181	151.958
Impostos, taxas e contribuições	219.608	245.057
Juros e aluguéis	12.300	9.600
Juros sobre o capital próprio e dividendos	146.162	150.000
Lucros retidos	7.200	35.445
TOTAL	528.451	592.060

Distribuição do Valor Adicionado - 2009



Distribuição do Valor Adicionado - 2010



17. OPERAÇÕES FINANCEIRAS

Segundo Ribeiro (2005), as operações financeiras são realizadas pelas empresas com o objetivo de gerar recursos financeiros (dinheiro). Grande parte dessas transações é realizada com os estabelecimentos bancários. As operações financeiras são classificadas em duas categorias:

- a) Investimentos (operações financeiras ativas); e
- b) Empréstimos e financiamentos (operações financeiras passivas).

17.1 INVESTIMENTOS

Os excessos de recursos financeiros que temporariamente permanecem compõe o saldo da conta caixa ou bancos, enquanto não forem utilizados para atender a compromissos já assumidos pela empresa ou para adquirir novos ativos, conforme o interesse da empresa, podem ser investidos com a finalidade de obtenção de rendimentos. Dependendo do volume de recursos disponíveis, a empresa poderá aplicá-los na compra de títulos de créditos ou de valores mobiliários no mercado financeiro ou no mercado de capitais.

Existem investimentos cuja rentabilidade é garantida pela própria instituição financeira e, em outros casos, pelo próprio governo, como as cadernetas de poupança, as aplicações com rendimentos pré-fixados, etc. Por outro lado, existem investimentos cuja rentabilidade não é garantida, podendo oferecer riscos ao investidor, como por exemplo, os investimentos em ações, em ouro, etc. (RIBEIRO, 2005). Dentre as diversas modalidades de aplicações financeiras podemos citar:

- a) Fundos de liquidez imediata
- b) Fundos de investimentos de renda fixa ou variável
- c) Certificados de depósitos bancários (CDB)
- d) Recibos de depósitos bancários (RDB)
- e) Depósitos a prazo fixo
- f) Títulos e letras do tesouro nacional ou dos estados
- g) Letras de câmbio
- h) Debêntures
- i) Aplicações em ouro
- j) Depósitos em cadernetas de poupança
- k) Aplicações em títulos representativos do capital de outras sociedades, etc.

Diante da diversidade de aplicações financeiras, não trataremos de todas no presente estudo, apenas as mais comuns.

17.1.1 Aplicações de Liquidez Imediata

São aplicações de curtíssimo prazo, utilizadas para evitar que as sobras de recursos em bancos permaneçam sem movimentação, garantindo rendimentos adicionais às empresas. Representam as aplicações de recursos financeiros feitas por poucos dias, as quais, por serem transformadas em dinheiro a qualquer momento, figuram no Balanço Patrimonial no ativo circulante, subgrupo das disponibilidades.

A principal característica desse tipo de investimento é oferecer a possibilidade de resgate a qualquer momento. São aplicações financeiras realizadas, normalmente, em títulos públicos, garantidos pelo governo, e sobre seus rendimentos incidem encargos financeiros para a empresa. Esses encargos podem variar conforme a legislação tributária, sendo os mais comuns o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), o Imposto de Renda (IR) e outros.

Exemplo: Suponhamos que em 02 de novembro de 2010 a Companhia Introdutória aplicou a importância de R\$ 10.000,00, a curto prazo, na Banco da Amazônia S/A, onde mantém conta corrente. No dia 04 de dezembro a companhia resgatou R\$ 10.200,00, sendo R\$ 10.000,00 correspondentes ao capital investido e R\$ 200,00 referente aos rendimentos. O Banco da Amazônia descontou a importância de R\$ 40,00 referentes ao imposto de renda.

