

31.4 - Provisão Para 13º Salário

1. CONSTITUIÇÃO DA PROVISÃO

De acordo com o artigo 338 do RIR/99, as pessoas jurídicas poderão deduzir, como custo ou despesa operacional, em cada período de apuração do imposto (trimestral ou balanço de suspensão ou redução), a importância destinada a constituir provisão para pagamento de remuneração correspondente ao 13º salário de empregados.

A provisão é calculada na base de 1/12 da remuneração dos empregados que tiverem trabalhado no mínimo quinze dias no mês, cabendo ajuste do valor provisionado nos meses anteriores em virtude de reajustes salariais, acrescidos dos encargos sociais cujo ônus cabe à empresa.

As gratificações, de qualquer espécie, pagas aos diretores ou administradores não são dedutíveis para fins de apuração do lucro real, ainda que pagas a título de 13º salário (art. 303 do RIR/99).

2. NÃO CONSTITUIÇÃO DA PROVISÃO

A empresa que não provisionar o valor do 13º salário, em obediência ao princípio contábil da competência, irá contabilizar essa gratificação diretamente em conta de despesa ou custo, conforme o caso, no mês em que se der a quitação da gratificação em folha de pagamento. Os adiantamentos serão considerados como tal e registrados em conta própria do ativo circulante, sendo baixados por ocasião da quitação da gratificação.

3. PROVISÃO DOS ENCARGOS SOCIAIS

A empresa poderá provisionar os encargos sociais (20% do INSS, FGTS, percentuais devidos ao SAT e a terceiros) sobre o valor da provisão determinada, cujo ônus cabe à empresa e que incidirão por ocasião do pagamento do 13º salário.

4. AJUSTES NO VALOR PROVISIONADO

Caso ocorram alterações salariais, cabe ajustar o valor da provisão para pagamento do 13º salário e dos encargos sociais, constituída em meses anteriores, de modo que o valor registrado reflita o montante da gratificação já incorrida e dos encargos sociais que sobre ela incidirão, quando do seu pagamento. Os ajustes serão registrados na conta de provisão, tendo como contrapartida uma conta de resultado, sendo dedutível como despesa operacional.

5. PAGAMENTO DO 13º SALÁRIO

I - Adiantamento

Normalmente as empresas adiantam metade do 13º salário por ocasião da concessão das férias a partir do mês de fevereiro, quando solicitada pelo funcionário, ou até 30 de novembro. O valor do adiantamento será registrado em conta de adiantamento no Ativo Circulante, até a data da quitação da gratificação, ou seja, até o pagamento do saldo do 13º salário.

II - Quitação

A empresa deve efetuar o pagamento do saldo do 13º salário até o dia 20 de dezembro ou por ocasião da dispensa sem justa causa ou pedido de dispensa do funcionário.

O valor do saldo do 13º salário pago poderá ser registrado contabilmente à débito da respectiva conta de provisão no Passivo Circulante, até o limite do valor provisionado.

Nesta ocasião, o valor do adiantamento registrado no Ativo Circulante, será transferido para a conta que registra a provisão para pagamento da gratificação no Passivo Circulante.

31.5 - Dividendos Propostos

Essa conta registra o valor dos dividendos propostos pela administração da empresa na data do balanço, como parte da destinação proposta para os lucros, destinação essa que deve ser contabilizada na data do balanço mediante débito à conta do resultado do exercício.

Após a aprovação pelos acionistas na assembléia os dividendos propostos serão transferidos para a conta dividendos a pagar.

32. RESULTADOS DE EXERCÍCIOS FUTUROS

32.1 - Conceito e Classificação

O grupo Resultado de Exercícios Futuros é apresentado no Balanço Patrimonial entre o Passivo Exigível e o Patrimônio Líquido, sendo composto das receitas já recebidas pela empresa, deduzidas dos custos e despesas correspondentes incorridos ou a incorrer, que efetivamente serão reconhecidas em períodos futuros por estarem associadas a algum evento

futuro ou à fluência do tempo e sobre as quais não haja qualquer tipo de obrigação de devolução por parte da empresa (art. 181 da Lei nº 6.404/76), da seguinte forma:

RESULTADOS DE EXERCÍCIOS FUTUROS

Receitas de Exercícios Futuros

(-) Custos e Despesas Correspondentes às Receitas de Exercícios Futuros

32.2 - Conteúdo

Nesse grupo somente deverão constar os valores recebidos que referem-se a transações que afetarão o patrimônio no exercício seguinte, que não serão em hipótese alguma devolvidos pela empresa e nem representem obrigação qualquer de sua parte de entregar bens ou serviços.

O grupo Resultados de Exercícios Futuros é de utilização muito restrita, podendo a empresa optar pela sua eliminação do plano de contas, tendo em vista que as operações registradas nesse grupo não representam valores expressivos para efeitos de análise e na maioria das vezes podem ser classificados no passivo.

32.2.1 - Receitas de Exercícios Futuros

A definição de "Resultados de Exercícios Futuros" dada pela Lei nº 6.404/76 é pouco esclarecedora. No entanto, de acordo com a doutrina predominante, uma receita é considerada como de exercício futuro quando:

- a) corresponder a recebimento antecipado que, efetivamente, contribuirá para a formação de resultado de exercício futuro;
- b) o valor assim recebido não for passível de devolução pela empresa, nem estiver vinculado a futuro fornecimento de bens ou prestação de serviços (pois, nesse caso, representaria um adiantamento de clientes, classificável no Passivo Circulante ou exigível a longo prazo, conforme o caso).

32.2.2 - Custos e Despesas Correspondentes às Receitas de Exercícios Futuros

Na obtenção de receitas de exercícios futuros, a empresa deverá dispensar tratamento similar aos custos correspondentes a tais receitas, ou seja, registrá-los também no grupo "Resultados de Exercícios Futuros" como conta redutora da respectiva receita.

32.3 - O Que Incluir Nesse Grupo

32.3.1 - Aluguel Recebido Antecipadamente

No caso de aluguel recebido antecipadamente, mas cujo contrato estabelece que não haverá reembolso, mesmo que o locatário devolva antes o imóvel ou bem, esse valor será lançado na conta do grupo de Receitas de Exercícios Futuros, a ser apropriado aos resultados efetivos à medida do transcurso do prazo de locação. Também serão registrados na conta devedora "custos e despesas correspondentes às receitas", que aparece como redutora desse grupo, todos os gastos incorridos ou a incorrer relativos à geração da receita.

32.3.2 - Venda de Imóveis a Prazo ou em Prestações

As empresas que desenvolvem atividades de compra e venda, loteamento e incorporação de imóveis e/ou executam contratos de construção ou fornecimentos de bens ou serviços a longo prazo são, provavelmente, as que mais estão utilizando-se das contas de Resultados de Exercícios Futuros, não por dever técnico, mas por imposição da legislação fiscal.

A legislação fiscal determina que o lucro bruto da venda de imóvel, cuja tributação for diferida para o período base do recebimento da receita, deverá ser registrado em conta específica de Resultados de Exercícios Futuros. As normas fiscais impõem o uso de procedimentos contábeis que não são adequados, pois não obedecem ao Princípio Contábil da Competência previsto no § 1º do art. 187 da Lei nº 6.404/76.

Para tanto, deverão ser observadas, entre outras, as seguintes normas por expressa disposição fiscal:

- a) o lucro bruto será registrado com conta específica de "Resultados de Exercícios Futuros", para a qual serão transferidos a receita de venda e o custo do imóvel, inclusive o orçado, se for o caso;
- b) por ocasião da venda, será determinada a relação entre o lucro bruto e a receita bruta de venda, e em cada período-base será transferida para as contas de resultado parte do lucro bruto proporcional à receita recebida no mesmo período.

A forma de apuração do resultado contábil e do lucro real dessa atividade está disciplinada nos arts. 410 a 414 do RIR/99 e na

32.3.3 - Instituições Financeiras - Encargos Sobre Contratos de Abertura de Crédito

A instituição financeira que cobra comissão, por ocasião da concessão de um empréstimo, pode apropriá-la também proporcionalmente aos resultados de acordo com o prazo do empréstimo (art. 373 do RIR/99). Pelo recebimento do valor na abertura do crédito, efetuará a contabilização a crédito como Receitas de Exercícios Futuros, bem como os eventuais custos correspondentes, em conta redutora da respectiva receita.

Ressalte-se que esse procedimento somente será válido quando não existir cláusula no contrato que obrigue a instituição financeira a devolver a comissão, parcial ou totalmente, no caso de pagamento antecipado do empréstimo.

32.3.4 - Venda Com Lucro, da Controladora Para Controladas

Nas operações de venda, com lucro, da controladora para as suas controladas, é bastante útil o uso do grupo Resultados de Exercícios Futuros.

Quando uma controladora vende uma mercadoria com lucro para a sua controlada e esta mantém tal mercadoria em estoque, tem-se uma superavaliação do resultado e do patrimônio líquido da controladora que somente é expurgado na consolidação dos balanços de ambas. Na realidade, enquanto o produto não é vendido a terceiros pela controlada, existe a figura de um lucro não realizado, ou seja, passou-se a mercadoria de um bolso para outro, mas do mesmo dono. Nesse caso, o mais correto é o seu diferimento no grupo Resultados de Exercícios Futuros, até que o lucro efetivamente se realize à medida que os ativos são baixados no balanço da controlada por venda a terceiros não controlados pelo mesmo grupo.

32.4 - Exemplo

Considerando-se que determinada empresa industrial "A" alugue uma máquina para a empresa "B", nas seguintes condições:

- duração do contrato: 8 meses.
- valor total do aluguel pelo referido prazo: R\$ 8.000,00
- pagamento no ato da assinatura do contrato: 02.08.99
- o valor recebido pela locadora não será devolvido, total ou parcialmente, mesmo no caso de devolução antecipada do equipamento
- valor do frete pago pela locadora: R\$ 400,00

I - Pelo registro do aluguel recebido antecipadamente em 02.08.99:

D - CAIXA/BANCO CONTA MOVIMENTO (Ativo Circulante)	
C - RECEITA DE ALUGUEL DE MÁQUINAS (Resultados de Exercícios Futuros)	R\$ 8.000,00

II - Pelo registro da despesa correspondente à receita recebida antecipadamente:

D - DESPESAS COM ALUGUEL DE MÁQUINAS (Resultados de Exercícios Futuros)	
C - CAIXA/BANCO CONTA MOVIMENTO (Ativo Circulante)	R\$ 400,00

III - Pela apropriação da receita correspondente ao mês de agosto/99 (R\$ 8.000,00: 8 meses = R\$ 1.000,00):

D - RECEITA DE ALUGUEL DE MÁQUINAS (Resultados de Exercícios Futuros)	
C - RECEITA DE ALUGUÉIS (Resultado)	R\$ 1.000,00

IV - Pela apropriação da despesa correspondente à receita do mês de agosto/99 (R\$ 400,00: 8 meses = R\$ 50,00):

D - DESPESAS COM FRETES (Resultado)	
C - DESPESAS COM ALUGUEL DE MÁQUINAS (Resultados de Exercícios Futuros)	R\$ 50,00

V - Os lançamentos contábeis dos nºs III e IV acima, se repetirá todos os meses, até o término da vigência do contrato.

33. PATRIMÔNIO LÍQUIDO

33.1 - Conceito

No balanço patrimonial da empresa, a diferença entre o valor dos ativos e o dos passivos e o resultado de exercícios futuros representa o patrimônio líquido, que é o valor contábil pertencente aos acionistas ou sócios, distribuído nas seguintes contas:

I - Capital Social;

II- Reservas de Capital;

III - Reservas de Reavaliação;

IV - Reservas de Lucros;

V - Lucros ou Prejuízos Acumulados.

33.2 - Capital Social - Considerações Gerais

I – CONCEITO

O Capital Social é aquela parcela inicial com que se organiza a sociedade civil ou comercial, podendo ser em dinheiro ou bens avaliáveis em moeda nacional, para atender aos seus objetivos econômicos, representado pelas cotas ou ações, ou seja, o capital que os sócios se obrigam a entrar para a sua constituição.

Cabe-nos ressaltar, neste momento, a exceção apenas do sócio indústria, na Sociedade de Capital e Indústria, em que a quota de participação deste consiste, apenas, no seu trabalho e não se soma aos sócios capitalistas na constituição do Capital, quanto à cifra. Este é um tipo de sociedade com peculiaridades próprias que não se identifica com as normas das sociedades por quotas de responsabilidade limitada.

II - RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS FACE AO CAPITAL SOCIAL

Tratando-se de Sociedade por Quotas de Responsabilidade Limitada, a responsabilidade dos sócios fica limitada à importância total do capital social subscrito.

Na sociedade anônima a responsabilidade dos sócios ou acionistas será limitada ao preço de emissão das ações subscritas ou adquiridas.

III - FIXAÇÃO DO CAPITAL SOCIAL

Subscrito o Capital Social, os sócios ficam compromissados à sua integralização, em bens ou em moeda corrente, porém deverá ser estabelecido no Contrato Social ou na respectiva alteração contratual, o prazo de sua integralização, com termo inicial e final, sob pena de responder por mora, além de tornar-se sócio remisso, levando-o até a exclusão da sociedade.

Neste aspecto, face à grande importância do assunto, ainda sob o prisma do comprometimento do sócio com a sociedade, o legislador não poupou normas, e a matéria está disciplinada da seguinte forma:

Artigo 289 do Código Comercial:

"Os sócios devem entrar para o fundo social com as quotas e contingentes a que se obrigarem, nos prazos e pela forma que se estipular o Contrato. Quem deixar de o fazer, responderá à sociedade ou companhia pelo dano emergente de mora, se o contingente não consistir em dinheiro; consistindo em dinheiro pagará por indenização o juro legal somente (artigo 249). Num e noutro caso, porém, poderão os outros sócios preferir, à indenização pela mora, a rescisão da sociedade, a respeito do sócio remisso."

Artigo 302 do Código Comercial:

"A escritura, ou seja, pública ou particular, deve conter:

IV - designação específica do objeto da sociedade, da quota com que cada um dos sócios entra para o capital (artigo 287), e da parte que há de ter nos lucros e nas perdas;"

Decreto nº 3.708/1919, artigo 7º:

"Em qualquer caso do artigo 289 do Código Comercial, poderão os outros sócios preferir a exclusão do sócio remisso. Sendo impossível cobrar amigavelmente do sócio, seus herdeiros ou sucessores a soma devida pelas suas quotas ou preferindo a sua exclusão, poderão os outros sócios tomar a si as quotas anuladas ou transferi-las a estranhos, pagando ao proprietário primitivo as entradas por ele realizadas, deduzindo os juros de mora e mais prestações estabelecidas no contrato e as despesas."

