Encerramento do Balanço

Prof. Wagner Mendes



WAGNER MENDES

- Pós-graduado em Gestão em Controladoria, Auditoria e Tributos - FGV.
- MBA Executivo Internacional Ohio University.
- Graduação em Ciências Contábeis Faculdades
 Oswaldo Cruz.
- Professor de pós-graduação na Faculdade Trevisan.
- Professor e palestrante do CRC/SP, Sescon/SP,
 SindCont/SP, Setcesp/SP, Cenofisco e Premier Cursos.
- Autor e coautor de vários livros na área contábil e tributária.



Programa

- 1. O que é encerramento de balanço e qual a sua importância.
- 2. Obrigatoriedade da escrituração contábil.
- 3. Contabilidade internacional (IFRS).
- 4. Demonstrações contábeis obrigatórias.
- 5. Avaliação do estoque.
- 6. Verificação dos custos do ativo imobilizado.
- 7. Redução ao valor recuperado dos ativos.
- 8. Ajuste a valor justo e presente.
- Reconhecimento das receitas.
- 10. Distribuição de lucros e dividendos.



Ao final do exercício social, o profissional da contabilidade se depara com a necessidade de encerrar a contabilidade.

Para que não ocorra transtornos é importante que o profissional volte ao início do exercício e verifica alguns pontos necessários. Um deles diz respeito à documentação a ser utilizada como base para a escrituração contábil e apuração tributária. É fato que muitas empresas não recebem em tempo hábil a documentação para contabilização, o que prejudica o resultado contábil e fiscal. Portanto, é importante que o profissional não deixe de "cobrar" documentos faltantes na escrituração somente no encerramento do exercício. Essa cobrança precisa ser permanente.



Outro ponto que merece atenção é a correta classificação dos fatos contábeis.

As fontes de informações mais usuais para verificação dos registros contábeis são os livros fiscais, os extratos bancários, as posições de financiamentos e carteiras de cobranças, as folhas de pagamento, os controles de caixa, entre outras.

A correta apuração dos tributos e contribuições também é peça importante na apuração do resultado da empresa, bem como na montagem das demonstrações contábeis.



O Balancete de Verificação precede a Demonstração do Resultado do Exercício e o Balanço Patrimonial. Nele, estarão contidas as contas de resultado (receitas e despesas) e as patrimoniais (de ativo e passivo). Por consequência, a diferença entre as receitas e despesas (lucro ou prejuízo) será transferida de forma automática para a conta de "Lucros ou Prejuízos Acumulados".

Caso tenha havido lucro e a forma societária da pessoa jurídica seja **Sociedade Anônima**, o lucro apurado deverá ser transferido para outra conta, aguardando destinação.

Sendo a forma **Sociedade Limitada**, em havendo lucro, este poderá permanecer dentro do Patrimônio Líquido, na conta "Lucros ou Prejuízos Acumulados". De acordo com a legislação, as demonstrações contábeis serão complementadas por "Notas Explicativas".



Procedendo desta forma, o que restam são os ajustes que podem ser feitos no encerramento do exercício, decorrentes das conciliações contábeis.

Outros ajustes decorrem da iniciativa do profissional da contabilidade e/ou necessidade/obrigação da empresa. Exemplos: constituições de provisões; avaliação de investimentos pelo MEP; ajustes dos estoques, ajuste a valor presente de direitos e obrigações, entre outras.



Por fim, podemos dizer que, por meio da análise das Demonstrações Contábeis e de outras informações, a empresa poderá analisar sua lucratividade e retorno do capital investido.

Cabe, ainda, mencionar a necessidade de utilização da informação contábil não só como avaliação do que ocorreu durante o exercício, mas, também, como fonte para tomada de decisões para os próximos exercícios.



Naturalmente, esta palestra, não aborda todos os ajustes, mas pode ser utilizada como uma diretriz inicial para a execução do trabalho.



2. Obrigatoriedade da Escrituração Contábil

De acordo com o art. 1.179 do Código Civil, todas as pessoas jurídicas devem ter escrituração contábil, com exceção do pequeno empresário.

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





Pequeno empresário

Considera-se pequeno empresário, para efeito de aplicação do disposto de dispensa legal da escrituração contábil, o empresário individual caracterizado como microempresa na forma da Lei Complementar 123/2006 que aufira receita bruta anual, no anocalendário anterior, de até R\$ 81.000,00 (art. 68 da LC º 123/2006).