Contabilização da aplicação:

D – Aplicações de Liquidez Imediata	10.000
C – Bancos conta movimento	10.000

Contabilização do resgate:

D – Bancos conta movimento	10.200
C – Diversos	
Aplicações de Liquidez Imediata	10.000
Receitas Financeiras	200

Contabilização do imposto de renda:

D – IRRF a recuperar	40
C – Bancos conta movimento	40

17.1.2 Aplicações de Renda Fixa e Renda Variável

As operações financeiras, do ponto de vista fiscal, são classificadas em dois grandes grupos: operações no mercado de renda fixa e operações no mercado de renda variável. Os rendimentos das aplicações de renda fixa estão sujeitos ao imposto de renda retido na fonte à alíquota de 20%, qualquer que seja o beneficiário, inclusive pessoa jurídica imune ou isenta, conforme dispõe o art. 729 do RIR/99. Já os rendimentos das aplicações de renda variável estão sujeitos a alíquotas diferenciadas em função do tipo de operação realizada, conforme abaixo discriminado:

- ✓ fundos de investimentos, clubes de investimentos e outros compostos por ações estão sujeitos a uma alíquota de 10% (art. 744, § 2º do RIR/99);
- ✓ fundos de investimento cultural e artístico (FICART) estão sujeitos a uma alíquota de 10% (art. 748 do RIR/99);
- ✓ fundos de investimento imobiliário estão sujeitos a uma alíquota de 20% (art. 753 do RIR/99);
- ✓ operações de swap estão sujeitas à alíquota de 20%; (art. 756 do RIR/99);
- ✓ operações em bolsa ou fora de bolsa, incluindo o mercado à vista, de opções, de futuros e a termo, estão sujeitos a uma alíquota de 10 (art. 758 do RIR/99).

O imposto de renda retido na fonte incidente sobre os rendimentos de aplicações financeiras, de renda fixa ou variável, integrarão o lucro real, presumido ou arbitrado e será:

- ✓ tributado de forma definitiva, no caso de pessoa física e pessoa jurídica optante pela inscrição no SIMPLES ou isenta;
- ✓ recuperável nos demais casos, pela dedução do imposto devido no encerramento de cada período de apuração.

Além da incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte, os rendimentos das operações de renda fixa e de renda variável estarão sujeitos à incidência do imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguro e operações relativas a títulos e valores mobiliários (IOF). A base de cálculo do IRRF é o rendimento da aplicação financeira deduzido o IOF; ambos incidirão somente quando do resgate da aplicação.

Exemplo: Suponhamos que a Companhia Intermediária aplicou a quantia de **R\$ 30.000,00** em um fundo de renda fixa de curto prazo com rendimentos fixos de 1,8% ao mês e incidência do IRRF de 20% e IOF de 10%.

Contabilização da aplicação:

D – Títulos e valores mobiliários	30.000
C – Bancos conta movimento	30.000

Apropriação do rendimento da aplicação financeira pelo regime de competência:

D – Títulos e valores mobiliários	432
D – IRRF Diferido	108
C – Rendimento de aplicação financeira	540

Abaixo seguem os dados referentes ao resgate total da aplicação:

Valor do resgate antes do IOF e IRRF	32.778
Valor da aplicação	<u>30.000</u>
Valor do rendimento	2.778
Valor do IOF – 10%	278
Base do IRRF (rendimento – IOF)	2.500
Valor do IRRF – 20%	500

Contabilização do resgate da aplicação:

D – Banco conta movimento	32.000
D – IRRF a recuperar	500
D – Despesas com IOF	278
C – IRRF Diferido	108
C – Títulos e valores mobiliários	30.432
C – Rendimentos de aplicações financeiras	2.238

17.2 EMPRÉSTIMOS

É o ato de ceder a alguma pessoa física ou jurídica, durante determinado tempo, certa quantidade de dinheiro, que será restituída posteriormente ao concedente do empréstimo, com ou sem acréscimo de juros e correção monetária. Em sua essência, a concessão de empréstimo é uma transação onerosa, pois haverá a incidência de juros. Existem vários tipos de empréstimos, diferindo um dos outros quanto à forma, prazo de pagamento, cálculos dos juros e da correção monetária pré-fixada ou pós-fixada, etc. Normalmente é emitida uma nota promissória pelo devedor que assume a obrigação de pagamento, comprometendo-se a devolver o capital emprestado acrescido de juros e correção monetária de uma só vez na data estipulada ou em parcelas mensais. O pagamento gradativo de um empréstimo é conhecido como amortização da dívida.

17.2.1 Empréstimo com correção monetária pré-fixada

Nessa modalidade de empréstimo, tanto os juros quanto a correção monetária já são conhecidos, sendo contabilizados no momento da concessão do empréstimo.

Exemplo: a Companhia Introdutória efetuou um empréstimo no valor de R\$ 6.000,00 na Banco do Brasil S/A em 24 de setembro de 2010, com vencimento em 23 de outubro de 2010. O banco cobrou R\$ 940,00 de correção monetária e R\$ 60,00 de juros, liberando para a empresa a importância líquida de R\$ 5.000,00. A empresa emitiu uma nota promissória no valor total da dívida.