Decreto nº 1.800, de 30/01/96, artigo 53,III:

"Não podem ser arquivados:

XI - os atos constitutivos e os de transformação de sociedades mercantis, sem que nos mesmos conste:

c) o capital da sociedade mercantil, a forma e o prazo de sua integralização, o quinhão de cada sócio, bem como a responsabilidade dos sócios."

Nos atos constitutivos, deverá ser estabelecido o valor total do capital social, o valor a integralizar, número de quotas e valor nominal das mesmas, bem como deve estar fixado a forma e prazo de integralização do mesmo, pelo sócio.

IV - AUMENTO DO CAPITAL SOCIAL

O capital social pode ser aumentado por determinação da assembléia geral ordinária no caso das sociedades anônimas, e por deliberação dos sócios no caso das sociedades limitadas, mediante integralização de valores pelos sócios ou acionistas, capitalização de lucros e reservas, ou ainda mediante subscrição de novas ações nas sociedades anônimas.

V - CAPITAL SOCIAL MÍNIMO

Não existe nas Sociedades por Quotas de Responsabilidade Limitada a obrigatoriedade da realização, como entrada, para a formação do Capital Social, de 10% no mínimo, do preço de emissão das quotas subscritas em dinheiro e nem a necessidade do depósito no Banco do Brasil ou em outro estabelecimento bancário da parcela do capital realizado em dinheiro, como é indispensável nas Sociedades Anônimas, consoante o artigo 80, itens II e III da Lei nº 6.404/76.

VI - O VALOR NOMINAL DAS QUOTAS

As quotas terão sempre valor nominal, expresso no instrumento de contrato ou alteração contratual, este último quando tratar do capital social, somente as ações poderão ser sem valor nominal, daí os artigos 11 e 14 da Lei nº 6.404/76, preverem:

"Artigo 11 - O Estatuto fixará o número das ações em que se divide o capital social e estabelecerá se as ações terão, ou não, valor nominal.

§ 1º - Na companhia com ações sem valor nominal, o estatuto poderá criar uma ou mais classes de ações preferenciais com valor nominal.

§ 2º - O valor nominal será o mesmo para todas as ações da companhia.

§ 3º - O valor nominal das ações de companhia aberta não poderá ser inferior ao mínimo fixado pela Comissão de Valores Mobiliários."

"Artigo 14 - O preço de emissão das ações sem valor nominal será fixado, na Constituição da companhia, pelos fundadores, e no aumento de capital pela Assembléia Geral ou pelo Conselho de Administração (artigos 166 e 170, § 2º)."

VII - A PARTICIPAÇÃO NO CAPITAL SOCIAL E OS LUCROS E PERDAS

Na fixação dos lucros e perdas, a participação do sócio no capital social tem influência fundamental, uma vez que o artigo 302 do Código Comercial determina que o Contrato Social designa "a parte que cada sócio há de ter nos lucros e nas perdas", e que, no silêncio do contrato, ganhos e perdas abraçam a todos os sócios, na razão proporcional dos seus respectivos quinhões no fundo social (Código Comercial, artigo 330).

VIII - CAPITAL SOCIAL DAS SOCIEDADES ANÔNIMAS

O Capital Social nas Sociedades Anônimas é dividido em ações e a responsabilidade dos acionistas limita-se à integralização das mesmas.

As ações, conforme a natureza dos direitos ou vantagens, que confirmam a seus titulares, são de três espécies: ordinárias, preferenciais e de fruição.

Da mesma forma que outros tipos societários, deverá ser especificado no Estatuto Social ou nos atos em que ocorra o aumento do Capital Social a forma e o prazo de integralização do mesmo.

Tratando-se de Sociedade Anônima, existe obrigatoriedade de avaliação dos bens que serão integralizados ao Capital Social por peritos (em número de três) ou por empresa especializada, nomeados pela Assembléia Geral dos Subscritores (Lei nº 6.404/76, artigo 8º) ou pela Assembléia Geral de Acionistas, em caso de aumento de capital (artigo 170 - § 6º).

Os peritos ou a empresa avaliadora deverão apresentar laudo fundamentado, com a indicação dos critérios de avaliação e dos elementos de comparação adotados e instruído com os documentos relativos aos bens avaliados, e estarão presentes à assembléia que conhecer do laudo, a fim de prestarem as informações que lhe forem solicitadas.

"A existência de uma rígida disciplina da avaliação dos bens que irão formar o Capital Social fundamenta-se, basicamente, na necessidade de fazer com que o Capital Social, constante dos estatutos, corresponda a valores reais e não fictícios, representando, assim, uma soma não ilusória; trata-se pois, de resguardar a efetividade do Capital Social..."

No caso de incorporação de imóveis para a formação do Capital Social, a certidão dos atos constitutivos da companhia, passada pelo Registro do Comércio em que foram arquivados, será o documento hábil para a transferência, por transcrição no registro público competente, dos bens com que o acionista tiver contribuído para a formação do capital.

IX - REDUÇÃO DE CAPITAL SOCIAL

A redução do capital social poderá ocorrer se houver perda, até o montante dos prejuízos acumulados, ou se ele for considerado excessivo, ou ainda no caso do reembolso das quotas ou ações aos sócios ou acionistas dissidentes.

Ressalte-se que no caso de redução de capital de sociedade mercantil, ou sua extinção ou baixa de firma individual, torna-se necessário perante ao Órgão de Registro do Comércio, Juntas Comerciais, a prova de quitação de tributos, que será obtida pelo interessado junto ao órgão competente.

X - CAPITAL AUTORIZADO

O sistema de capital autorizado foi introduzido pela Lei nº 4.728/65, e consiste em admitir que o estatuto social, além de fixar o montante do capital social, estabeleça limite de capital autorizado dentro do qual a Assembléia Geral ou o Conselho de Administração pode deliberar aumento de capital social independentemente de reforma estatutária, ou seja, a realização do capital (autorizado) se processa na medida das necessidades da companhia, sem o inconveniente de sucessivas alterações no estatuto social.

De acordo com o artigo 168 da Lei nº 6.404/76, a autorização estatutária deverá especificar:

- a) o limite de aumento, em valor do capital ou em número de ações, e as espécies e classes das ações que poderão ser emitidas;
- b) o órgão competente para deliberar sobre as emissões, que poderá ser a assembléia geral ou o conselho de administração;
- c) as condições a que estiverem sujeitas as emissões;
- d) os casos ou as condições em que os acionistas terão direito de preferência para subscrição, ou de inexistência desse direito.

33.2.1 - Integralização de Capital em Bens - Requisitos a Observar

I - INTRODUÇÃO

É prática comum na constituição da empresa ou em posteriores aumentos de capital, haver a integralização do capital subscrito mediante a entrega de bens, desde que observados os requisitos focalizados neste trabalho.

II - BENS QUE PODEM SER UTILIZADOS PARA INTEGRALIZAÇÃO DO CAPITAL

Podem servir como meio de integralização de capital subscrito, bens de qualquer espécie - móveis ou imóveis, corpóreos ou incorpóreos, desde que suscetíveis de avaliação em dinheiro (art. 287 do Código Comercial).

III - PROCEDIMENTOS NA SOCIEDADE ANÔNIMA

a) Avaliação Dos Bens a Incorporar

De acordo com a Lei das S/A, os bens devem ser avaliados por três peritos ou por empresa especializada, nomeados em Assembléia Geral, convocada pela imprensa, podendo ser instalada em primeira convocação com a presença de subscritores que representem metade, pelo menos do capital social e em segunda convocação, com qualquer número. Os peritos ou a empresa avaliadora deverão apresentar laudo fundamentado, com a indicação dos critérios de avaliação e dos elementos de comparação adotados e instruídos com os documentos relativos aos bens avaliados.

b) Aprovação do Laudo e Incorporação Dos Bens

Apresentado o laudo de avaliação pelos peritos ou pela empresa, será realizada outra Assembléia Geral para conhecimento e deliberação sobre o laudo, à qual deverão estar presentes os avaliadores, a fim de prestarem informações que lhes forem solicitadas.

Ressalte-se que nessa deliberação, não poderá votar o acionista que esteja concorrendo para a formação do capital em bens, exceto se todos os subscritores forem condôminos na propriedade do bem (art. 115, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.404/76). Se o subscritor aceitar o valor aprovado pela assembléia, os bens se incorporarão ao patrimônio da sociedade, competindo aos diretores providenciar a respectiva transmissão da propriedade.

No caso da assembléia não aprovar a avaliação, ou o subscritor não a aceitar, fica sem efeito as deliberações para a

incorporação de bens ao capital.

c) Transferência Dos Bens

A conferência de bens móveis ao capital se completa pela simples tradição, ou seja, entrega do bem. No caso da transferência de bens imóveis, deve ser efetuada a transcrição do título no Registro de Imóveis, sendo documento hábil para tanto cópia da ata da Assembléia Geral que aprovar a incorporação de bens para a realização do aumento de capital, acompanhada da respectiva certidão de arquivamento passada pela Junta Comercial, não sendo exigida a escritura pública.

Tratando-se de bens imateriais como é o caso de patentes de invenção, marcas de indústria e comércio, etc., devem ser observadas as normas pertinentes, previstas no Código de Propriedade Industrial (Lei nº 9.279/96).

d) Responsabilidade do Subscritor e do Avaliador

O avaliador e o subscritor responderão perante a companhia pelos danos que causarem por culpa ou dolo na avaliação dos bens, sem prejuízo da responsabilidade penal em que tenham incorrido. No caso de bens em condomínio, a responsabilidade dos subscritores é solidária.

Quando a entrada de capital consistir-se em crédito, o subscritor ou acionista responderá pela solvência do devedor.

A lei atribui responsabilidade civil idêntica à do vendedor, aos subscritores ou acionistas que contribuírem para a formação ou aumento do capital em bens, ou seja, eles ficam responsáveis por vícios ocultos existentes nos bens e garantem a sociedade pela evicção.

Nota: Evicção é a perda pela sociedade, da posse ou propriedade dos bens que o subscritor lhe entregou como se fossem seus, em favor de terceiros que comprovam em juízo serem titulares da propriedade dos bens ou dos direitos de posse sobre eles.

Ressalte-se que de acordo com a nova redação do § 1º do art. 117 da Lei das S/A, dada pela Lei nº 9.457/97, caracteriza modalidade de exercício abusivo de poder, para efeito de responsabilização do acionista controlador pelos danos causados pela sua prática, a subscrição de ações com a realização em bens estranhos ao objeto social da companhia.

IV - PROCEDIMENTOS NA SOCIEDADE LIMITADA

a) Dispensa de Avaliação Pericial

A lei não exige, expressamente, a avaliação pericial de bens entregues pelos sócios para realização de capital subscrito nessas sociedades.

Dessa forma, nas sociedades limitadas, o valor dos bens incorporados ao capital social é convencionado entre os sócios, só cabendo recorrer à avaliação pericial em caso de haver divergência entre eles quanto ao valor a ser atribuído aos bens.

b) Dispensa da Escritura Pública

De acordo com a Lei nº 8.934/94, será procedido o arquivamento de contrato social ou de alteração posterior com incorporação de imóvel à sociedade, independentemente de lavratura do instrumento por escritura pública, desde que dele constem:

- a descrição e a identificação do imóvel, sua área, dados relativos à sua titulação, bem como o número da matrícula no Registro Imobiliário;

- a outorga uxória, ou seja, a anuência do cônjuge, caso o sócio que estiver entregando o imóvel seja casado.

33.3 - Capital Subscrito

O capital social subscrito representa o montante ou a soma em dinheiro declarada como capital da sociedade, nos atos constitutivos, com que os sócios se obrigam a entrar para a sua constituição.

33.4 - Capital Realizado

O capital realizado representa o valor do capital social efetivamente integralizado pelos sócios ou acionistas, ou seja, é a diferença entre o capital subscrito e o capital a integralizar.

33.5 - Capital a Integralizar

É uma conta de natureza devedora e representa o valor ainda não integralizado pelos sócios ou acionistas, ou seja, corresponde à parcela do capital subscrito ainda não realizada.

Exemplo:

a) Pela subscrição feita pelos sócios:

D - CAPITAL A INTEGRALIZAR	
C - CAPITAL SUBSCRITO	R\$ 20.000,00

b) Pela integralização de R\$ 10.000,00 pelos sócios:

D - CAIXA/BANCO	
C - CAPITAL A INTEGRALIZAR	R\$ 10.000,00

c) Demonstração no Balanço da empresa:

Capital Social	R\$	20.000,00
Capital a Integralizar	R\$	10.000,00
Capital Realizado	R\$	10.000,00

33.6 - Capital Autorizado

Denomina-se capital autorizado o limite estabelecido em valor ou em número de ações, fixado no Estatuto, que autoriza o Conselho de Administração a aumentar o capital social da empresa, independentemente de reforma estatutária.

33.7 - Data da Contabilização do Capital Social

É comum haver dúvidas quanto à data em que devem ser contabilizadas as alterações do capital social: se na data da assembléia ou alteração contratual no caso de sociedade limitada, ou na data de arquivamento ou averbação no Registro do Comércio.

O arquivamento ou averbação no Registro do Comércio torna público o ato, o que permite a produção de efeitos jurídicos. No entanto, para efeitos contábeis, prevalece o momento da ocorrência do evento econômico, ou seja, quando há manifestação da intenção dos sócios ou acionistas alterarem o capital e a adoção das medidas para concretizar essa decisão. Dessa forma, as alterações de capital social são contabilizadas na data em que as mesmas são finalmente deliberadas pela Assembléia, no caso das Sociedades Anônimas, ou na data do instrumento de alteração contratual, no caso das sociedades por quotas.

33.8 - Adiantamentos Para Aumento de Capital

a) Conceito

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

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

b) Classificação Contábil

b.1 - De Acordo Com a Lei das Sociedades Anônimas e o Posicionamento Fiscal

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

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

- Ocorrendo a eventualidade de adiantamento para futuro aumento de capital, qualquer que seja a forma pela qual os recursos tenham sido recebidos, mesmo que sob a condição para utilização exclusiva em aumento de capital, esses ingressos deverão ser mantidos fora do patrimônio líquido, por serem esses adiantamentos considerados obrigação para com terceiros, podendo ser exigidos pelos titulares enquanto o aumento de capital não se concretizar.