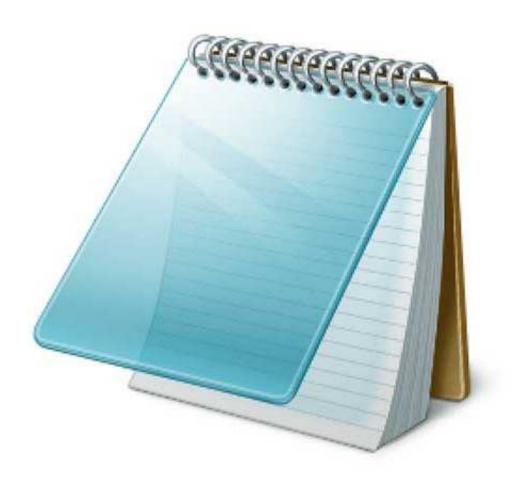


2. Obrigatoriedade da Escrituração Contábil

A Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404/1976), também estabelece esta obrigatoriedade fazendo referência explicita à legislação comercial, conforme o seu art. 177:

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





Obrigatoriedade

Vejam que a obrigatoriedade pela manutenção da escrita contábil é uma imposição comercial e societária, e não fiscal.



2. Obrigatoriedade da Escrituração Contábil

Diante desses fatos, o Conselho Federal de Contabilidade publicou a Resolução nº 1.330/2011 que, aprovou a ITG 2000 que foi alterada e consolidada pela ITG 2000 (R1), estabelece critérios e procedimentos a serem adotados pela empresa para a escrituração contábil de seus fatos patrimoniais, bem como a guarda e a manutenção da documentação e de arquivos contábeis e a responsabilidade do profissional da contabilidade.





- 49 Pronunciamentos técnicos CPC.
- 23 Interpretações dos pronunciamentos contábeis ICPC
- 8 Orientações sobre pronunciamentos contábeis OCPC

NBC – Normas Brasileiras de Contabilidade

E as demais sociedades?



NBC TG 1000 – Contabilidade para pequenas e médias empresas, aprovado por meio da Resolução CFC nº 1.255/2009.



Vigência: 01/01/2010

Objetivo: responder a uma demanda na busca de maior comparabilidade para os usuários, preparação para entrar em mercados públicos de capitais e melhora da confiança na contabilidade das pequenas e médias entidades, que, segundo estudos do IASB, representam mais de 95% das empresas mundiais.



"Full" NBC TG 1000



E as Microempresas e Empresas de Pequeno porte?





42 itens 13 páginas

ITG 1000 - Modelo Contábil para Microempresas e Empresas de Pequeno Porte

A Microempresa e Empresa de Pequeno Porte, o empresário individual, o empresário individual de responsabilidade limitada, a sociedade limitada e a sociedade simples ou empresária que obteve faturamento, no ano anterior, igual ou inferior a R\$ 4.8 milhões.

Permissão de adotar um modelo contábil que não desobriga que a entidade mantenha a escrituração contábil uniforme dos seus atos e fatos administrativos que provocaram ou possam vir a provocar alteração do seu patrimônio.



4. Demonstrações Contábeis Obrigatórias

De modo geral podemos sintetizar no quadro ao lado o conjunto completo das demonstrações contábeis por situação e natureza empresarial.

Demonstração Contábil	CFC CPC 26	PME ME e EPP NBC TG 1000 ITG 1000		Receita Federal
ВР	Obrigatória	Obrigatória Obrigatória		Obrigatória
DRE	Obrigatória	Obrigatória	Obrigatória Obrigatória	
DRA	Obrigatória	Facultativas qdo as únicas alterações no PL derivarem de: distribuição de lucro, correção de erros de períodos anteriores e mudanças de políticas contábeis		-
DLPA	-	Obrigatória, a não ser se elaborar a DMPL	Facultativa Obrigatória	
DMPL	Obrigatória Pode ser substituída pela DLPA		Facultativa	-
DFC	Obrigatória	Obrigatória Facultativa		-
DVA	DVA Só S/A Cia Aberto Facultativa		Facultativa	-
NE	Obrigatória	Obrigatória Obrigatória -		-





5. Estoques CPC 06 (R1).

Estoques são ativos: (a) mantidos para venda no curso normal dos negócios; (b) no processo de produção para venda; ou (c) na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos no processo de produção ou na prestação de serviços (item 6).



Critérios de Valoração de Estoque

Segundo o Pronunciamento Técnico CPC 16 (R1), o custo dos estoques, de uma forma geral, deve ser atribuído pelo uso do critério Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair (PEPS) ou pelo critério do custo médio ponderado (item 23).

Lembrando que o método UEPS (último a entrar, primeiro a sair) não foi recepcionado pelo CPC. Dessa forma a sua utilização é vedada tanto para fins contábeis como para fins fiscais.



Mensuração de Estoque

Os estoques devem ser mensurados pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor (item 9).