Contabilização do empréstimo:

D – Banco conta movimento	5.000
D – Variações monetárias passivas a vencer	940
D – Juros passivos a vencer	60
C – Banco conta empréstimo ou promissórias a pagar	6.000

Contabilização do pagamento:

D – Banco conta empréstimo ou promissórias a pagar	6.000
C – Banco conta movimento	6.000
D – Variações monetárias passivas	940
C – Variações monetárias passivas a vencer	940
D – Juros passivos	60
C – juros passivos a vencer	60

17.2.2 Empréstimo com correção monetária pós-fixada

Nessa modalidade de empréstimo, tanto os juros quanto a correção monetária só serão conhecidos quando do pagamento da dívida.

Exemplo: a Companhia Introdutória efetuou um empréstimo no Banco do Brasil S/A no valor de R\$ 50.000,00 em 01 de setembro de 2010, para pagamento no dia 10 de novembro de 2010, com correção monetária pós-fixada mais juros de 12% a.a., também calculados no vencimento, sobre o valor do empréstimo, atualizado pela taxa do dia.

Contabilização do empréstimo:

D – Banco conta movimento	50.000
C – Banco conta empréstimo ou promissórias a pagar	50.000

Contabilização do pagamento: em 10 de novembro de 2010, data do vencimento do empréstimo, o banco cobrou R\$ 2.000,00 referentes à correção monetária do período mais R\$ 400,00 de juros. Dessa forma a empresa liquidou a dívida no valor total de R\$ 52.400,00.

D – Variações monetárias passivas	2.000
D – Juros passivos	400
C – Banco conta empréstimo ou promissórias a pagar	2.400
D – Bancos conta empréstimo ou promissórias a pagar	52.400
C – Bancos conta movimento	52.400

17.3 OPERAÇÕES COM DUPLICATAS

As empresas comerciais, industriais ou prestadoras de serviços, ao venderem mercadorias, produtos ou prestarem serviços a prazo, além da fatura, emitirão duplicatas as quais receberão o aceite (assinatura) dos clientes. As duplicatas são títulos de crédito decorrentes de operações mercantis, que garantem ao vendedor (comerciante ou prestador de serviços) o direito de recebimento de seus clientes, do valor das vendas ou dos serviços a eles prestados. Com esses títulos, as empresas efetuam transações nos estabelecimentos bancários, sendo as mais comuns a cobrança simples de duplicatas e descontos de duplicatas.

17.3.1 Cobrança Simples de Duplicatas

A cobrança simples de duplicatas consiste na remessa de títulos, aos estabelecimentos bancários que prestam serviços à empresa, para que sejam cobrados dos respectivos devedores. Nesse tipo de operação, a empresa transfere a posse dos títulos ao banco, porém a propriedade desses títulos continua sendo da empresa. Para remetê-los ao banco, as empresas relacionam esses títulos em um documento conhecido como borderô. A operação de cobrança se resume nas seguintes fases:

1. pela remessa dos títulos ao banco:
 - a) registro da operação por meio das contas de compensação;
 - b) registro das despesas (comissões) cobradas pelo banco com a cobrança dos títulos
2. pelo recebimento das importâncias referentes aos títulos: o banco comunica que os títulos foram quitados:
 - a) baixa da responsabilidade por meio de lançamento no sistema de compensação;
 - b) baixa dos direitos por meio de débito na conta Bancos conta movimento pelo recebimento das importâncias referentes aos títulos e crédito na conta duplicatas a receber ou clientes para baixa dos respectivos direitos

Exemplo: Remessa de duplicatas com quitação normal

A Companhia Introdutória remeteu um lote de duplicatas ao Banco do Brasil S/A para cobrança simples, conforme borderô no valor total de R\$ 1.000,00. O Banco do Brasil cobrou R\$ 50,00 de comissões e taxas.