- O patrimônio líquido fica definitivamente aumentado quando, após a subscrição, ocorrer o recebimento de cada parcela de integralização.

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

b.2 - De Acordo Com a Técnica Contábil

Quando os adiantamentos para aumento de capital são recebidos com cláusula de absoluta condição de permanência na

sociedade, não há porque considerá-los como exigíveis, admitindo-se que esses adiantamentos sejam classificados como parte integrante do patrimônio líquido.

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

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

c) Conclusão

Diante do exposto, os adiantamentos para aumento de capital devem ser classificados como parte integrante do patrimônio líquido, em conta distinta, com a devida evidenciação de sua origem, montante e finalidade. Caso parem dúvidas de que os valores irão se incorporar ao capital, tais valores serão classificados como passivo exigível.

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

D - DISPONIBILIDADES (Ativo Circulante)

C - ADIANTAMENTO PARA AUMENTO DE CAPITAL (Patrimônio Líquido)

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

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

C - CAPITAL SOCIAL (Patrimônio Líquido)

34. RESERVAS DE CAPITAL

34.1 - Conceito

As reservas de capital são constituídas com valores recebidos pela empresa e que não transitam pelo Resultado, por não se referirem a contraprestação à entrega de bens ou serviços pela empresa.

De acordo com o parágrafo 1º do artigo 182 da Lei nº 6.404/76, serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:

a) a correção monetária do capital realizado;

b) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;

c) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;

d) o prêmio recebido na emissão de debêntures;

e) as doações e as subvenções para investimentos;

Nos itens seguintes serão analisados individualmente alguns aspectos das contas descritas acima.

34.2 - Correção Monetária do Capital Realizado

Na sistemática de correção monetária de balanço, que vigorou até 31.12.95, todas as contas do Patrimônio Líquido são corrigidas monetariamente, e essa correção é acrescida aos saldos das próprias contas, com exceção da correção monetária do capital realizado que deve ser registrada em conta à parte daquela que registra o capital social.

Apesar da Lei das S/A ter classificado o saldo da correção monetária do capital realizado como reserva de capital, ficaria tecnicamente mais correto, se esse valor fosse apresentado dentro do capital social, por se tratar de sua mera atualização monetária.

34.3 - Ágio na Emissão de Ações

No caso de ações com valor nominal, na conta Capital Social, essas ações devem figurar somente pelo seu valor nominal, ou seja, a diferença entre o preço que os acionistas pagam pelas ações e o seu valor nominal deve ser registrada em conta de Reserva de Capital.

Tratando-se de ações sem valor nominal, cujo preço de emissão é fixado, na constituição, pelos fundadores, e, nos aumentos de capital, pela assembléia geral ou pelo conselho de administração, conforme dispuser o estatuto, a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal, que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, será classificada como reserva de capital.

34.4 - Alienação de Partes Beneficiárias e Bônus de Subscrição

As partes beneficiárias e os bônus de subscrição são valores mobiliários que podem ser alienados e, nesse caso, o produto da alienação é contabilizado em conta de reservas de capital específica.

34.5 - Prêmio na Emissão de Debêntures

Quando as vantagens dadas às debêntures, forem muito boas, a empresa pode colocá-las no mercado, por um valor superior ao seu valor nominal. Essa diferença entre o valor nominal das debêntures e o valor pelo qual foram colocadas no mercado, será registrada em conta específica de reserva de capital.

34.6 - Doações e Subvenções Para Investimento

34.6.1 - Doações

O valor das doações recebidos em bens imóveis, móveis ou direitos, pela empresa serão registrados pelo valor de mercado, em conta de reserva de capital, tendo como contrapartida a conta do respectivo bem ou direito recebido. Ressalte-se que para efeitos fiscais, somente as doações recebidas do Poder Público poderão ser excluídas da tributação, desde que registradas como Reserva de Capital (art. 391 do RIR/94).

34.6.2 - Subvenções

As subvenções mais comuns são aquelas concedidas às empresas pelo poder público federal, estadual ou municipal, como incentivo ou ajuda a setores econômicos ou regiões em cujo desenvolvimento haja interesse especial, geralmente na forma de isenção ou redução de impostos.

As subvenções para investimentos não são computadas na determinação da base de cálculo do Imposto de Renda, desde que registradas como reserva de capital (art. 391 do RIR/94).

34.7 - Destinação Das Reservas de Capital

De acordo com o artigo 200 da Lei das S/A, as reservas de capital somente podem ser utilizadas para:

- a) Absorver prejuízos, quando estes ultrapassarem os lucros acumulados e as reservas de lucros, exceto no caso da existência de lucros acumulados e de reservas de lucros, quando os prejuízos serão absorvidos primeiramente por essas contas;
- b) Resgate, reembolso ou compra de ações;
- c) Resgate de partes beneficiárias;
- d) Incorporação ao capital social;
- e) Pagamento de dividendo a ações preferenciais, quando essa vantagem lhes for assegurada.

35. RESERVA DE REAVALIAÇÃO

Serão classificadas como reserva de reavaliação as contrapartidas de aumentos de valor atribuídos a elementos do ativo em virtude de novas avaliações com base em laudo feito por três peritos ou empresa especializada, aprovado em assembléia geral.

35.1 - Reserva de Reavaliação - Tratamento Fiscal

1. DIFERIMENTO DA TRIBUTAÇÃO

A contrapartida do aumento de valor de bens do ativo permanente, em virtude de nova avaliação baseada em laudo nos termos do art. 8º da Lei nº 6.404, de 15.12.76, não será computada no lucro real enquanto mantida em conta de reserva de reavaliação, observando-se que (§§ 1º a 3º do art. 434 do RIR/99):

I - o laudo que servir de base ao registro de reavaliação de bens deve identificar os bens reavaliados pela conta em que estão escriturados e indicar as datas de aquisição e das modificações no seu custo original;

II - o contribuinte deverá discriminar na reserva de reavaliação os bens reavaliados que a tenham originado, em condições de

permitir a determinação do valor realizado em cada período de apuração;

III - se a reavaliação não satisfizer aos requisitos mencionados, será adicionada ao lucro líquido do período de apuração, para efeito de determinar o lucro real.

IV - pelo fato do valor da reavaliação influenciar a determinação do lucro real, deverá ser controlado na parte B do Lalur.

2. LAUDO DE AVALIAÇÃO

A avaliação dos bens, de acordo com o artigo 8º da Lei nº 6.404/76, será feita por três peritos ou por empresa especializada. Os peritos ou a empresa avaliadora deverão apresentar laudo fundamentado, com indicação dos critérios de avaliação e dos elementos de comparação adotados e instruídos com os documentos relativos aos bens avaliados.

A inobservância do texto legal mencionado, têm como consequência o oferecimento do resultado da reavaliação dos bens à tributação, ou seja, a falta de laudo de avaliação, impede o diferimento da tributação sobre a reserva de reavaliação. Ressalte-se que não importa o tipo societário da empresa; se não tiver laudo procedido de acordo com a lei, a tributação da reserva de reavaliação não poderá ser diferida. Nesse sentido o Conselho de Contribuintes tem se manifestado por meio dos Ac. nºs 103-07.213/86, DOU de 01.02.88 e 105-2.573/88, DOU de 12.08.88.

Ainda nesse sentido o Primeiro Conselho de Contribuintes decidiu por meio do Ac. 102-27.984/93, DOU de 07.02.95, que a contrapartida do aumento de valor de bens do ativo permanente em virtude de nova avaliação, só não será computada no lucro real, ainda que mantida em conta de reserva de reavaliação, se o novo valor for baseado em aludo específico, nos termos do art. 8º da Lei nº 6.404/76.

3. TRIBUTAÇÃO NA REALIZAÇÃO

De acordo com o artigo 435 do RIR/99, o valor da reserva de reavaliação será computado na determinação do lucro real:

- a) quando for utilizada para aumento do capital social, no montante capitalizado;
- b) quando houver a alienação, sob qualquer forma, dos bens reavaliados;
- c) quando houver a apropriação aos resultados das quotas de depreciação, amortização ou exaustão correspondente ao valor reavaliado;
- d) quando houver baixa por perecimento dos bens reavaliados;

3.1 - Utilização da Reserva de Reavaliação Para Aumento do Capital Social

A primeira forma de realização elencada no artigo 435 do RIR/99 refere-se à utilização da reserva de reavaliação para aumento do capital social. A tributação ocorrerá no período em que a reserva for utilizada para aumento de capital, no montante capitalizado, exceto no caso da reserva de reavaliação de bens imóveis. Essa situação ocorre, por exemplo, quando a pessoa jurídica possui uma máquina e, com base em laudo de avaliação, efetua o registro contábil da "mais valia" em contrapartida à conta de reserva de reavaliação e, posteriormente, incorpora essa reserva no capital social.

Vejamos o seguinte exemplo:

Determinada empresa procede à reavaliação de uma máquina conforme dados a seguir:

valor corrigido da máquina	R\$	12.000,00
(-) depreciação	R\$	8.000,00
(=) valor líquido contábil	R\$	4.000,00

Após a elaboração do laudo de avaliação, a situação se apresenta do seguinte modo:

valor reavaliado da máquina	R\$	25.000,00
(-) valor líquido contábil	R\$	4.000,00
(=) mais valia	R\$	21.000,00

O valor de R\$ 21.000,00 será adicionado na parte "A" do livro de Apuração do Lucro Real, no entanto, contabilmente, a empresa continuará a registrar o encargo de depreciação sobre a conta "máquinas conta reavaliação", que será considerada como despesa dedutível, não havendo necessidade de ajuste no Lalur, uma vez que o valor relativo à reserva de reavaliação da máquina já foi tributado quando da capitalização do valor correspondente.

3.2 - Alienação Sob Qualquer Forma Dos Bens

Diferentemente da incorporação da reserva de reavaliação ao capital social, o efeito tributário neste caso é neutro, uma vez que a "mais valia" integra o custo do bem alienado reduzindo, consequentemente, o ganho de capital. Na incorporação da

reserva de reavaliação ao capital social, a "mais valia" provocará redução no lucro real dentro do novo prazo de vida útil do bem reavaliado através da depreciação.

Considerando-se os dados do item anterior:

valor corrigido da máquina	R\$	12.000,00
(-) depreciação	R\$	8.000,00
(=) valor líquido contábil	R\$	4.000,00

Após a elaboração do laudo de avaliação, a situação se apresenta do seguinte modo:

valor reavaliado da máquina	R\$	25.000,00
(-) valor líquido contábil	R\$	4.000,00
(=) mais valia	R\$	21.000,00

Suponhamos que a empresa tenha vendido referida máquina por R\$ 30.000,00.

Neste caso, o ganho de capital corresponderá a R\$ 5.000,00, obtido da seguinte forma:

valor de alienação da máquina	R\$	30.000,00
(-) valor da máquinas + reavaliação	R\$	25.000,00
(=) ganho de capital	R\$	5.000,00

Para efeitos fiscais na parte "A" do livro de Apuração do Lucro Real será adicionada ao lucro líquido a importância de R\$ 21.000,00.

3.3 - Realização da Reserva de Reavaliação Mediante Apropriação Das Quotas de Depreciação, Amortização ou Exaustão Correspondente à Mais Valia

A realização da reserva de reavaliação mediante apropriação das quotas de depreciação, amortização ou exaustão correspondente à "mais valia" apresenta efeito tributário neutro na apuração do lucro real. Assim, a redução do lucro através da depreciação, amortização ou exaustão é neutralizada através da adição do mesmo valor na parte "A" do livro de Apuração do Lucro Real.

No exemplo desenvolvido no item 3.1 deste trabalho tivemos a seguinte situação:

valor líquido contábil da máquina	R\$	4.000,00
(+) valor da "mais valia"	R\$	21.000,00
(=) valor reavaliado	R\$	25.000,00

O encargo de depreciação sobre a "mais valia", considerando-se a taxa de depreciação de 10%, corresponderá a:

$$R\$ 21.000,00 \times 10\% = R\$ 2.100,00$$

A importância de R\$ 2.100,00 será adicionada na parte "A" do livro de Apuração do Lucro Real. Note-se que o mesmo valor do encargo de depreciação registrado como custo ou despesa é adicionado ao lucro líquido na parte A, e baixado da parte B do Lalur, para fins de determinação do lucro real, a título de realização da reserva de reavaliação.

Observe-se que as quotas de depreciação, amortização ou exaustão calculados sobre o valor reavaliado e apropriados contabilmente, são dedutíveis na determinação do lucro real.

3.4 - Baixa Por Precimento Dos Bens Reavaliados

De acordo com orientação do Parecer Normativo nº 146/75, os bens do ativo imobilizado que se tornarem imprestáveis podem ser baixados por ocasião da efetiva saída do patrimônio, computando-se o resultado, caso haja valor econômico apurável, como receita eventual ou perda extraordinária, conforme o caso.

Ocorrendo a baixa de bens do ativo imobilizado objeto de reavaliação, o valor correspondente à "mais valia" será adicionada ao lucro líquido do período-base para efeito de determinação do lucro real.

Considerando-se o exemplo constante do item 3.1, imaginemos que a máquina que havia sido reavaliada tenha se tornado imprestável para uso na atividade da empresa.

valor corrigido da máquina	R\$	12.000,00
depreciação acumulada	R\$	8.000,00
valor líquido contábil	R\$	4.000,00
valor da reavaliação	R\$	25.000,00
(-) valor líquido contábil	R\$	4.000,00
(=) mais valia	R\$	21.000,00

O valor correspondente à "mais valia", no montante de R\$ 21.000,00, será adicionado ao lucro líquido na parte "A" do livro de Apuração do Lucro Real.

4. REAVALIAÇÃO DE BENS IMÓVEIS

A reserva de reavaliação constituída como contrapartida do aumento de valor de bens imóveis integrantes do ativo permanente, em virtude de nova avaliação com base em laudo nos termos do artigo 8º da Lei nº 6.404/76, não será computada na determinação do lucro real por motivo de sua incorporação ao capital (art. 436 do RIR/99).