Valor Realizável Líquido

É o preço de venda estimado no curso normal dos negócios deduzido dos custos estimados para sua conclusão e dos gastos estimados necessários para se concretizar a venda.

Vejam que o VRL refere-se ao montante líquido que a empresa espera realizar com a venda do estoque no curso normal dos negócios.



Exemplo

A perda será dedutível somente quando ocorrer a venda dos estoques. Ela deve ser destacada em subconta contábil para fins de ajustes no e-Lacs e e-Lalur.

Preço de venda estimado	R\$ 150
(-) Custo de produção estimado	R\$ 70
(-) Despesa de venda estimada	R\$ 20
(=) Valor realizável líquido	R\$ 60
(-) Custo contábil	R\$ 200
(=) Perda na realização do estoque	R\$ 140



Revisão do Valor do Estoque

Em cada período subsequente, deve ser feita uma nova avaliação do valor realizável líquido.

Se as causas que deram origem à contabilização da perda do valor recuperável desaparecerem, a empresa deve reverter a perda, até o limite do valor reconhecido.



6. Ativo Imobilizado (CPC 27)

Ativo imobilizado é o item tangível que: (a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e (b) se espera utilizar por mais de um período (item 6).





Reconhecimento inicial

Um item do imobilizado deve ser inicialmente mensurado pelo seu custo (CPC 27).

O custo reconhecido de um item do ativo imobilizado deve ser equivalente ao valor à vista no momento do reconhecimento.



Reconhecimento subsequente

Após o reconhecimento inicial, a empresa deve mensurar um item do imobilizado pelo método de custo.

No método de custo, um item do imobilizado deve ser apresentado no balanço pelo seu custo deduzido da depreciação acumulada e das perdas estimadas por redução ao valor recuperável (*impairment*).



Depreciação

Devem ser depreciados com base na sua vida útil econômica.

Valor depreciável é o custo de um ativo ou outro valor que substitua o custo, menos o seu valor residual.

Valor residual de um ativo é o valor estimado que a empresa obteria com a venda do ativo, após deduzir as despesas estimadas de venda, caso o ativo já tivesse a idade e a condição esperadas para o fim de sua vida útil.



Exemplo

O valor que será depreciável é aquela parte investida pela empresa, na aquisição ou construção do ativo, que não será recuperada pelo caixa produzido pela sua eventual venda ao final de seu uso.

Item	ATIVO	R\$
1	Custo de Aquisição do Bem	100.000
2	(-) Valor Depreciável	40.000
3	(=) Valor Residual	60.000



Depreciação

Poderá ser computada como custo ou encargo, em cada exercício, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo não circulante classificados como imobilizado resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal (art. 121 da IN RFB nº 1.700/2017).

A quota de depreciação é dedutível a partir da época em que o bem é instalado, posto em serviço ou em condições de produzir.

Somente será permitida depreciação de bens móveis e imóveis intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços.

Quota de Depreciação

A quota de depreciação dedutível na apuração do IRPJ e da CSLL será determinada mediante a aplicação da taxa anual de depreciação sobre o custo de aquisição do bem (art. 123 da IN RFB nº 1.700/2017).

A taxa anual de depreciação será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar a utilização econômica do bem pelo contribuinte, na produção dos seus rendimentos.

O prazo de vida útil admissível é aquele estabelecido no Anexo III da IN RFB nº 1.700/2017, ficando assegurado ao contribuinte o direito de computar a quota efetivamente adequada às condições de depreciação dos seus bens, desde que faça prova dessa adequação quando adotar taxa diferente.



Quota de Depreciação

Com base neste texto, podemos concluir que é permitido utilizar uma taxa contábil de depreciação diferente daquela prevista pela legislação do imposto de renda, desde que obtenha prova documental.



Aspectos Tributários

Caso a quota de depreciação registrada na contabilidade do contribuinte seja **MENOR** do que aquela calculada com base na IN RFB nº 1.700/2017, a diferença poderá ser excluída do lucro líquido na apuração do lucro real com registro na Parte B do e-Lalur do valor excluído.

A partir do período de apuração em que o montante acumulado das quotas de depreciação computado na determinação do lucro real atingir o limite de 100% do valor depreciável, o valor da depreciação, registrado na escrituração comercial, deverá ser adicionado ao lucro líquido para efeito de determinação do lucro real com a respectiva baixa na Parte B do e-Lalur.



Exemplo I

ANO	CONTÁBIL	AJUSTE FISCAL	
		e-Lacs	e-Lalur
1	10%	(-) 10%	(-) 10%
2	10%	(-) 10%	(-) 10%
3	10%	(-) 10%	(-) 10%
4	10%	(-) 10%	(-) 10%
5	10%	(-) 10%	(-) 10%
6	10%	(+) 10%	(+) 10%
7	10%	(+) 10%	(+) 10%
8	10%	(+) 10%	(+) 10%
9	10%	(+) 10%	(+) 10%
10	10%	(+) 10%	(+) 10%

Vamos considerar que:

- a) a taxa de depreciação contábil seja de 10% a.a.
- b) a taxa de depreciação fiscal seja de 20%, de acordo com IN RFB nº 1.700/2017.