Contabilização pela remessa dos títulos ao banco:

- Lançamento de compensação
- | | |
|----------------------------|-------|
| D – Títulos em cobrança | 1.000 |
| C – Endossos para cobrança | 1.000 |
- Registro das despesas
- | | |
|----------------------------|----|
| D – Despesas bancárias | 50 |
| C – Bancos conta movimento | 50 |

Contabilização pelo recebimento dos títulos:

- Baixa da responsabilidade no sistema de compensação
- | | |
|----------------------------|-------|
| D – Endossos para cobrança | 1.000 |
| C – Títulos em cobrança | 1.000 |
- Baixa dos direitos
- | | |
|--------------------------------------|-------|
| D – Bancos conta movimento | 1.000 |
| C – Duplicatas a receber ou clientes | 1.000 |

Exemplo: Duplicatas com quitação na empresa

O cliente José Pereira resolveu pagar na empresa a importância de R\$ 520,00 referente à duplicata de seu aceite, n.º 733, a qual se encontrava em cobrança no Banco do Brasil, tendo sido encaminhada através do borderô n.º 52, de 02 de agosto de 2010.

Contabilização pelo recebimento do título:

- Baixa do direito
- | | |
|--------------------------|-----|
| D – Caixa | 520 |
| C – Duplicatas a receber | 520 |
- Baixa da responsabilidade no sistema de compensação
- | | |
|----------------------------|-----|
| D – Endossos para cobrança | 520 |
| C – Títulos em cobrança | 520 |

Obs.: a empresa deverá comunicar ao banco o recebimento do crédito e solicitar a devolução do respectivo título.

Exemplo: Duplicatas sem quitação na data do vencimento

Após o vencimento das duplicatas que se encontravam no estabelecimento bancário para cobrança, o banco devolve cinco delas, no valor total de R\$ 380,00, que não foram quitadas no vencimento. Nesse caso, o único procedimento contábil será dar baixa no sistema de compensação.

Baixa da responsabilidade no sistema de compensação

D – Endossos para cobrança	380
C – Títulos em cobrança	380

17.3.2 Descontos de Duplicatas

O desconto de duplicatas consiste na transferência dos títulos ao banco, mediante endosso ao portador. De posse das duplicatas de sua emissão, com vencimentos futuros, a empresa poderá descontá-la no estabelecimento bancário. Essa transação configura-se como uma antecipação dos recebimentos, com cobrança de juros pelo banco em função do prazo de antecipação. Na operação de desconto, a empresa transfere ao banco o direito de recebimento dos títulos, recebendo o montante líquido dos descontos, que é determinado em função do número de dias que faltam para que os títulos sejam liquidados. A empresa endossante é responsável e coobrigada pela liquidação dos títulos descontados, ou seja, caso o devedor não quite a dívida, o banco desconta na conta da empresa o valor referente ao título.

Exemplo: Remessa de duplicatas descontadas com quitação normal

A Companhia Introdutória desconta, no Banco do Brasil S/A, dez duplicatas de sua emissão, conforme relação (borderô), no valor nominal de R\$ 1.000,00. O banco cobra juros no valor de R\$ 150,00 e comissões e taxas no valor de R\$ 30,00.

Contabilização pela remessa dos títulos ao banco:

D – Bancos conta movimento	820
D – Juros passivos a vencer	150
D – Despesas bancárias	30
C – Duplicatas descontadas	1.000

Contabilização pela quitação das duplicatas:

• Baixa dos direitos	
D – Duplicatas descontadas	1.000
C – Duplicatas a receber	1.000
• Apropriação dos juros	
D – Juros passivos	150
C – Juros passivos a vencer	150

Exemplo: Duplicatas descontadas não quitadas no vencimento

Após o vencimento de uma duplicata no valor de R\$ 100,00, o Banco do Brasil devolve o título à empresa, sendo reembolsado mediante débito na conta corrente da empresa e comunicando o fato.

Contabilização do reembolso:

D – Duplicatas descontadas	100
C – Bancos conta movimento	100

18. AQUISIÇÃO DE BENS ATRAVÉS DE CONSÓRCIOS

18.1 CARACTERÍSTICAS

O consórcio é uma modalidade de compra e venda de bens duráveis na qual um grupo de pessoas físicas ou jurídicas forma um capital comum para a aquisição dos mesmos (SCHMIDT, SANTOS e GOMES; 2003). Nesta operação, o consorciado paga mensalmente uma taxa de administração para a administradora do consórcio, bem como um valor destinado a um fundo de reserva. O recebimento do bem pode ocorrer pela contemplação por sorteio ou lance, o que implica um tratamento contábil distinto para as parcelas pagas antes da contemplação e aquelas que forem pagas após o recebimento do bem.