O valor da reavaliação de imóveis cuja reserva foi incorporada ao capital sem tributação (art. 437 do RIR/99):

I - deverá ser registrado em subconta distinta daquela que registra o valor original do bem;

II - será computado na determinação do lucro real do período em que for realizado por uma das seguintes formas:

- a) na alienação sob qualquer forma;
- b) baixa por perecimento;
- c) depreciação, amortização ou exaustão.
- d) na alienação ou liquidação da participação societária ou dos valores mobiliários, pelo montante realizado;
- e) em cada período de apuração, em montante igual à parte dos lucros e dividendos, juros ou participações recebidos pelo contribuinte, que corresponder à participação ou aos valores mobiliários adquiridos com o aumento do valor dos bens do ativo; ou
- f) proporcionalmente ao valor realizado, no período de apuração em que a pessoa jurídica que houver recebido os bens reavaliados realizar o valor dos bens, na forma mencionada nas letras "a" a "c", acima, ou com eles integralizar capital de outra pessoa jurídica.

5. REAVALIAÇÃO DE MARCAS E PATENTES

A reavaliação de patente ou de direitos de exploração de patentes, quando decorrentes de pesquisa ou tecnologia desenvolvida em território nacional por pessoa jurídica domiciliada no País, não será computada na determinação do lucro real em virtude da incorporação da reserva de reavaliação ao capital social.

A tributação da reserva de reavaliação ocorrerá por uma das formas relacionadas nas alíneas "a" a "c" do item anterior.

6. REAVALIAÇÃO NA FUSÃO, INCORPORAÇÃO OU CISÃO

A contrapartida do aumento do valor de bens do ativo em virtude de reavaliação na fusão, incorporação ou cisão não será computada para determinar o lucro real enquanto mantida em reserva de reavaliação na sociedade resultante da fusão ou incorporação, na sociedade cindida ou em uma ou mais das sociedades resultantes da cisão (art. 440 do RIR/99).

O valor da reserva deverá ser computado na determinação do lucro real de acordo com os procedimentos examinados no item 3 deste trabalho.

As reservas de reavaliação transferidas por ocasião da incorporação, fusão ou cisão terão na sucessora, o mesmo tratamento tributário que teriam na sucedida.

7. REAVALIAÇÃO NA SUBSCRIÇÃO DE CAPITAL OU VALORES MOBILIÁRIOS

A contrapartida do aumento do valor de bens do ativo incorporados ao patrimônio de outra pessoa jurídica, na subscrição em bens de capital social, ou de valores mobiliários emitidos por companhia, não será computada na determinação do lucro real enquanto mantida em conta de reserva de reavaliação (art. 439 do RIR/99).

O valor da reserva deverá ser computado na determinação do lucro real (§ único do art. 439 do RIR/99):

I - na alienação ou liquidação da participação societária ou dos valores mobiliários, pelo montante realizados;

II - quando a reserva for utilizada para aumento do capital social, pela importância capitalizada;

III - em cada período de apuração, em montante igual à parte dos lucros, dividendos, juros ou participações recebidos pelo contribuinte, que corresponder à participação ou aos valores mobiliários adquiridos com o aumento do valor dos bens do ativo; ou

IV - proporcionalmente ao valor realizado, no período de apuração em que a pessoa jurídica que houver recebido os bens

reavaliados realizar o valor dos bens mediante: alienação, sob qualquer forma; depreciação, amortização ou exaustão; baixa por perecimento.

8. REAVALIAÇÃO DE BENS NA SOCIEDADE COLIGADA OU CONTROLADA

A contrapartida do ajuste por aumento do valor do patrimônio líquido do investimento em virtude de reavaliação de bens do ativo da coligada ou controlada, por esta utilizada para constituir reserva de reavaliação, deverá ser compensada pela baixa do ágio na aquisição do investimento com fundamento no valor de mercado dos bens reavaliados, observando-se o seguinte (art. 390 do RIR/99):

I - o ajuste do valor de patrimônio líquido correspondente à reavaliação de bens diferentes dos que serviram de fundamento ao ágio, ou a reavaliação por valor superior ao que justificou o ágio, deverá ser computado no lucro real da sociedade investidora, salvo se a contrapartida do ajuste for registrada como reserva de reavaliação;

II - O valor da reserva de reavaliação constituída pela sociedade investidora somente será computado na determinação do lucro real do período-base quando:

- a) a sociedade investidora alienar ou liquidar o investimento; ou
- b) a sociedade investidora utilizar a reserva de reavaliação para aumento do seu capital social.

III - O valor da reserva de reavaliação na sociedade investidora será baixado mediante compensação com o ajuste do valor do investimento e não será computado na determinação do lucro real:

- a) nos períodos-base em que a sociedade coligada ou controlada computar a reserva de reavaliação na determinação do lucro real;
- b) no período-base em que a sociedade coligada ou controlada utilizar a reserva de reavaliação para absorver prejuízo contábil.

Exemplo:

Imaginemos que a Empresa "Beta" (investida) apresente os seguintes dados:

capital social	R\$	500.000,00
reserva de reavaliação	R\$	300.000,00
soma	R\$	800.000,00

Considerando-se que a Empresa "Alfa" (investidora) tenha participação de 60% (sessenta por cento) no capital da Empresa "Beta" (investida), a sua situação, após a reavaliação efetuada pela sociedade investida, será a seguinte:

Investimentos	R\$	480.000,00
Reserva de Reavaliação	R\$	180.000,00

Caso a Empresa "Beta" (investida) incorpore o valor da reserva de reavaliação ao capital social, a Empresa "Alfa" (investidora) adotará os seguintes procedimentos:

- a) debita a conta de Reserva de Reavaliação e credita a conta de Investimentos na Empresa "Beta";
- b) em seguida, restabelece a avaliação do investimento ao valor de patrimônio líquido, debitando a conta Investimentos na Empresa "Beta" e creditando a conta Ajuste de Equivalência Patrimonial.

O lançamento contábil referente ao procedimento da letra "a" poderá ser feito pela sociedade investidora do seguinte modo:

D - RESERVA DE REAVALIAÇÃO (Patrimônio Líquido)
C - PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA (Investimentos)
Empresa "Beta" 180.000,00

Em relação ao procedimento da letra "b", a sociedade investidora poderá fazer o seguinte lançamento contábil:

D - PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA (Investimentos)
- Empresa "Beta"
C - RESULTADO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL(Resultado) R\$ 180.000,00

9. ESTORNO DA RESERVA DE REAVALIAÇÃO

A Receita Federal vem externando entendimento de que a empresa não pode estornar a reserva de reavaliação, e que se houver o estorno, o montante será tributado. Tal entendimento é fundamentado com base no artigo 177 da Lei nº 6.404/76 que

manda observar o princípio da consistência das demonstrações financeiras, estabelecendo que a escrituração será mantida em registro permanente, com obediência aos preceitos da legislação comercial e da lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar método ou critérios uniformes no tempo, registrando as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

36. RESERVA DE LUCROS

36.1 - Conceito

As reservas de lucros são as contas de reservas constituídas pela apropriação de lucros da companhia, conforme previsto no § 4º do art. 182 da Lei nº 6.404/76, para atender a várias finalidades, sendo sua constituição efetivada por disposição da lei ou por proposta dos órgãos da administração.

36.2 - Classificação

Tendo em vista o seu conceito e as definições da Lei das S/A, classificam-se como reservas de lucros:

- a) Reserva legal
- b) Reserva estatutária
- c) Reserva para contingências
- d) Reserva de lucros a realizar
- e) Reserva de lucros para expansão
- f) Reserva de incentivos fiscais

O saldo das reservas de lucros, exceto as para contingências e de lucros a realizar, não poderá ultrapassar o capital social; atingido esse limite, a assembléia deliberará sobre a aplicação do excesso na integralização ou no aumento do capital social, ou na distribuição de dividendos.

36.2.1 - Diferença Entre Reservas e Provisões

As provisões representam expectativas de perdas de ativos ou estimativas de valores a desembolsar que, apesar de financeiramente ainda não efetivadas, derivam de fatos geradores contábeis já ocorridos.

A partir do momento que essas perdas de ativos ou obrigações se tornam totalmente definidas, deixam de ser consideradas como provisões, como por exemplo: a provisão para férias se transforma em salários a pagar, a provisão para Imposto de Renda passa a ser Impostos de Renda a Pagar.

Por outro lado, as reservas representam a diferença entre o patrimônio líquido e o capital, sendo resultantes de valores entregues pelos titulares do capital que não representam aumento de capital, ou representam acréscimos de valor de elementos do ativo, ou ainda se originam de lucros não distribuídos aos sócios ou acionistas.

36.3 - Reserva Legal

A reserva legal deverá ser constituída mediante destinação de 5% (cinco por cento) do lucro líquido do exercício, antes de qualquer outra destinação. Esta reserva será constituída obrigatoriamente, pela companhia, até que seu valor atinja 20% do capital social realizado, quando então deixará de ser acrescida; ou então, poderá, a critério da companhia, deixar de receber créditos, quando o saldo desta reserva, somado ao montante das reservas de capital (exceto a reserva de correção monetária do capital realizado) atingir 30% do capital social.

A finalidade da reserva legal é assegurar a integralidade do capital social, sendo permitida a sua utilização exclusivamente para absorção de prejuízos, cuja compensação ocorrerá obrigatoriamente quando houver saldo de prejuízos, após terem sido absorvidos os saldos de lucros acumulados e das demais reservas de lucros.

36.4 - Reserva Estatutária

As reservas estatutárias são constituídas por determinação do estatuto da companhia, como destinação de uma parcela dos lucros do exercício, e não podem restringir o pagamento do dividendo obrigatório.

O estatuto poderá criar as reservas desde que, para cada uma:

I - indique, de modo preciso e completo, a sua finalidade;

II - fixe os critérios para determinar a parcela anual dos lucros líquidos que serão destinados à sua constituição; e

III - estabeleça o limite máximo da reserva.

36.5 - Reserva Para Contingências

De acordo com o artigo 195 da Lei nº 6.404/76, a assembleia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar parte do lucro líquido à formação de reserva com a finalidade de compensar, em exercício futuro, a diminuição do lucro decorrente de perda julgada provável, cujo valor possa ser estimado.

Nesse caso, a proposta dos órgãos da administração deverá indicar a causa da perda prevista e justificar, com as razões de prudência que a recomendem, a constituição da reserva.

No exercício em que ocorrer a perda efetivamente, ou deixarem de existir as razões que justificaram a sua constituição, efetua-se a reversão da Reserva para Contingências anteriormente constituída para a conta de Lucros Acumulados.

36.6 - Reserva de Lucros a Realizar

No exercício em que o montante do dividendo obrigatório, calculado nos termos do estatuto ou do dividendo obrigatório (art. 202), ultrapassar a parcela realizada do lucro líquido do exercício, a assembleia-geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar o excesso à constituição de reserva de lucros a realizar (art. 2º da Lei nº 10.303/01)

Para esse efeito, considera-se realizada a parcela do lucro líquido do exercício que exceder da soma dos seguintes valores:

I - o resultado líquido positivo da equivalência patrimonial (art. 248); e

II - o lucro, ganho ou rendimento em operações cujo prazo de realização financeira ocorra após o término do exercício social seguinte.

Observe-se que a reserva de lucros a realizar somente poderá ser utilizada para pagamento do dividendo obrigatório (art. 197 da Lei das S/A com as alterações da Lei nº 10.303/01).

36.7 - Reserva de Lucros Para Expansão

Para atender a projetos de investimento e expansão, a companhia poderá reter parte dos lucros do exercício. Essa retenção deverá estar justificada com o respectivo orçamento de capital aprovado pela assembleia geral.

O orçamento, submetido pelos órgãos da administração com justificação da retenção de lucros proposta, deverá compreender todas as fontes de recursos e aplicações de capital, fixo ou circulante, e poderá ter a duração de até 5 (cinco) exercícios, salvo no caso de execução, por prazo maior, de projeto de investimento.

37. LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS

A conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados tem por objetivo receber o resultado do exercício e dar-lhe destinação. O saldo credor representa a parcela do resultado da empresa não distribuída aos acionistas. O saldo devedor - prejuízos acumulados, representa o saldo dos resultados negativos da empresa e não absorvidos por reservas anteriormente existentes e que deverá ser compensado com lucros a serem auferidos futuramente.

No plano de contas são apresentadas as duas contas: Lucros Acumulados (credora) e Prejuízos Acumulados (devedora), mas na realidade o saldo será mantido em uma só conta, ou seja, na conta de Lucros Acumulados ou na conta de Prejuízos Acumulados.

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

37.1 - Distinção Entre Prejuízo Fiscal e Contábil

O prejuízo contábil origina-se na contabilidade, sendo sua compensação efetuada com lucros contábeis futuros.

O prejuízo fiscal, por sua vez, é o resultado negativo decorrente da apuração do lucro real, e compensável com lucros reais posteriores.

37.1.1 - Prejuízo Contábil

O prejuízo contábil resulta do confronto entre as receitas, operacionais e não operacionais, custos e despesas operacionais, provisões e outros valores que forem transferidos para o resultado do exercício, onde o saldo líquido apurado na demonstração do resultado do exercício, quando negativo, denomina-se prejuízo contábil.

O prejuízo contábil apurado é transferido para a conta "Prejuízos Acumulados" do grupo Patrimônio Líquido, dando-lhe a destinação prevista no contrato ou estatuto social.

Ressaltamos que a pessoa jurídica, mesmo apurando resultado contábil negativo, pode ficar sujeita ao cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro, uma vez que, efetuando os ajustes de adições e exclusões a este resultado, o mesmo pode converter-se em resultado positivo para efeitos fiscais.

37.1.2 - Compensação do Prejuízo Contábil

De acordo com os artigos 167 e 189 da Lei nº 6.404/76, o prejuízo contábil apurado no exercício será, obrigatoriamente, absorvido pelos lucros acumulados, pelas reservas de lucros, reserva legal e pela reserva de capital, nessa ordem, não podendo, no entanto, ser compensado com a reserva de correção monetária do capital social, uma vez que a legislação determina que esta reserva deve ser capitalizada.

Não havendo saldo credor em nenhuma das contas referidas, o valor negativo apurado no resultado do exercício permanece na conta "prejuízos acumulados", inexistindo prazo para sua compensação.

37.1.3 - Prejuízo Fiscal

Diferentemente do prejuízo contábil, o prejuízo fiscal tem sua origem na determinação do lucro real, ou seja, partindo-se do resultado do exercício, positivo ou negativo, são efetuados os ajustes de adição e exclusão na parte A do LALUR, conforme determinação da legislação do Imposto de Renda.

Se, após estes ajustes, o resultado final apurado for negativo, será denominado prejuízo fiscal, e será controlado na parte B do LALUR, para futura compensação com o lucro real.