Aspectos Tributários

Se a quota de depreciação contábil for **MAIOR** daquela admitida pelo Fisco, a diferença deverá ser adicionada do lucro líquido na apuração do lucro real e da CSLL.

A partir do período de apuração em que o montante acumulado das quotas de depreciação computado na determinação do lucro real atingir o limite de 100% (contábil + fiscal), o valor da depreciação contábil deverá ser excluída ao lucro líquido para efeito de determinação do lucro real e da CSLL.

Exemplo II

Depreciação contábil maior (50%) que a taxa fiscal (20%).

ANO	CONTÁBIL	AJUSTE FISCAL	
		e-Lacs	e-Lalur
1	50%	+30%	+30%
2	50%	+30%	+30%
3	-	-20%	-20%
4	-	-20%	-20%
5	-	-20%	-20%

Considerando o fim do RTT a partir de 01.01.2014 (optantes da lei 12.973/2014) e a partir de 01.01.2015 (não optantes da Lei 12.973/2014), e considerando a manutenção da vigência do § 3º do art. 57 da Lei nº 4.506/1964, entende-se que retorna a possibilidade de utilizar taxas maiores que aquela estabelecida fiscalmente, desde que faça prova documental.



O § 3º do art. 183 da Lei nº 6.404/1976, com redação dada pelas Leis nº 11.638/2007 e de nº 11.941/2009, os itens do ativo imobilizado deverão, periodicamente (no mínimo, por ocasião da elaboração das demonstrações contábeis anuais), serem analisados sobre a recuperação dos valores registrados a fim de que sejam registradas as perdas de valor de capital aplicado quando houver decisão de interromper as atividades a que se destinavam ou quando comprovado que não poderão produzir resultados suficientes para recuperação desse valor.



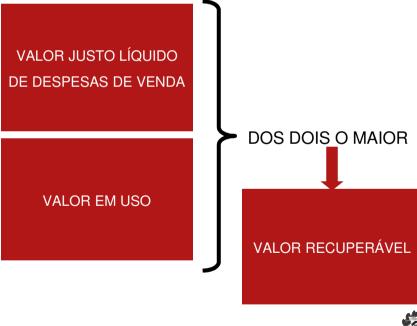
Ou seja, caso existam evidências claras de que ativos estão avaliados por valor não recuperável no futuro, a empresa deverá imediatamente reconhecer a desvalorização por meio da constituição de perdas ajustadas no resultado de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 (R1) – Redução ao Valor Recuperável de Ativos.



Um ativo está desvalorizado quando seu valor contábil do exercício excede o seu valor recuperável (valor líquido de venda ou valor em uso). Com isso nasce a obrigação de reconhecer, no resultado do exercício, a sua desvalorização.



Graficamente,
podemos resumir a
mensuração do valor
recuperável seguinte
maneira:





Se o valor recuperável do ativo for **MAIOR** que o seu valor contábil, não será necessário nenhum registro. Contudo, se o valor recuperável do ativo for **MENOR** que o valor contábil a empresa deverá efetuar o ajuste reconhecendo uma perda no resultado do exercício.



Exemplo

Vamos considerar que uma máquina, que gera fluxo de caixa dentro de uma linha de produção de produtos claramente identificáveis, tenha o seguinte valor contábil ao final de um exercício:

ATIVO NÃO CIRCULANTE		
IMOBILIZADO	R\$	
Máquina	250.000	
(-) Depreciação Acumulada	50.000	
(=) Valor Contábil	200.000	



Ao longo desse exercício, a empresa verificou que o valor de mercado desse ativo diminuiu mais do que seria de se esperar como resultado da passagem do tempo ou de seu uso normal. Além disso, verificou também que o desempenho econômico desse ativo foi pior do que o esperado.

Em decorrência dessas evidências, a empresa decidiu estimar o valor recuperável desse imobilizado para constatar se deveria ser reconhecida alguma perda por desvalorização (*impairment*), com as seguintes mensurações:



A partir dessas informações, a empresa concluiu que o valor recuperável do ativo sob análise é de R\$ 181.515 (valor em uso), por este ser maior que o valor líquido de venda (R\$ 175.000).

CRITÉRIO UTILIZADO	R\$
Valor em uso	181.515
Valor justo líquido de despesas de venda	175.000

Observação:

Dos dois cálculos apurados, utilizar o MAIOR valor como recuperável. Neste caso, o valor será de \$ 181.515.