18.2 PAGAMENTOS REALIZADOS ANTES DO RECEBIMENTO DO BEM

Geralmente, as pessoas jurídicas que participam de consórcios para aquisição de bens, têm a intenção de utilizá-lo na consecução dos objetivos organizacionais, ou seja, na manutenção de suas atividades operacionais, portanto os mesmos farão parte do ativo imobilizado. Os recursos aplicados para a aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado devem ser registrados em conta própria desse subgrupo patrimonial, mesmo antes da transferência jurídica do bem, a exemplo dos pagamentos realizados à administradora do consórcio antes da contemplação. Caso a empresa não tenha a intenção de utilizar o bem na manutenção de suas atividades operacionais, deverá registrá-lo no ativo circulante ou no realizável a longo prazo, dependendo do prazo de permanência do bem na empresa.

Os pagamentos realizados à administradora do consórcio antes do recebimento do bem, inclusive o valor do lance, devem ser registrados numa conta denominada “consórcio não contemplado em andamento”, classificada no ativo não circulante imobilizado. Suponhamos que a Companhia ABC esteja inscrita num consórcio para aquisição de um veículo, destinado à manutenção de suas atividades operacionais, com as seguintes características:

- ✓ Número de consorciados: 50
- ✓ Prazo: 50 meses
- ✓ Início: outubro/2009
- ✓ Valor inicial da prestação: R\$ 627,20
- ✓ Data de vencimento das prestações: dia 25 de cada mês
- ✓ Composição do valor da prestação:

Contribuição ao fundo para aquisição do bem	R\$ 560,00
Taxa de administração: 10%	R\$ 56,00
Fundo de reserva: 2%	<u>R\$ 11,20</u>
Total	R\$ 627,20

Supondo que as prestações mensais permaneceram constantes no período de outubro de 2009 a julho de 2010 e que as mesmas foram pagas no vencimento, o montante total pago atinge o valor de **R\$ 6.272,00** (10 meses x R\$ 627,20). Admitindo que o bem ainda não foi recebido, o registro contábil de cada parcela do consórcio deve ser realizado da seguinte forma:

D – Consórcio não contemplado em andamento 627,20
C – Caixa ou banco 627,20

18.3 RECEBIMENTO DO BEM

Por ocasião do recebimento do bem, o custo total será registrado numa conta própria do bem adquirido, também classificada no ativo não circulante imobilizado, em contrapartida da conta de consórcio não contemplado em andamento, em relação às parcelas pagas antes da contemplação, e consórcios a pagar, parte classificada no passivo circulante e parte no exigível a longo prazo.

Admitindo, com base no exemplo anterior, que a Companhia ABC foi contemplada por sorteio ocorrido em 15/07/2010, recebendo o veículo em 30/07/2010, quando restarão 40 prestações de R\$ 627,20. Nesse caso, o valor do custo de aquisição do bem será calculado conforme abaixo:

Prestações pagas	6.272,00
Dívida assumida (40 prestações) ..	<u>25.088,00</u>
Custo de aquisição do bem.....	31.360,00

Pelo recebimento do bem, será realizado o seguinte registro contábil:

D – Veículo	31.360,00
C – Consórcio não contemplado em andamento	6.272,00 (10 prestações)
C – Consórcio a pagar – circulante	10.662,40 (17 prestações)
C – Consórcio a pagar – não circulante	14.425,60 (23 prestações)

No passivo circulante foram registradas as parcelas do período de agosto de 2010 a dezembro de 2011, ou seja, a dívida cujo vencimento ocorra até o final do exercício subseqüente. No passivo exigível a longo prazo foram registradas as parcelas do período de janeiro de 2012 a novembro de 2013, ou seja, a dívida cujo vencimento ocorram após o exercício subseqüente.

18.4 REAJUSTES DAS PRESTAÇÕES APÓS O RECEBIMENTO DO BEM

Os reajustes do valor das prestações a pagar ocorridos após o recebimento do bem, devem ser reconhecidos contabilmente, tendo como contrapartida a conta de variações monetárias passivas. Ainda de acordo com o exemplo anterior, admitindo que houve reajuste da parcela do consórcio para **R\$ 650,00** partir do mês de agosto de 2010, deve-se proceder aos seguintes cálculos:

Valor atualizado da dívida de curto prazo: $17 \times 650,00 = 11.050,00$

Valor contabilizado: $17 \times 627,20 = 10.662,40$

Atualização monetária a contabilizar = **387,60**

Valor atualizado da dívida de longo prazo: $23 \times 650,00 = 14.950,00$

Valor contabilizado: $23 \times 627,20 = 14.425,60$

Atualização monetária a contabilizar = **524,40**

Atualização monetária total a contabilizar = **912,00**

A contabilização da atualização monetária é realizada da seguinte forma:

D – Variações monetárias passivas	912,00
C – Consórcio a pagar – circulante	387,60
C – Consórcio a pagar – longo prazo	524,40

O pagamento das prestações após o recebimento o bem, levando em consideração o reajuste, será registrado da seguinte forma:

D – Consórcio a pagar	650,00
C – Caixa ou banco	650,00

18.5 ASPECTOS FISCAIS

Os aspectos fiscais dos bens adquiridos por intermédio de consórcio estão disciplinados no Parecer Normativo da Câmara Superior de Tributação do Ministério da Fazenda (PN CST n.º 01/83), que determina:

- I. Os desembolsos ocorridos antes do recebimento do bem devem ser classificados em conta do ativo imobilizado, ou, se for o caso, a critério da pessoa jurídica, no ativo circulante ou realizável a longo prazo;*
- II. Por ocasião do recebimento do bem, procede-se da seguinte forma:*
 - a) Em primeiro lugar, regista-se o bem em conta específica e definitiva do ativo, pelo valor constante da nota fiscal pela qual foi faturado, tendo como contrapartida:*
 - A conta do ativo que registrou os pagamentos antecipados, pelo saldo dessa conta, e*
 - A conta do passivo que vai registrar o saldo devedor, pela diferença entre o valor da nota fiscal e o saldo da conta que registrou os pagamentos antecipados;*
 - b) Em seguida, ajusta-se o valor lançado na conta de passivo pela diferença verificada no confronto com o valor efetivo das prestações vincendas, tendo como contrapartida a conta de variações monetárias (resultado) ativas ou passivas, conforme o caso;*
- III. As variações que vierem a ocorrer no saldo no futuro, decorrentes de modificações no valor das prestações, serão refletidas na conta do passivo que regista a obrigação, em contrapartida à conta de variações monetárias (resultado) ativas ou passivas, conforme o caso.*

19. REFERÊNCIAS

BRAGA, Hugo Rocha; ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. *Mudanças contábeis na lei societária: Lei n.º 11.638, de 28 de dezembro de 2007*. São Paulo: Atlas, 2008.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. *Manual prático de interpretação contábil da lei societária*. São Paulo: Atlas, 2010.

Equipe Atlas. *Regulamento do imposto de renda e proventos de qualquer natureza: decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

EQUIPE DE PROFESSORES DA FEA/ USP. *Contabilidade Introdutória*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010;

FABRETTI, Láudio Camargo. *Direito de empresa no novo código civil*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

_____ *Contabilidade Tributária*. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2005

FIPECAFI. *Manual de Contabilidade Societária*. Aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC. São Paulo: Atlas, 2010.

HIGUCHI, Hiromi ; HIGUCHI, Fábio Hiroshi. *Imposto de Renda das empresas: interpretação e prática*. Atualizado até a Lei n.º 9.532/97. 23. ed. São Paulo: Atlas, 1998

IUDÍCIBUS, Sérgio de. MARION, José Carlos. FARIA, Ana Cristina de. *Introdução à teoria da contabilidade para o nível de graduação. Com alterações da lei n.º 11.638/2007*. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARION, José Carlos. *Contabilidade empresarial*. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

NEVES, Silvério das. VICENCONTI, Paulo Eduardo V. *Contabilidade Básica: atualizado pela convergência internacional às normas de contabilidade no Brasil através das Leis n.º 11.638/2007 e 11.941/2009 e seus reflexos tributários*. 14 ed. São Paulo: Frase Editora, 2009.

OLIVEIRA, Aristede de. *Manual de Prática Trabalhista* 44 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

RIBEIRO, Osni Moura. *Contabilidade Intermediária*. São Paulo: Saraiva, 2005.

RUSSO, Francisco; OLIVEIRA, Nelson de. *Manual prático de constituição de empresas*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SANTOS, José Luiz dos. SCHMIDT, Paulo. *Contabilidade societária. Atualizada pela Lei n.º 11.638/2007, Medida Provisória n.º 449/2008 e Deliberação CVM n.º 565/2008*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2009.