37.1.4 - Compensação do Prejuízo Fiscal

Neste tópico, analisaremos o tratamento fiscal dispensado na compensação de prejuízos fiscais de acordo com as normas previstas nos artigos 502 a 510 do RIR/94, no art. 15 da Lei nº 9.065/95, art. 13 da Lei nº 9.249/95, art. 88 da Lei nº 9.430/96, arts. 35 e 26 da IN SRF nº11/96 e no Majur/98.

1. PREJUÍZOS FISCAIS QUE PODEM SER COMPENSADOS

A legislação do Imposto de Renda permite a pessoa jurídica reduzir o lucro real apurado no período-base mediante compensação de prejuízos fiscais apurados em períodos-base anteriores mensais, trimestrais ou anuais. O prejuízo fiscal compensável com o lucro real é aquele apurado e registrado no Lalur, observando-se o seguinte:

- a) os prejuízos somente poderão ser compensados desde que a pessoa jurídica mantenha a escrituração e os documentos comprobatórios do montante do prejuízo fiscal a compensar;
- b) desde o ano-calendário de 1995, são compensáveis os prejuízos fiscais apurados em períodos-base encerrados a partir do ano de 1991, independentemente de prazo;

2. LIMITE DE COMPENSAÇÃO COM O LUCRO REAL

O lucro real apurado em cada período-base poderá ser reduzido pela compensação de prejuízos fiscais de períodos-base anteriores, em no máximo 30% (trinta por cento).

A soma dos prejuízos fiscais não operacionais com os prejuízos fiscais decorrentes das atividades da pessoa jurídica, a ser compensada, não poderá exceder o limite de 30% (trinta por cento) do lucro líquido do período-base da compensação, ajustado pelas adições e exclusões previstas pela legislação do Imposto de Renda.

Exemplo:

a) lucro líquido do período	R\$ 20.000,00
b) adições	R\$ 3.000,00
c) exclusões	(R\$ 2.000,00)
d) lucro real	R\$ 21.000,00

A compensação do prejuízo fiscal, de acordo com o exemplo, está limitada ao valor de R\$ 6.300,00, ou seja 30% de R\$ 21.000,00.

Assim, o prejuízo fiscal de período-base anterior poderá ser integralmente compensado se o seu valor não ultrapassar o valor de R\$ 6.300,00; se ultrapassar esse valor, o excedente não poderá ser compensado nesse período, devendo ser registrado e controlado na parte B do Lalur, para compensação em períodos subseqüentes.

O limite de 30% mencionado no item anterior, não se aplica a compensação de prejuízos fiscais apurados:

- a) pelas pessoas jurídicas que tenham por objeto a exploração de atividades rurais;

b) pelas empresas industriais titulares de Programas Especiais de Exportação aprovados até 03.06.93 pela Befiex, as quais podem compensar o prejuízo fiscal verificado nos seis anos-calendário subseqüentes, independentemente da distribuição de lucros ou dividendos aos sócios ou acionistas.

3. MUDANÇA DE CONTROLE SOCIETÁRIO E DE RAMO DE ATIVIDADE

A pessoa jurídica não poderá compensar seus prejuízos fiscais, se entre a data da apuração e da compensação do prejuízo houver ocorrido, cumulativamente, modificação de seu controle societário e do ramo de atividade.

Ressalte-se que esses dois eventos só constituem causa impeditiva da compensação de prejuízos fiscais se houverem ocorrido, cumulativamente, (ainda que não na mesma data), entre o encerramento do período-base em que o prejuízo foi apurado e o encerramento do período-base da compensação.

4. PREJUÍZOS FISCAIS OPERACIONAIS E NÃO OPERACIONAIS

Consideram-se prejuízos fiscais operacionais aqueles decorrentes das atividades normais da pessoa jurídica e não operacionais aqueles decorrentes da alienação de bens e direitos do ativo permanente.

O resultado não-operacional corresponde à diferença, positiva ou negativa, entre o valor pelo qual o bem ou direito houver sido alienado e o seu valor contábil.

Ressalte-se que a restrição à compensação de prejuízos não operacionais não se aplica em relação às perdas decorrentes de baixa de bens ou direitos do ativo permanente em virtude de terem se tornado imprestáveis, obsoletos ou caído em desuso, ainda que posteriormente venham a ser alienados como sucata.

4.1 - Prejuízos Fiscais Não Operacionais - Compensação Somente Com Lucros Não Operacionais

Os prejuízos não operacionais, apurados a partir de 01.01.96, somente poderão ser compensados com lucros da mesma natureza, observado o limite de 30% do lucro real mencionado no item 3.

Observe-se que a vinculação da compensação de prejuízos não operacionais com lucros da mesma natureza somente se aplica nos períodos-base subseqüentes ao de sua apuração, ou seja, os resultados não operacionais, positivos ou negativos, integrarão normalmente o lucro real do período de sua ocorrência, ou seja, no período de sua apuração, os prejuízos não operacionais podem ser absorvidos pelos lucros operacionais, sem nenhuma restrição.

5. SEGREGAÇÃO DOS PREJUÍZOS NÃO OPERACIONAIS

A separação em prejuízos, não operacionais e em prejuízos das demais atividades, somente será exigida se, no período, forem verificados, cumulativamente, resultados não operacionais negativos e lucro real negativo (prejuízo fiscal).

Exemplo:

a) perda de capital na alienação de bens ou direitos	R\$ 5.000,00
b) prejuízo líquido do período	R\$ 20.000,00
c) ajustes fiscais no resultado:	
c.1) adições	R\$ 3.000,00
c.2) exclusões	R\$ 2.000,00

O lucro real negativo corresponderá a:

a) prejuízo líquido do período	R\$ 20.000,00
b) adições	R\$ 3.000,00
c) exclusões	R\$ 2.000,00
d) prejuízo fiscal	R\$ 19.000,00

Verificada a hipótese acima, a pessoa jurídica deverá comparar o prejuízo não operacional com o prejuízo fiscal apurado na demonstração do lucro real, observado o seguinte:

a) se o prejuízo fiscal for maior, todo o resultado não operacional negativo será considerado prejuízo fiscal não operacional e a parcela excedente será considerada prejuízo fiscal das demais atividades;

Exemplo:

Total do prejuízo fiscal apurado no Lalur	R\$ 19.000,00
(-) Prejuízo fiscal não operacional	R\$ 5.000,00
(=) Prejuízo fiscal das demais atividades	R\$ 14.000,00

b) se todo o resultado, não operacional negativo, for maior ou igual ao prejuízo fiscal, todo o prejuízo fiscal será considerado não operacional.

Exemplo:

Total do prejuízo fiscal apurado no Lalur	R\$ 5.000,00
(+) Prejuízo fiscal não operacional	R\$ 19.000,00
(=) Prejuízo fiscal não operacional	R\$ 24.000,00

5.1 - Controle no Lalur

Os prejuízos não operacionais e os decorrentes das atividades operacionais da pessoa jurídica deverão ser controlados em folha específica, individualizadas por espécie, na parte B do Lalur, para compensação com lucros de mesma natureza apurados nos períodos subseqüentes, na parte A do Lalur.

Cabe lembrar que, em conseqüência da extinção da correção monetária do balanço, a partir de 01.01.96 os valores controlados na parte B do Lalur não são acrescidos de correção monetária.

6. COMPENSAÇÃO DO PREJUÍZO FISCAL NÃO OPERACIONAL

Na compensação dos prejuízos não operacionais, nos períodos-base subseqüentes, deverá ser observado o seguinte:

- a) O valor do prejuízo fiscal não operacional a ser compensado em cada período-base subseqüente não poderá exceder o total dos resultados não operacionais positivos (lucro não operacional) apurados no período da compensação.
- b) a soma dos prejuízos fiscais não operacionais com os prejuízos decorrentes de outras atividades da pessoa jurídica, a ser compensada, não poderá exceder ao limite de 30% do lucro real;
- c) no período-base em que for apurado resultado não operacional positivo, todo o seu valor poderá ser utilizado para compensar os prejuízos fiscais não operacionais de períodos-base anteriores, ainda que a parcela do lucro real admitida para compensação não seja suficiente ou que tenha sido apurado prejuízo fiscal;

Exemplo:

a) ganho de capital na alienação de bens ou direitos	R\$ 4.000,00
b) lucro líquido do período	R\$ 12.000,00
c) ajustes fiscais no resultado:	
c.2) exclusões	R\$ 3.000,00
c.2) exclusões	R\$ 18.000,00
e) prejuízo fiscal não operacional	R\$ 4.500,00

A demonstração do lucro real se apresentará da seguinte forma:

a) lucro líquido do período	R\$ 12.000,00
b) adições	R\$ 3.000,00
c) exclusões	R\$ (5.000,00)
d) lucro real	R\$ 10.000,00
e) compensações:	
e.1) prejuízo fiscal das demais atividades	nihil
e.2) prejuízo fiscal não operacional	R\$ 3.000,00
f) lucro real	R\$ 7.000,00

De acordo com o exemplo, a pessoa jurídica compensou R\$ 3.000,00 a título de prejuízo fiscal não operacional.

Em virtude da limitação de 30% (trinta por cento) do lucro real, não houve compensação do prejuízo fiscal das demais atividades.

a) prejuízo fiscal não operacional a compensar	R\$ 4.500,00
b) compensação com resultados não operacionais positivos	R\$ 3.000,00
c) saldo de prejuízo	

fiscal não operacional a compensar

R\$ 1.500,00

- d) A parcela dos prejuízos fiscais não operacionais compensados com os lucros não operacionais que não puder ser compensada com o lucro real, seja em virtude do limite de 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado ou de ter ocorrido prejuízo fiscal no período, passará a ser considerada prejuízo das demais atividades, devendo ser promovidos os devidos ajustes na parte "B" do Livro de Apuração do Lucro Real.

Assim, de acordo com o exemplo desenvolvido na letra "c", o saldo de prejuízo fiscal não operacional a compensar de R\$

1.500,00 será transferido para a conta "prejuízo fiscal das demais atividades", controlada em folha distinta da parte "B" do Livro de Apuração do Lucro Real.

Assim, o prejuízo fiscal das demais atividades passará a ser de:

a) prejuízo fiscal das demais atividades	R\$ 18.000,00
b) saldo de prejuízo fiscal não operacional a compensar	R\$ 1.500,00
c) soma	R\$ 19.500,00

7. EMPRESA OPTANTE PELO PAGAMENTO MENSAL POR ESTIMATIVA

No cálculo do Imposto de Renda mensal por estimativa não poderão ser compensados prejuízos fiscais de períodos-base anteriores.

No entanto, se a empresa optar por levantar balanços ou balancetes no decorrer do ano, para efeito de suspender ou reduzir os pagamentos mensais, poderá compensar prejuízos fiscais de períodos-base anteriores, encerrados até 31 de dezembro do ano anterior, na determinação do lucro real, na forma examinada nesse trabalho.

Cabe lembrar que nos balanços de suspensão ou redução do imposto apura-se o resultado acumulado desde o mês de janeiro do ano em curso, e assim os prejuízos de um mês são automaticamente absorvidos pelos lucros de outro.

8. EMPRESA OPTANTE PELO LUCRO REAL TRIMESTRAL

No caso da empresa apurar o lucro real de forma trimestral, o prejuízo fiscal apurado em um trimestre somente poderá ser compensado, com o lucro real apurado nos trimestres subseqüentes ainda que dentro do próprio ano-calendário, na forma examinada nesse trabalho.

9. ATIVIDADE RURAL

A compensação de prejuízos fiscais decorrentes da atividade rural com o lucro real da mesma atividade não está sujeita ao limite de 30%, ou seja, pode ser integralmente compensado em um único período-base, desde que o lucro real apurado na atividade rural comporte a compensação observando-se que (IN SRF nº 39/96):

I - o prejuízo da atividade rural a ser compensado é o apurado no Lalur;

II - se a empresa explorar atividades mistas:

a) o prejuízo fiscal da atividade rural apurado no período-base poderá ser compensado com o lucro real das demais atividades, apurado no mesmo período-base, sem limite;

b) a compensação de prejuízos fiscais das demais atividades, assim como da atividade rural com lucro real de outra, apurado em período-base subseqüente, fica sujeita ao limite de 30% e demais condições previstas nos arts. 35 e 36 da IN SRF nº 11/96.

10. INCORPORAÇÃO, FUSÃO E CISÃO

A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida.

No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido. Nada obsta, no entanto, que a empresa sucessora continue a gozar do direito de compensar seus próprios prejuízos, anteriores à data da absorção.

11. TRANSFORMAÇÃO DE SOCIEDADES

Na transformação, a personalidade jurídica continua imutável, não havendo qualquer restrição à compensação de prejuízos fiscais, de períodos-base encerrados anteriormente a transformação, com lucro real de períodos-base encerrados posteriormente, desde que por ocasião da transformação, não tenha ocorrido modificação do ramo de atividade e do controle societário.

12. SOCIEDADES EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO

O prejuízo fiscal apurado por sociedade em conta de participação, somente poderá ser compensado com o lucro real decorrente da mesma sociedade em conta de participação, na forma examinada nesse trabalho.

Alerte-se que é vedada qualquer compensação de prejuízos fiscais entre duas ou mais sociedades em conta de participação ou entre estas e o sócio ostensivo.

13. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS APURADOS NO EXTERIOR

Os prejuízos apurados no Exterior não poderão ser compensados com os lucros auferidos no Brasil. Assim, os prejuízos apurados por uma controlada ou coligada, no Exterior, somente poderão ser compensados com lucros dessa mesma controlada ou coligada (IN SRF nº 38/96).

14. ABSORÇÃO DE PREJUÍZOS NA ESCRITURAÇÃO COMERCIAL

A absorção, mediante débito à conta de lucros acumulados, de reservas de lucros ou capital, ao capital social, ou à conta de sócios, matriz ou titular de empresa individual, de prejuízos apurados na escrituração comercial do contribuinte não prejudica seu direito à compensação do prejuízo fiscal apurado no Lalur.

37.2 - Dividendos

37.2.1 - Conceito

O dividendo é a parcela de lucro que corresponde a cada ação. É o rendimento que cabe aos acionistas de uma sociedade anônima em proporção ao capital que possuem na sociedade.

A companhia somente pode pagar dividendos se houver valores disponíveis nas contas de lucro líquido do exercício, de lucros acumulados ou de reservas de lucros, jamais em prejuízo do capital social.