Neste caso, o **impairment** de R\$ 18.485 deverá ser contabilizado no resultado do exercício.

Valor de uso	181.515
(-) Valor Contábil	200.000
(=) Valor da Perda por Desvalorização da	18.485
Máquina (Impairment)	



Após o lançamento contábil do *impairment* o ativo será demonstrado da seguinte maneira, no balanço patrimonial.

A perda será dedutível quando ocorrer a alienação ou baixa do bem.

	ATIVO NÃO C	CIRCULANTE	
	IMOBILIZADO		R\$
Máquina			250.000
(-) Depreciação Acumulada			50.000
(-) Perda por Desvalorização da Mád	quina (Impairment)		18.485
(=) Valor Recuperável do Ativo			181.515



A NBC TG 01 (R4) e internacional (IAS 36) estabelecem que a empresa deva avaliar na data de encerramento do exercício social se há alguma indicação, com base nas fontes externas e internas de informação, de que uma perda reconhecida em anos anteriores deva ser reduzida ou eliminada, se houver alteração nas estimativas do valor justo do ativo.



Ou seja, existe a possibilidade de uma perda por desvalorização, reconhecida em período anterior para um ativo imobilizado individual ou para unidade geradora não existir mais ou ter diminuído.



7. Valor Justo (CPC 46)



Valor justo é o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração (item 9 do CPC 46).

O valor justo é uma mensuração baseada em mercado.



Os ativos e passivos que estão sujeitos à mensuração pelo valor justo são:

Ativos financeiros pelo valor justo com contrapartida no resultado	Valor justo	Resultado
Ativos financeiros disponíveis para venda	Valor justo	Resultado abrangente (PL)
Derivativos	Valor justo	Resultado
Ativos biológicos	Valor justo	Resultado
Propriedades para investimento	Valor justo	Resultado



Ganho

O **GANHO** decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no VALOR JUSTO não será computado na determinação do lucro real e do resultado ajustado desde que o respectivo aumento no valor do ativo ou redução no valor do passivo seja evidenciado contabilmente em SUBCONTA vinculada ao ativo ou passivo (art. 97 IN RFB nº 1.700/2017).



Aspectos Tributários

O ganho evidenciado por meio da subconta será computado na determinação do lucro real e do resultado ajustado à medida que o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou quando o passivo for liquidado ou baixado.

Na hipótese de não ser evidenciado por meio de subconta, o ganho será tributado imediatamente. Neste caso, o ganho não poderá acarretar:

- I redução de prejuízo fiscal do período, devendo, nesse caso, ser considerado em período de apuração seguinte em que exista lucro real antes do cômputo do referido ganho;
- II redução de base de cálculo negativa da CSLL do período, devendo, nesse caso, ser considerado em período de apuração seguinte em que exista resultado ajustado positivo antes do cômputo do referido ganho.



Aspecto Contábil

Contabilmente, o ganho será registrado a crédito em conta de receita ou de patrimônio líquido em contrapartida à subconta vinculada ao ativo ou passivo (arts. 98 e 100, § 1º, da IN RFB nº 1.700/2017).





Exemplo

Terreno (Propriedade para Investimento ANC)	700.000
Avaliação a Valor Justo (CPC 28)	1.000.000
Ganho de avaliação	300.000

Registro em subconta do ativo:

D	Subconta - AVJ - Terreno (Propriedade para Investimento ANC)	300.000
С	Receita de Valor Justo (CR)	300.000





Após este lançamento, o balanço ficará demonstrado da seguinte maneira:

BALANÇO PATRIMONIAL				
ATIVO	R\$	PASSIVO	R\$	
Não Circulante	1.000.000	PL	1.000.000	
Propriedade para Investimentos	1.000.000	Capital	700.000	
Terreno	700.000	Reserva de Lucros	300.000	
Subconta - AVJ - Terreno	300.000			



Lucro Presumido

O ganho decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não integrará as bases de cálculo do lucro presumido e do resultado presumido (art 217 da IN RFB nº 1.700/2017).



Perda

A **PERDA** decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no VALOR JUSTO somente poderá ser computada na determinação do lucro real e do resultado ajustado à medida que o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou quando o passivo for liquidado ou baixado, e desde que a respectiva redução no valor do ativo ou aumento no valor do passivo seja evidenciada contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo (art. 14 da Lei 12.973/2014 e art. 102 da IN RFB nº 1.700/2017).



Aspecto Tributário

- Na hipótese de não ser evidenciada por meio de subconta, a perda será considerada indedutível na apuração do lucro real e do resultado ajustado.
- O valor da subconta baixado poderá ser excluído do lucro líquido na determinação do lucro real e do resultado ajustado no período de apuração relativo à baixa.



Aspecto Contábil

Contabilmente, a perda será registrada a débito em conta de despesa ou de patrimônio líquido em contrapartida à subconta vinculada ao ativo ou passivo (arts. 103 e 104, § 1º, da IN RFB nº 1.700/2017).





Exemplo

Terreno (Propriedade para Investimento ANC)	700.000
Avaliação a Valor Justo (CPC 28)	500.000
Perda de avaliação	200.000

Registro em subconta do ativo:

D	Perda de Valor Justo (CR)	200.000
С	(-) Subconta - AVJ - Terreno (Propriedade para Investimento ANC)	200.000





Após estes lançamentos, o balanço ficará demonstrado da seguinte maneira:

BALANÇO PATRIMONIAL				
ATIVO	R\$	PASSIVO	R\$	
Não Circulante (Propriedade para Investimentos)	500.000	PL	500.000	
Terreno	700.000	Capital	700.000	
(-) Subconta - AVJ - Terreno	200.000	Prejuízos Acumulados	200.000	



8. Ajuste a Valor Presente (CPC 12)



Valor presente (*present value*) - é a estimativa do valor corrente de um fluxo de caixa futuro, no curso normal das operações da entidade (Anexo do CPC 12).

O ajuste a valor presente deve ser aplicado aos elementos integrantes do ativo e passivo decorrentes de operações a longo prazo, ou de curto prazo quando houver efeito relevante, nos quais tenham sido embutidos os juros, sejam eles explícitos ou implícitos. O objetivo é demonstrar o valor presente de um fluxo de caixa futuro.



Para determinar o valor presente de um fluxo de caixa, três informações são necessárias:

- a) valor do fluxo futuro (considerando todos os termos e as condições contratadas);
- b) data do referido fluxo financeiro; e
- c) taxa de desconto aplicável à transação.



Aspecto Tributário - AVP de Ativos

Os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, relativos a cada operação, somente serão considerados na determinação do lucro real e do resultado ajustado no mesmo período de apuração em que a receita ou resultado da operação deva ser oferecido à tributação (art. 90 da IN RFB nº 1.700/2017).

O mesmo tratamento tributário se aplica à tributação do lucro presumido.



Aspecto Contábil - AVP de Ativos

Na venda a prazo sujeita ao ajuste a valor presente os valores decorrentes desse ajuste serão registrados a crédito em conta de juros a apropriar ou equivalente.



Aspecto Contábil - AVP de Ativos (Receita Bruta)

Se a receita da venda for classificada como receita bruta, os valores decorrentes do AVP deverão ser registrados a débito em conta de dedução da receita bruta, em contrapartida à conta de juros a apropriar ou equivalente.





Exemplo de Venda a Prazo

Vamos supor que uma empresa mercantil tenha vendido a prazo uma mercadoria no valor de R\$ 100.000,00.

Considerando que o valor presente desta duplicata seja de R\$ 85.000,00.

Considerando que o prazo de venda seja de 30 meses.

Seguem os lançamentos contábeis:





Registro do faturamento:

D	Clientes (Ativo Circulante + Ativo Não Circulante)	100.000
С	Receita Bruta (Resultado)	100.000

Registro do ajuste a valor presente:

D	Despesa com AVP (Resultado – dedução da receita bruta)	15.000
С	Juros a Apropriar (Ativo Circulante + Ativo Não Circulante)	15.000





Após estes lançamentos, o balanço ficará demonstrado da seguinte maneira:

BALANÇO PATRIMONIAL						
ATIVO	R\$	PASSIVO	R\$			
Circulante + Não Circulante		Circulante + Não Circulante				
Clientes	100.000	PL	85.000			
(-) Juros a Apropriar	15.000¹	Reserva de lucros	85.000			
Total do ativo	85.000	Total do passivo	85.000			

(1) Contabilmente, a medida que os juros forem sendo incorridos, deverão ser transferidos do ativo para o resultado do exercício como receita financeira de AVP. Essa receita poderá ser excluída do lucro líquido na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.





A DRE ficará demonstrada da seguinte maneira:

DRE	
Revenda de mercadorias	100.000
(-) Deduções da receita bruta "Despesas de AVP"	15.000²
(=) Receita líquida	85.000

⁽²) A despesa de juros a valor presente, registrada como dedução da receita bruta, será adicionada ao lucro líquido na determinação do lucro real e da CSLL.



Nota

As adições e exclusões citadas serão controladas exclusivamente na Parte B do e-Lalur e do e-Lacs, não se lhes aplicando o controle por subconta (art. 91, § 4º, da IN RFB nº 1700/2017).