37.2.2 - Dividendo Obrigatório Estatutário

Os acionistas têm direito de receber como dividendo obrigatório em cada exercício, a parcela dos lucros estabelecida no estatuto (art. 202, caput, da Lei nº 6.404/76).

O estatuto poderá estabelecer o dividendo como percentagem do lucro ou do capital social, ou ainda, fixar outros critérios para determiná-lo, desde que referidos critérios sejam regulados com precisão e minúcia e não exponham os acionistas minoritários ao arbítrio dos órgãos de administração ou da maioria (§ 1º do art. 202 da Lei nº 6.404/76).

I - Fixação de Dividendos no Estatuto

A lei deixa ao estatuto da companhia margem para fixar a política de dividendos que melhor se ajuste às suas peculiaridades, desde que o faça de modo preciso. Não há limite mínimo a ser observado quanto à fixação de dividendos por ocasião da constituição da companhia, ficando a critério dos subscritores das ações deliberarem acerca dos valores, com base na rentabilidade que poderão esperar do seu investimento.

II - Alteração na Previsão Estatutária

Na hipótese de alteração estatutária para modificar o dividendo obrigatório, é necessária a aprovação de acionistas que representem metade, no mínimo, das ações com direito a voto, se maior quorum não for exigido pelo estatuto da companhia (art. 1º da Lei nº 9.457/97).

37.2.3 - Dividendo Obrigatório

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 (art. 2º da Lei nº 10.303/01):

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 contingências (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 subsequentes, deverão ser acrescidos ao primeiro dividendo declarado após a realização.

Quando o estatuto for omissivo e a assembléia geral deliberar alterá-lo para introduzir norma sobre a matéria, o dividendo obrigatório não poderá ser inferior a 25% do lucro líquido ajustado na forma descrita acima (§ 2º, do art. 202 da Lei nº 6.404/76 com as alterações da Lei nº 10.303/01).

Os lucros que não forem destinados à constituição das reservas (legal, estatutária, contingências, de lucros e de lucros a realizar) previstas nos arts. 193 a 197 da Lei nº 6.404/76, deverão ser distribuídos como dividendos (§ 6º do art. 202 da Lei nº 6.404/76), incluído pelo Lei nº 10.303/01).

I. DISTRIBUIÇÃO DE DIVIDENDO INFERIOR AO OBRIGATÓRIO

A assembléia-geral pode, desde que não haja oposição de qualquer acionista presente, deliberar a distribuição de dividendo inferior ao obrigatório, ou a retenção de todo o lucro líquido, nas seguintes sociedades(art. 2º da Lei nº 10.303/01):

- a) companhias abertas exclusivamente para a captação de recursos por debêntures não conversíveis em ações;
- b) companhias fechadas, exceto nas controladas por companhias abertas que não se enquadrem na condição prevista na letra "a".

II. SOCIEDADES LIMITADAS

Nas sociedades por quotas de responsabilidade limitada, a distribuição de lucros deve estar prevista no contrato social. A exemplo das companhias fechadas, os sócios-quotistas poderão deliberar pela retenção de todo o lucro do exercício, desde que referida deliberação seja aprovada pela maioria e nas condições previstas no contrato social.

III. EMPRESAS EM DIFICULDADES FINANCEIRAS - NÃO OBRIGATORIEDADE DA DISTRIBUIÇÃO

Será dispensada a distribuição do dividendo, em qualquer tipo de sociedade anônima, no exercício social em que os órgãos da administração informarem à assembléia geral ordinária ser ele incompatível com a situação financeira da companhia. O conselho fiscal, se existir, opinará sobre a informação da administração. Se se tratar, no caso, de companhia aberta, seus diretores, quando for dispensada a distribuição dos dividendos, deverão encaminhar à Comissão de Valores Mobiliários, dentro de cinco dias da realização da assembléia geral, a exposição justificativa da informação prestada (§ 3º do art. 202 da Lei nº 6.404/76).

IV. DESTINAÇÃO DO LUCRO NÃO DISTRIBUÍDO

O lucro que deixar de ser distribuído será registrado como reserva especial e, se não absorvido por prejuízos em exercícios subsequentes, deverá ser pago como dividendo assim que o permitir a situação financeira da empresa (§ 5º do art. 202 da Lei nº 6.404/76).

Os lucros não destinados à constituição das reservas previstas nos arts. 193 a 197 (reservas de lucros) deverão ser distribuídos como dividendos(art. 2º da Lei nº 10.303/01).

37.2.4 - Dividendos Intermediários

A companhia, que por força de lei, como as instituições financeiras, ou por disposição estatutária, levantar balanço semestral, poderá distribuir dividendos intermediários à conta do lucro nele apurado, se assim deliberarem os órgãos da administração. Independente disso, o estatuto poderá autorizar os órgãos da administração a declarar dividendos intermediários, à conta de lucros acumulados ou de reservas de lucros existentes no último balanço anual ou semestral.

37.2.5 - Dividendos de Ações Preferenciais

Com exceção da constituição da reserva legal, a constituição de outras reservas de lucros (reserva estatutária, reserva para contingências e reservas de lucros a realizar), ou a retenção de lucros previstas em orçamento de capital não podem prejudicar o direito dos acionistas preferenciais de receber os dividendos fixos ou mínimos a que tenham prioridade, inclusive os atrasados, se cumulativos (art. 203 da Lei nº 6.404/76).

Isto quer dizer que a constituição das reservas mencionadas (excetuada a legal) somente poderá ser efetuada depois de atribuídos aos acionistas preferenciais os dividendos fixos ou mínimos a que tenham prioridade garantida no estatuto.

37.2.6 - Pagamento do Dividendo

A companhia pagará o dividendo de ações à pessoa que, na data do ato de declaração do dividendo, estiver inscrita como proprietária ou usufrutuária da ação.

De acordo com os parágrafos 1º e 2º do art. 205 da Lei nº 6.404/76, os dividendos poderão ser pagos por cheque nominativo remetido por via postal para o endereço comunicado pelo acionista à companhia, ou mediante crédito em conta corrente bancária aberta em nome do acionista.

Os dividendos das ações em custódia bancária ou em depósito bancário serão pagos pela companhia à instituição financeira depositária, que ficará responsável pela sua entrega aos titulares das ações depositadas.

I - Prazo Para Pagamento

O dividendo deverá ser pago, salvo deliberação em contrário da assembléia geral, no prazo de sessenta dias da data em que for declarado e, em qualquer caso, dentro do exercício social (§ 3º do art. 205 da Lei nº 6.404/76).

A assembléia geral deverá declarar a partir de quando poderão os acionistas exigir os dividendos, sendo que esse prazo não poderá ultrapassar o próprio exercício social.

Se a assembléia silenciar a respeito, os dividendos poderão ser exigidos pelos acionistas a partir do dia seguinte àquele em que referida assembléia houver deliberado a distribuição.

37.2.7 - Dedução de Juros Pagos Sobre o Capital Próprio do Valor do Dividendo Obrigatório

O valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio poderá ser imputado ao valor do dividendo obrigatório (§ 7º do art. 9º da Lei nº 9.249/97). Neste caso, os juros sobre o capital próprio, que são sempre opcionais e não obrigatórios, quando pagos ou creditados poderão ser computados como se dividendos fossem, para efeito de cálculo do dividendo mínimo obrigatório, ou seja, o valor dos juros sobre o capital próprio pagos ou creditados poderá ser deduzido do valor do dividendo mínimo obrigatório.

Ressalte-se, no entanto, que a imputação ao dividendo mínimo obrigatório não dispensa a incidência do Imposto de Renda na Fonte, à alíquota de 15% sobre os valores pagos ou creditados sobre o capital próprio.

37.3 - Lucros e Dividendos Distribuídos Por Pessoa Jurídica Tributada Pelo Lucro Real - Tributação

1. NORMAS APLICÁVEIS

O Ato Declaratório (Normativo) CGST nº 49, de 23.09.94, esclareceu que a distribuição de dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses, oriundos de lucros apurados, até 31.12.93, por pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real submetem-se às normas de incidência aplicáveis à época da formação dos lucros, observando-se o seguinte:

I - esse tratamento aplica-se também aos lucros e dividendos redistribuídos por pessoas jurídicas, auferidos em decorrência de participação societária em outra pessoa jurídica, que os tenha apurado até 31 de dezembro de 1993;

II - em qualquer hipótese, será considerada época de formação dos lucros aquela constante dos registros da primeira pessoa jurídica que os tenha apurado.

Desta forma, poderá ocorrer ou não a tributação sobre os lucros ou dividendos distribuídos a beneficiários residentes ou domiciliados no País por pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, em virtude das diversas alterações ocorridas na legislação nos últimos anos.

2. LUCROS APURADOS DE 01.01.89 A 31.12.92

Os lucros apurados em período-base encerrado entre 1º de janeiro de 1989 e 31 de dezembro de 1992, submetidos à incidência do Imposto sobre o Lucro Líquido (ILL) à alíquota de 8%, ficam livres de tributação por ocasião de sua distribuição, a beneficiários do País, qualquer que seja a época em que esta ocorrer (artigo 660 do RIR/99).

3. LUCROS APURADOS DE 01.01.93 A 31.12.93

Em relação aos lucros apurados a partir de 1º de janeiro de 1993 pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, não incidirá o Imposto na Fonte quando distribuídos a pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no País (artigo 659 do RIR/99).

4. LUCROS APURADOS DE 01.01.94 A 31.12.95

Relativamente aos lucros apurados de 01.01.94 a 31.12.95 deverá ser observado o seguinte regime de tributação:

I - Forma de Tributação

Os dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses, pagos ou creditados e apurados na escrituração comercial por pessoa jurídica tributada com base no lucro real a pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no País, inclusive os pagos ou creditados às pessoas jurídicas isentas, sujeitam-se à incidência do Imposto de Renda na Fonte mediante aplicação da alíquota de 15% (art. 2º da Lei nº 8.849/94).

II - Recolhimento

O IRRF deverá ser pago até o terceiro dia útil da semana subsequente à de ocorrência do fato gerador, caracterizado como pagamento ou crédito dos rendimentos.

No preenchimento do DARF deve ser indicado no campo 04 o código 4424.

III - Tratamento do IRRF

No que se refere ao imposto de renda na fonte deveremos observar:

a) Beneficiário Pessoa Física

O imposto descontado na fonte poderá, por opção do contribuinte (Lei nº 8.849/94, art. 2º, parágrafos 1º e 2º, e Lei nº 9.064/95, art. 2º):

- ser deduzido do imposto devido na declaração de ajuste anual, desde que o lucro ou dividendo recebido seja computado na base de cálculo do imposto anual;

- ser considerado como tributação exclusiva.

b) Beneficiário Pessoa Jurídica Tributada com Base no Lucro Real

Neste caso, o imposto descontado na fonte será considerado como antecipação, compensável com o Imposto de Renda que a pessoa jurídica beneficiária, tributada com base no lucro real, tiver de recolher relativo à distribuição de dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses, inclusive a beneficiário residente ou domiciliado no exterior.

c) Beneficiário Pessoa Jurídica não Tributada com Base no Lucro Real

Quando o beneficiário não for pessoa física nem pessoa jurídica tributada com base no lucro real, o IRRF será considerado como de tributação definitiva (art. 2º, § 1º, alínea "c" da Lei nº 8.849/94).

5. LUCROS APURADOS A PARTIR 01/01/96

I - Não-incidência

Os lucros ou dividendos apurados com base nos resultados auferidos a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, 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 (Lei nº 9.249/95, art. 10 e IN SRF Nº 11/96, art. 51).

II - Distribuição de Lucros Excedentes ao Valor Apurado na Escrituração

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, a título de lucros ou dividendos distribuídos, ainda que por conta de período-base não encerrado, que exceder ao valor apurado com base na escrituração, será imputada aos lucros acumulados ou reserva de lucros de exercícios anteriores, ficando sujeita à incidência do Imposto de Renda calculado segundo o disposto na legislação específica, com acréscimos legais (IN SRF nº 11/96, art. 51, § 3º).

Inexistindo lucros acumulados ou reserva de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será submetida à tributação mediante aplicação da tabela progressiva mensal (IN SRF nº 11/96, art. 51, § 4º).

Caso seja efetuada a distribuição de rendimentos a título de lucros ou dividendos, que não tenham sido apurados em balanço, estes valores sujeitam-se à incidência do Imposto de Renda na Fonte mediante aplicação da tabela progressiva mensal (IN SRF nº 11/96, art. 51, § 7º).

6. PROIBIÇÃO DE DISTRIBUIR LUCROS

De acordo com o artigo 889 do RIR/99, as pessoas jurídicas, enquanto estiverem em débito não garantido por falta de recolhimento de imposto no prazo legal, não poderão:

I - distribuir quaisquer bonificações a seus acionistas;

II - dar ou atribuir participação de lucros a seus sócios ou quotistas, bem como a seus diretores e demais membros de órgãos dirigentes, fiscais ou consultivos.

Ressalte-se que a não observação ao dispositivo legal retromencionado, importa em multa que será imposta pela fiscalização (art. 975 do RIR/99):

I - às pessoas jurídicas que distribuírem ou pagarem bonificações ou remunerações, em montante igual a cinquenta por cento das quantias que houverem pago indevidamente;

II - aos diretores e demais membros da administração superior que houverem recebido as importâncias indevidas, em montante igual a cinquenta por cento destas importâncias.

37.4 - Pessoa Jurídica Tributada Com Base no Lucro Presumido - Distribuição de Lucros ou Dividendos

1. ISENÇÃO DO LUCRO PRESUMIDO DISTRIBUÍDO

Nas empresas submetidas à tributação com base no lucro presumido, a distribuição de lucros ou dividendos aos sócios ou acionistas ou ao titular fica isenta do Imposto de Renda na Fonte e na declaração de rendimentos dos beneficiários, independentemente de apuração contábil, até o valor da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), deduzido do IRPJ, adicional do IRPJ quando devido, da Contribuição Social Sobre o Lucro, do PIS e da Cofins devidos, desde que a distribuição ocorra após o encerramento do trimestre de apuração, não sendo mais necessário aguardar a entrega da

Declaração de Rendimentos da empresa para, só depois, distribuir o lucro presumido sem incidência do imposto (art. 10 da Lei nº 9.249/95, art. 48 da IN SRF nº 93/97 e ADN Cosit nº 4/96).