Aspectos Contábil e Tributário - AVP de Ativos (Demais Operações)

Nas demais operações sujeitas ao AVP, os valores decorrentes desse ajuste também serão registrados a crédito em conta de juros a apropriar ou equivalente (art. 92 da IN RFB nº 1.700/2017).

Os valores decorrentes do AVP serão adicionados ao lucro líquido na determinação do lucro real e do resultado ajustado no período de apuração em que a receita ou resultado relacionado à operação deva ser oferecido à tributação.

Os valores apropriados como receita a partir da conta de juros a apropriar ou equivalente poderão ser excluídos do lucro líquido na determinação do lucro real e do resultado ajustado nos períodos de apuração relativos às apropriações.



Aspecto Tributário – AVP de Passivos

Nota:

Nas hipóteses previstas nos incisos I, II e III, os valores decorrentes do ajuste a valor presente deverão ser evidenciados contabilmente em subconta vinculada ao ativo.

Por sua vez, o art. 93 da IN RFB nº 1.700/2017, determina que os valores decorrentes do AVP de elementos do passivo relativos a cada operação, somente serão considerados na determinação do lucro real e do resultado ajustado no período de apuração em que:

- o bem for revendido, no caso de aquisição a prazo de bem para revenda;
- II. o bem for utilizado como insumo na produção de bens ou serviços, no caso de aquisição a prazo de bem a ser utilizado como insumo na produção de bens ou serviços;
- III. o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, no caso de aquisição a prazo de ativo não classificável nos itens I e II;
- IV. a despesa for incorrida, no caso de aquisição a prazo de bem ou serviço contabilizado diretamente como despesa; e
- V. o custo for incorrido, no caso de aquisição a prazo de bem ou serviço contabilizado diretamente como custo de produção de bens ou serviços.





Exemplo de Compra a Prazo

Vamos supor que a empresa tenha adquirido a prazo mercadoria para revenda no valor de R\$ 120.000,00.

Considerando que o valor presente seja de R\$ 100.000,00.

Considerando que o prazo de pagamento seja de 30 meses.

Teremos:





Registro da aquisição:

D	Estoque (Ativo Circulante)	120.000
С	Fornecedores (Passivo Circulante + Passivo Não Circulante)	120.000

Registro do ajuste a valor presente:

D	Juros a Apropriar (Passivo Circulante + Passivo Não Circulante)	20.000
С	Subconta - AVP - Estoque (Ativo Circulante)	20.000
		4 4



Após estes lançamentos, o balanço ficará demonstrado da seguinte maneira:

BALANÇO PATRIMONIAL				
ATIVO	R\$	PASSIVO	R\$	
Circulante + Não Circulante		Circulante + Não Circulante		
Estoque	120.000	Fornecedores	120.000	
(-) Subconta AVP -Estoque ²	20.000	(-) Juros a Apropriar ¹	20.000	
TOTAL	100.000	TOTAL	100.000	

⁽¹) A conta juros a apropriar quando transferida para o resultado como uma despesa financeira será indedutível para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

(2) A subconta quando for realizada poderá ser excluída da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Nota

As adições e exclusões relativas às hipóteses previstas nos incisos IV e V (despesas e custos), serão controladas na Parte B do e-Lalur e do e-Lacs.





9. RECEITAS (CPC 47)

Receita é aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ,ou diminuição de passivos que resultam em aumento do patrimônio líquido.





Quando reconhecer?

Segundo o CPC 47, uma entidade apenas reconhece receita quando satisfaz uma obrigação de desempenho, transferindo um bem ou serviço prometido a um cliente. Um bem ou serviço é geralmente considerado transferido quando o cliente obtém o seu controle.

O CPC 47 afirma que "controle de um ativo se refere à capacidade de dirigir o uso e obter substancialmente todos os benefícios remanescentes do ativo". Controle também significa a capacidade de impedir que outros dirijam o uso e recebam os benefícios de um bem ou serviço.

A transferência do controle a um cliente representa a transferência dos direitos relativos ao bem ou serviço.

A norma indica que uma entidade deve determinar, na data da assinatura do contrato, se transferirá o controle de um bem ou serviço prometido ao longo do tempo ou em um determinado momento.

Quando reconhecer?