Admitindo-se que determinada empresa tenha apurado os seguintes valores (hipotéticos) no primeiro trimestre/98, o valor do lucro distribuível com isenção do imposto será o seguinte:

Valor do lucro presumido no trimestre	R\$ 100.000,00
(-) IRPJ devido	R\$ 15.000,00
(-) Adicional devido	R\$ 4.000,00
(-) Contribuição Social Sobre o Lucro	R\$ 9.600,00
(-) PIS	R\$ 3.500,00
(-) Cofins	R\$ 5.000,00
(=) Lucro que pode ser distribuído com isenção a partir de 01.04.98	R\$ 62.900,00

2. LUCRO LÍQUIDO APURADO NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL SUPERIOR AO LUCRO PRESUMIDO - ISENÇÃO

Se a empresa, submetida a tributação com base no lucro presumido, mantiver a escrituração contábil de acordo com a legislação comercial e apurar lucro líquido após o IRPJ em valor superior ao da base de cálculo do IRPJ diminuído do imposto e contribuições devidos, a totalidade do lucro líquido apurado contabilmente poderá ser distribuída com isenção do Imposto de Renda.

Se o lucro líquido apurado contabilmente for inferior ao valor determinado, de acordo com as regras mencionadas no item 1, prevalece a isenção sobre a distribuição do lucro presumido líquido do imposto e contribuições devidos, uma vez que a legislação do Imposto de Renda permite a distribuição desse valor com isenção, independentemente da escrituração contábil.

37.5 - Ações em Tesouraria

37.5.1 - Aquisição de Ações Próprias Pela Companhia

A Lei das S/A veda, em seu artigo 30, que a companhia negocie com as próprias ações, exceto nas seguintes hipóteses:

- operações de resgate, reembolso ou amortização previstas em lei;
- aquisição para permanência em tesouraria ou cancelamento, desde que até o valor do saldo de lucros ou reservas, exceto a legal, sem diminuição do capital social ou por doação;
- alienação das ações adquiridas nos termos da letra "b" e mantidas em tesouraria;
- compra quando, resolvida a redução do capital mediante restituição em dinheiro de parte do valor das ações, o preço destas em bolsa for inferior ou igual à importância que deve ser restituída.

De acordo com o referido art. 30 da Lei das S/A, deve ser observado ainda que:

I - a aquisição das próprias ações pela companhia aberta deve obedecer, sob pena de nulidade, às normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), que poderá subordiná-la à prévia autorização em cada caso;

II - a companhia não poderá receber em garantia as próprias ações, salvo para assegurar a gestão dos seus administradores;

III - as ações adquiridas para permanência em tesouraria ou cancelamento, enquanto mantidas em tesouraria, não terão direito a dividendo nem a voto;

IV - na hipótese de deliberação da redução do capital mediante restituição do valor das ações (letra "d"), as ações adquiridas definitivamente de circulação.

37.5.2 - Aquisição de Quotas Próprias Pela Sociedade Limitada

De acordo com o artigo 8º do Decreto nº 3.708/19, poderá a sociedade limitada adquirir suas próprias quotas desde que:

- as quotas a serem adquiridas estejam liberadas, isto é, integralizadas pelos sócios;
- a aquisição se faça com fundos disponíveis e sem ofensa ao capital estipulado no contrato;
- a aquisição se dê por acordo dos sócios ou verificada a exclusão de algum sócio remisso, mantendo-se intacto o capital durante o prazo da sociedade.

37.5.3 - Previsão no Estatuto ou Contrato Social

Em face do silêncio do Decreto nº 3.708/19 acerca do quorum necessário para aprovação da aquisição, pela sociedade, de

suas próprias quotas, uma das formas para se evitar que a aquisição em questão acarrete prejuízos aos sócios minoritários é a previsão, no contrato social, de que a aprovação dessa matéria somente se dê por deliberação unânime dos sócios.

37.5.4 - Procedimentos Para Alienação Das Quotas ou Ações em Tesouraria

Não tendo a Lei das S/A nem a Lei das Limitadas fixado os procedimentos a serem observados para alienação das quotas ou ações em tesouraria, recomenda-se que referidos procedimentos sejam regulados pelo contrato ou estatuto social, principalmente no que diz respeito ao direito de preferência dos sócios ou acionistas na aquisição dessas quotas ou ações.

No caso das Limitadas, outro ponto que merece ser objeto de previsão contratual é o prazo máximo para permanência das quotas em tesouraria, pois, conforme salienta a doutrina, não é normal que a sociedade continue indefinidamente a ser sócia de si mesma, devendo o contrato prever a alienação das quotas adquiridas, a fim de restabelecer a normalidade das participações societárias.

37.5.5 - Classificação Contábil

As ações ou quotas adquiridas pela companhia ou sociedade limitada serão registradas em conta específica redutora do Patrimônio Líquido, intitulada "ações ou quotas em tesouraria".

À medida que as ações ou quotas forem alienadas, tal operação gerará resultados positivos ou negativos e não devem integrar o resultado da empresa.

Se ocorrer lucro, deverá ser registrado a crédito de uma reserva de capital. Se ocorrer prejuízo, esse valor deverá ser debitado na mesma conta de reserva de capital que sustentava as quotas em tesouraria.

37.6 - Juros Remuneratórios do Capital Próprio

1. INTRODUÇÃO

O artigo 9º da Lei nº 9.249/95, regulamentado pelo artigo 29 da Instrução Normativa SRF nº 93/97, autorizou a pessoa jurídica a deduzir, para fins de apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio.

2. BASE DE CÁLCULO

Os juros remuneratórios do capital próprio são calculados sobre as contas do patrimônio líquido.

O artigo 178 da Lei nº 6.404, de 1976 - Lei das Sociedades por Ações - dividiu o patrimônio nas seguintes contas:

- a) capital social;
- b) reservas de capital;
- c) reservas de reavaliação;
- d) reservas de lucros; e
- e) lucros ou prejuízos acumulados.

Por sua vez, o artigo 182 do referido diploma legal, dispõe que:

- a) o capital social compreende o montante subscrito pelos acionistas e, por dedução, a parcela ainda não realizada ou não integralizada;
- b) as reservas de capital devem registrar:
 - b.1) 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.2) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;
 - b.3) o prêmio recebido na emissão de debêntures;
 - b.4) as doações e as subvenções para investimento;
 - b.5) o resultado da correção monetária do capital realizado, enquanto não capitalizado;

c) as reservas de reavaliação abrigam as contrapartidas de aumentos de valor atribuídos a elementos do ativo em virtude de novas avaliações com base em laudo elaborado por empresa especializada ou três peritos;

d) como reservas de lucros são classificadas as contas constituídas pela apropriação de lucros da companhia.

2.1 - Exclusão da Base de Cálculo

Para fins de cálculo da remuneração de juros não serão considerados, salvo se adicionado ao lucro líquido para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, os seguintes valores:

a) da reserva de reavaliação de bens e direitos da pessoa jurídica;

b) da reserva especial das contas do ativo permanente apurada na forma do artigo 2º da Lei nº 8.200/91, regulamentada pelo Decreto nº 332/91 (art. 460 do RIR/99);

c) da reserva de reavaliação capitalizada nos termos dos artigos 434 e 435 do RIR/99, em relação às parcelas não realizadas.

Observe-se que a exclusão da base de cálculo da remuneração de juros atinge apenas as contas classificadas como reservas de reavaliação ainda não realizadas na forma do artigo 435 do RIR/99, uma vez que, à medida em que a reserva for sendo realizada, o valor correspondente, na mesma proporção, será transferido para resultado ou para a conta de "Lucros ou Prejuízos Acumulados". Assim sendo, para fins de exclusão da base de cálculo, deverá ser considerado o saldo da conta de "Reserva de Reavaliação" controlado na parte B do livro de Apuração do Lucro Real.

3. TAXA DE JUROS

A aplicação da taxa de juros fica a critério da pessoa jurídica, desde que seja observado o limite da variação, *pro rata* dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo, conhecida pela sigla de TJLP.

A divulgação da TJLP é feita trimestralmente pelo Banco Central do Brasil, e tem expressão anual, cujos valores para o ano calendário 2000 divulgamos abaixo:

- Janeiro a março/00 - 12%
- Abril a junho/00 - 11%
- Julho a setembro/00 - 10,25%
- Outubro a dezembro/00 - 9,75%
- Janeiro a março/2001 - 9,25%

Reproduzimos abaixo os percentuais mensais da TJLP no ano-calendário 2000 e 2001:

- Janeiro - 1%
- Fevereiro - 1%
- Março - 1%
- Abril - 0,9167%
- Maio - 0,9167%
- Junho - 0,9167%
- Julho - 0,8542%
- Agosto - 0,8542%
- Setembro - 0,8542%
- Outubro - 0,8125%
- Novembro - 0,8125%
- Dezembro - 0,8125%
- Janeiro - 0,7708%
- Fevereiro - 0,7708%
- Março - 0,7708%

4. DEDUTIBILIDADE

Para efeito de apuração do lucro real, observado o regime de competência, poderão ser deduzidos os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, *pro rata* dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.

A dedutibilidade dos juros remuneratórios, para efeito de apuração do lucro real, deve atender determinadas condições. A primeira delas manda observar o regime de competência. A segunda condição obriga o registro contábil individualizado da remuneração de juros paga ou creditada. A individualização, no caso de crédito, poderá ser feita em conta própria do passivo. Tratando-se de juros pagos, a individualização poderá ser feita na correspondente conta de resultado. A terceira e última

condição limita a dedutibilidade da remuneração de juros sobre o capital próprio à variação, *pro rata* dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP. A empresa poderá adotar taxas inferiores ou superiores à TJLP. No segundo caso - taxas superiores - a diferença correspondente deverá ser adicionada ao lucro líquido do período para efeito de apuração do lucro real.

4.1 - Limite de Dedutibilidade

O valor dos juros pagos ou creditados não poderá exceder, para fins de dedução para efeitos de determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social, ao maior dos seguintes valores (art. 29 da IN SRF nº 93/97):

- a) 50% do lucro líquido do exercício, antes da dedução desses juros; ou
- b) 50% do somatório dos lucros acumulados e reservas de lucros.

Para a determinação do limite mencionado na letra "a", o valor do lucro líquido do exercício será aquele após a dedução da Contribuição Social Sobre o Lucro e antes da dedução da provisão para o Imposto de Renda.

Alertamos aos nossos assinantes que a Superintendência da Receita Federal da 10ª Região Fiscal externou entendimento por meio da Decisão nº 95, de 30.08.00 (DOU de 25.09.00), que para efeito de cálculo dos juros sobre o capital próprio não deve ser computado como integrante do patrimônio líquido o lucro do próprio período-base.

Assim, a pessoa jurídica deverá recompor o lucro líquido do período conforme demonstrado:

receita bruta	R\$ 100.000,00
deduções da receita bruta	R\$ 20.000,00
receita líquida	R\$ 80.000,00
custo produto vendido	R\$ 45.000,00
lucro bruto	R\$ 35.000,00
despesas operacionais	R\$ 15.000,00
juros s/capital próprio	R\$ 2.000,00
lucro antes da CSSL e do IRPJ	R\$ 18.000,00
CSLL	R\$ 2.000,00
IRPJ	R\$ 3.000,00
lucro líquido do exercício	R\$ 13.000,00

De acordo com o exemplo demonstrado, o lucro líquido ajustado para fins de dedutibilidade da remuneração de juros corresponderá a:

lucro antes da CSSL	R\$ 18.000,00
(-) CSLL	R\$ 2.000,00
(+) Juros sobre o capital próprio	R\$ 2.000,00
(=) lucro líquido ajustado	R\$ 18.000,00

O limite em função do lucro líquido do exercício ajustado comporta uma dedução de R\$ 9.000,00, ou seja, R\$ 18.000,00 x 50%.

O segundo limite leva em consideração os saldos das contas de "Lucros Acumulados e Reserva de Lucros". A exemplo do limite anterior, a remuneração de juros não poderá exceder a 50% (cinquenta por cento) do saldo das contas de "Lucros Acumulados e Reserva de Lucros".

Vejam os seguintes exemplos:

Patrimônio Líquido:

capital social	R\$ 200.000,00
reserva C.M. capital	R\$ 120.000,00
reservas de lucros	R\$ 150.000,00
reservas de reavaliação	R\$ 180.000,00
lucros acumulados	R\$ 100.000,00

O saldo da reserva de reavaliação, controlada na parte B do livro de Apuração do Lucro Real, corresponde, também, a R\$ 180.000,00.

O segundo limite, de acordo com o exemplo proposto, corresponderá a:

capital social	R\$ 200.000,00
reserva C.M. capital	R\$ 120.000,00
reservas de lucros	R\$ 150.000,00
lucros acumulados	R\$ 100.000,00
Soma	R\$ 570.000,00

Limite: R\$ 250.000,00 x 50% = R\$ 125.000,00

Considerando-se a TJLP para o período de julho a setembro/00 de 10,25%, a remuneração de juros sobre o capital próprio será calculada do seguinte modo:

R\$ 570.000,00 x 10,25% = R\$ 58.425,00

Neste caso, a pessoa jurídica poderá creditar ou pagar, a título de remuneração de juros, aos sócios ou acionistas a importância de R\$ 58.425,00, uma vez que a legislação permite o pagamento em função do maior limite apurado que é de R\$ 125.000,00.

4.2 - Dedutibilidade na Base de Cálculo da Contribuição Social

Os juros remuneratórios do capital próprio que forem dedutíveis na apuração do lucro real, nas condições examinadas neste trabalho, são dedutíveis na determinação da base de cálculo da Contribuição Social Sobre o Lucro (art. 88, XXVI da Lei nº 9.430/96).

4.3 - Indedutibilidade Dos Juros Capitalizados

De acordo com o artigo 88, item XXVI da Lei nº 9.430/96, dispõe que o valor dos juros, que forem incorporados ao capital social ou mantidos em conta de reserva destinada a aumento de capital, em vez de pagos ou creditados aos beneficiários, não são dedutíveis na determinação da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social Sobre o Lucro.

5. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA

Os juros remuneratórios ficarão sujeitos à incidência do Imposto de Renda na Fonte à alíquota de quinze por cento, na data do pagamento ou crédito ao respectivo beneficiário.

O Imposto de Renda na Fonte deverá ser pago até o terceiro dia útil da semana subsequente a do pagamento ou crédito dos juros, utilizando-se, para preenchimento do Darf, o código 5706 (AD Cosar nº 08/96).