Segundo o parágrafo 35 do CPC 47, um bem ou serviço somente deve ser reconhecido ao longo do tempo se atender ao menos uma das seguintes características:

- a) Quando o Cliente recebe e consome simultaneamente os benefícios gerados pelo desempenho por parte da entidade à medida em que a entidade efetiva o desempenho, ou seja, aqueles serviços de natureza rotineira ou recorrentes, como por exemplo, serviços de limpeza, manutenção, prestação de serviços de auditoria, etc.
- b) Quando o desempenho por parte da Empresa cria ou melhora o ativo que o cliente controla à medida que o ativo é criado ou melhorado. Aqueles típicos serviços onde a empresa constrói um ativo no terreno do cliente.
- c) Quando o desempenho por parte da entidade não cria um ativo com uso alternativo para ela e esta possui direito executável ao pagamento pelo desempenho concluído até a data presente. É o típico caso em que a entidade constrói um ativo específico para o cliente que praticamente só tem serventia para ele. Um exemplo seria, construir uma ponte para o Governo do Estado ou uma nova estação de metrô.

Exemplos:

Receita originada na venda de produtos quando	Visão contábil:
satisfeitas as seguintes condições:	-entidade tenha transferido para o comprador os riscos e benefícios significativos
	inerentes a propriedade dos produtos.
	-entidade não mantenha envolvimento com os bens vendidos.
	-valor da receita possa ser mensurado com confiabilidade.
Vanda am Canaiana aão	A receita deve ser reconhecida pelo remetente apenas quando as mercadorias
Venda em Consignação	forem vendidas pelo comprador a um terceiro.
	Receita é reconhecida quando o comprador passa a deter a propriedade.
Venda faturada e não entregue	Receita não é reconhecida quando existe apenas a intenção de adquirir ou
	produzir.
Adiantamentos de clientes	A receita deve ser reconhecida quando as mercadorias forem entregues ao
	comprador.

Serviços Prestados	Reconhecer a receita associada com a transação por referência ao estágio de execução da transação ao final do período de referência (chamado algumas vezes como o método de percentagem completada).
Contrato de Construção	Quando o resultado de contrato de construção pode ser estimado de forma confiável, a entidade deve reconhecer a receita e os custos associados com o contrato de construção como receita e despesas respectivamente, tendo por referência o estágio de execução da atividade contratual na data do balanço (muitas vezes referido como método de percentagem completada).
Taxa de instalação	Reconhecidas como receita tomando por base a execução da instalação.
Taxa de manutenção	Atendimento pós-venda, esse valor deve ser diferido e reconhecido como receita durante o período em que o serviço for prestado. O montante diferido deve ser aquele que irá cobrir os custos esperados dos serviços contratados, juntamente com uma margem de lucro razoável sobre esses serviços.



Comissões de publicidades	Reconhecidas quando o respectivo anúncio ou comercial são apresentados ao público.
Taxa de matrícula	Receita é reconhecida ao longo do período em que as aulas são ministradas.
Aluguel	Pro rata tempore
Serviço de construção	Conclusão de fases e etapas
Serviço de consultoria	Horas de consultas realizadas
Serviços de telefonia	Medição de ligações
Serviços de transportes	Fretes realizados
Serviços de treinamentos	Horas de aulas apresentadas
Venda de ingressos em eventos	Reconhecidas quando o evento ocorre.
Serviços financeiros	Pro rata tempore



10. Distribuição de Lucros

Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presunido ou arbitrado, não estão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no país ou no exterior (art. 10 da Lei 9.249/1995).





Lucro Presumido ou Arbitrado

No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, poderão ser pagos ou creditados sem incidência do IRRF (art. 238 da IN RFB nº 1.700/2017):

I - o valor da base de cálculo do imposto, diminuído do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a que estiver sujeita a pessoa jurídica;

II - a parcela de lucros ou dividendos excedentes ao valor determinado no inciso I, desde que a empresa demonstre, com base em escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado.



Parcela excedente

A parcela dos rendimentos pagos ou creditados a sócio ou acionista ou ao titular da pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado, a título de lucros ou dividendos distribuídos, ainda que por conta de período-base não encerrado, que exceder o valor apurado com base na escrituração, será imputada aos lucros acumulados ou reservas de lucros de exercícios anteriores, ficando sujeita a incidência do imposto sobre a renda calculado segundo o disposto na legislação específica, com acréscimos legais (art. 238, § 3º, da IN RFB nº 1.700/2017).



Inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será submetida à tributação nos termos do art. 61 da Lei nº 8.981/995, que determina (art. 238, § 4º, da IN RFB nº 1.700/2017).

Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, do pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.

§ 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.



Proibição

O art. 1.018 do RIR/2018 estabelece que a pessoa jurídica que possuir débitos não garantidos, por falta de recolhimento do imposto sobre a renda no prazo legal, não poderá distribuir lucros a seus sócios ou acionistas bem como a seus diretores e demais membros de órgãos dirigentes, fiscais ou consultivos.





www.sindcontsp.org.br

Praça Ramos de Azevedo, 202 Centro – São Paulo/SP (11) 3224-5100 / 3224-5125 cursos3@sindcontsp.org.br