5.1 - Juros e Encargos Calculados Sobre os Juros Remuneratórios do Capital Próprio

De acordo com o artigo 1º da Instrução Normativa SRF nº 12/99, os juros e outros encargos pagos ou creditados pela pessoa jurídica a seus sócios ou acionistas, calculados sobre os juros remuneratórios do capital próprio e sobre os lucros e dividendos por ela distribuídos, sujeitam-se à incidência do Imposto de Renda na Fonte à alíquota de 20%.

A esses juros e encargos aplicam-se as normas referentes aos rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa, inclusive quanto ao informe a ser fornecido pela pessoa jurídica.

6. TRATAMENTO A SER OBSERVADO NAS PESSOAS FÍSICAS E JURÍDICAS BENEFICIÁRIAS

6.1 - Beneficiária Tributada Pelo Lucro Real

Quando a pessoa jurídica beneficiária for tributada com base no lucro real, os juros obtidos serão registrados em conta de receita financeira e integrarão o lucro real e a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro.

O Imposto de Renda Incidente na Fonte terá o seguinte tratamento tributário:

a) no caso de recebimento efetivo ou crédito dos juros, será considerado antecipação do devido na declaração de rendimentos ou compensado com o que a empresa houver retido por ocasião do pagamento ou crédito de juros, a título de remuneração do capital próprio, a seu titular, sócios ou acionistas;

b) no caso de capitalização, será considerado como antecipação do imposto devido na declaração de rendimentos.

Observe-se que, nesta hipótese, a pessoa jurídica beneficiária deverá:

a) registrar, como receita financeira, o valor dos juros capitalizados que lhe couber e o do Imposto de Renda na Fonte a compensar;

b) o valor do imposto registrado como receita poderá ser excluído do lucro líquido para determinação do lucro real.

6.2 - Beneficiária Tributada Pelo Lucro Presumido ou Arbitrado

No caso de pessoa jurídica tributada com base no regime do lucro presumido ou arbitrado, os juros obtidos serão computados na determinação da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social Sobre o Lucro devido em cada trimestre.

O Imposto de Renda Incidente na Fonte será considerado como antecipação do imposto devido na Declaração de Rendimentos da beneficiária e poderá ser compensado com o imposto devido sobre o lucro presumido ou arbitrado.

6.3 - Beneficiária Imune do Imposto de Renda

A incidência do Imposto de Renda na Fonte sobre os juros remuneratórios do capital próprio não se aplica à parcela correspondente à pessoa jurídica imune (art. 3º da IN SRF nº 12/99).

O pedido de restituição ou de compensação do imposto, no caso de retenção indevida, somente poderá ser formulado pela entidade imune.

6.4 - Beneficiária Isenta do Imposto de Renda

Quando a beneficiária da remuneração dos juros remuneratórios do capital próprio for isenta do Imposto de Renda ou optante pelo Simples, o valor do Imposto de Renda será considerado como de tributação definitiva, ou seja, não poderá ser compensado e nem restituído.

6.5 - Beneficiária Pessoa Física

Quando se tratar de beneficiária pessoa física, o Imposto de Renda na Fonte será considerado como tributação definitiva, não podendo, neste caso, ser compensado com o imposto devido na declaração de ajuste anual.

Os juros recebidos serão informados, na declaração de rendimentos, como rendimentos sujeitos à tributação exclusiva na fonte.

7. COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA COM O DEVIDO SOBRE LUCRO E DIVIDENDOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA

O valor do Imposto de Renda Retido na Fonte sobre lucros e dividendos recebidos pela pessoa jurídica, relativos aos períodos de apuração encerrados em 1994 e 1995, que a beneficiária não puder compensar em virtude da inexistência, em sua escrituração contábil, de saldo de lucros sujeitos à incidência do Imposto de Renda na Fonte quando distribuídos, poderá ser compensado com o imposto que esta retiver na distribuição, a seus sócios ou acionistas, de bonificações em dinheiro e outros interesses, inclusive com o retido sobre os valores pagos ou creditados a título de juros remuneratórios do capital próprio (art. 2º da IN SRF nº 12/99).

8. CONTABILIZAÇÃO COMO DESPESA FINANCEIRA

Para efeito de dedutibilidade na determinação do lucro real, os juros pagos ou creditados, inclusive quando imputados ao dividendo obrigatório, bem como os juros que tenham sido incorporados ao capital social ou creditados em conta de reserva destinada a aumento de capital, deverão ser registrados em contrapartida de despesas financeiras (art. 30, § único da IN SRF nº 11/96).

9. REGIME DE ESTIMATIVA

As pessoas jurídicas que apuram lucro real anual e pagam o Imposto de Renda pelo regime de estimativa poderão deduzir os juros pagos nos balanços ou balancetes levantados para efeito de suspensão ou redução do imposto estimado, conforme dispõe o parágrafo 5º do artigo 29 da Instrução Normativa nº 11/96.

10. DIVIDENDOS OBRIGATÓRIOS - IMPUTAÇÃO

O valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o artigo 202 da Lei nº 6.404, de 1976, sem prejuízo da incidência do Imposto de Renda na Fonte.

Portanto, a companhia poderá considerar a remuneração de juros sobre o capital próprio como pagamento do dividendo mínimo obrigatório.

11. CAPITALIZAÇÃO DOS JUROS

À opção da pessoa jurídica, o valor dos juros poderá ser incorporado ao capital social ou mantido em conta de reserva destinada a aumento de capital.


12. COMPROVANTE DE PAGAMENTO OU CRÉDITO

O valor dos juros sobre o capital próprio, pago ou creditado, deve ser informado ao beneficiário:

I - pessoa física, anualmente, na linha 02 do campo 6 do Comprovante de Rendimentos Pagos e de Retenção do Imposto de Renda na Fonte, aprovado pela IN SRF nº 88/97;

II - pessoa jurídica, até o dia dez do mês subsequente ao do crédito ou pagamento, por meio do comprovante de Pagamento ou Crédito, a Pessoa Jurídica de Juros sobre o Capital Próprio, aprovado pela IN SRF nº 41/98, conforme o modelo abaixo reproduzido:

ANEXO ÚNICO

 MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL	COMPROVANTE DE PAGAMENTO OU CRÉDITO, A PESSOAS JURÍDICAS, DE JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO ANO-CALENDÁRIO _____
--	--

1. RECEBIMENTO DE AUMENTOS - PESSOA FÍSICA		2. FONTE PAGADORA - PESSOA JURÍDICA									
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;">CUC</td> <td style="width: 50%;">Telefone</td> </tr> <tr> <td colspan="2">Nome Empresarial</td> </tr> <tr> <td colspan="2">Endereço</td> </tr> <tr> <td>Cidade</td> <td>UF</td> </tr> </table>	CUC	Telefone	Nome Empresarial		Endereço		Cidade	UF	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="height: 100px; vertical-align: top;">Número de CUC</td> </tr> </table>		Número de CUC
CUC	Telefone										
Nome Empresarial											
Endereço											
Cidade	UF										
Número de CUC											

3. RENDIMENTO BRUTO E IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE		
Mês	VALOR DOS JUROS CREDITADOS OU PAGOS	IMPOSTO DE RENDA RETIDO (R\$)

4. RESPONSÁVEL PELAS INFORMAÇÕES		
Nome	Data	Assinatura

Aprovado pela Instrução nº 41/98

13. EXEMPLO PRÁTICO

Na hipótese de uma pessoa jurídica que recolha o Imposto de Renda por estimativa e levante balanço para efeito de suspensão ou redução do imposto estimado em 30.09.00.

Neste balanço ela decide creditar juros aos sócios.

Os dados apresentados são os seguintes:

O patrimônio líquido na data do balanço apresenta a seguinte composição de contas e valores:

capital social	R\$ 955.500,00
reservas de capital	R\$ 285.000,00
reserva de lucros e lucros acumulados	R\$ 120.000,00
Soma	R\$ 1.360.500,00
lucro líquido do período	R\$ 100.000,00

Para o cálculo da remuneração de juros deveremos, em primeiro lugar, calcular a taxa de juros (TJLP) no período de 01.01.00 a 30.09.00.

janeiro/março: 1% X 3 = 3,00%

abril/junho: 0,9167% X 3 = 2,7501%

julho/setembro: 0,8541% x 3 = 2,5623%

Total no período = 8,3124%

Após determinada a taxa de juros, a remuneração será calculada do seguinte modo:

R\$ 1.360.500,00 x 8,3124% = R\$ 113.090,20

O limite da remuneração de juros, na forma do exemplo desenvolvido, deverá observar 50% do lucro líquido do período do pagamento ou crédito dos juros ou do somatório das contas de lucros acumulados e de reserva de lucros:

50% de R\$ 120.000,00 = R\$ 60.000,00

O limite em função do lucro líquido será determinado da seguinte forma:

50% de R\$ 100.000,00 = R\$ 50.000,00

Neste caso, a empresa poderá considerar como despesa dedutível na apuração do lucro real e de CSLL a importância máxima de R\$ 60.000,00.

Caso a empresa opte pelo pagamento total dos juros calculados, no valor de R\$ 113.090,20, o valor excedente ao limite de 50% do somatório das contas de lucros acumulados e de reserva de lucros deverá ser adicionada ao lucro líquido para apuração da base de cálculo do IRPJ e do CSLL.

38. CONTAS DE COMPENSAÇÃO - CONSIDERAÇÕES GERAIS

O sistema de compensação é um controle à parte do sistema patrimonial, ou seja, enquanto este último engloba as contas que compõem o patrimônio da empresa como um todo (ativo, passivo e patrimônio líquido), aquele abrange contas que servem exclusivamente para controle, sem fazer parte do patrimônio, ou então contas que poderão, ainda, no futuro, integrar o patrimônio.

Desta forma, as contas de compensação nada têm a ver com o sistema de contas patrimoniais, tratando-se de um conjunto de contas de uso optativo e destinado a finalidades internas da empresa, podendo servir como fonte de dados para transmitir determinadas informações a terceiros.

O uso das contas de compensação é recomendável, para as finalidades de controle interno, para registro de possíveis alterações patrimoniais futuras e como fonte de dados para a elaboração de notas explicativas.

38.1 - Previsão Legal

A legislação societária anterior, ou seja, o Decreto-lei nº 2.627/40, que definia as regras de contabilidade até o advento da atual Lei das Sociedades por ações, previa, em seu artigo 135, a obrigatoriedade do uso e da publicação das contas de compensação.

A atual Lei das S/A (Lei nº 6.404/76) não proíbe o uso das contas de compensação, no entanto, ao tratar das demonstrações e demais informações publicáveis para as S/A, não fala nessas contas.

O Conselho Federal de Contabilidade, por intermédio da Resolução CFC nº 612/85, aprovou a NBC T 2.5, que dispõe sobre as contas de compensação, nos seguintes termos:

"2.5.1 - As contas de compensação constituem sistema próprio.

2.5.2 - Nas contas de compensação, registrar-se-ão os atos relevantes cujos efeitos possam se traduzir em modificações no patrimônio da entidade.

2.5.3 - A escrituração das contas de compensação será obrigatória nos casos que se obrigue especificamente".

Isso significa que toda empresa que quiser fazer uso das contas de compensação pode fazê-lo, mas nunca misturando as contas patrimoniais com as contas desse grupo. Para esse efeito, a empresa pode compor um razão extrapatrimonial, ou seja, à parte das demais contas patrimoniais.

Quanto ao aspecto controle, esse sistema pode ser de fato útil a empresa, mas a sua ausência não significa que essa empresa não tenha controle, uma vez que o controle pode ser feito de várias formas e muitas vezes não é possível ser exercido dentro de critérios contábeis.

38.2 - Utilização Das Contas de Compensação

Conforme comentado, o sistema de compensação tem como objetivo propiciar maior controle à empresa, permitir o registro de possíveis futuras alterações do patrimônio e, além disso, servir como fonte de dados para a elaboração das notas explicativas.

Assim sendo, as contas de compensação podem ser utilizadas para registro, entre outras, das seguintes operações:

I - Contratos de arrendamento mercantil;

II - Contratos de aluguel;

III - Contratos de avais, hipotecas, alienações fiduciárias;

IV - Bens dados como garantia;

V - Contratos de subcontratações;

VI - Contratos de seguros;

VII - Contratos de financiamentos/empréstimos não liberados;

VIII - Consignação de mercadorias;

IX - Remessa de títulos para caução.

As contas de compensação devem ser apresentadas com títulos bem elucidativos e com base em valores fixados em contratos ou documentação específica. Quando do término do contrato ou da operação que originou o registro contábil nas contas de compensação, as mesmas serão encerradas mediante lançamento inverso entre as contas que registram a operação.

Relacionamos abaixo alguns registros relativos a fatos que possam produzir futuras alterações no patrimônio da empresa. Observe-se, no entanto, que os registros contábeis aqui focalizados referem-se apenas ao registro do fato em contas de compensação, sem prejuízo dos demais lançamentos específicos de cada operação:

a) Arrendamento mercantil:

Ao receber o equipamento, a empresa arrendatária nada registra em seu balanço patrimonial, podendo, para controle, apenas efetuar o registro nas contas de compensação:

D - BENS RECEBIDOS EM ARRENDAMENTO (Conta de Compensação Ativa)

C - CONTRATOS DE ARRENDAMENTO (Conta de Compensação Passiva)

b) Hipotecas:

A responsabilidade por hipoteca de imóveis pode ser registrada em conta de compensação da seguinte forma:

D - IMÓVEIS HIPOTECADOS (Conta de Compensação Ativa)

C - HIPOTECAS (Conta de Compensação Passiva)

c) Contratos de alienação fiduciária:

D - CONTRATOS DE ALIENAÇÃO FIDUCIÁRIA (Conta de Compensação Ativa)

C - RESPONSABILIDADE POR FINANCIAMENTOS (Conta de Compensação Passiva)

d) Contratos de consignação mercantil:

d.1) No consignador - aquele que remete as mercadorias:

D - CONSIGNATÁRIOS (Conta de Compensação Ativa)

C - MERCADORIAS CONSIGNADAS (Conta de Compensação Passiva)

d.2) No consignatário - aquele que recebe as mercadorias:

D - MERCADORIAS EM CONSIGNAÇÃO (Conta de Compensação Ativa)

C - CONSIGNADORES (Conta de Compensação Passiva)

e) Responsabilidade da empresa pelo endosso de títulos:

D - TÍTULOS ENDOSSADOS (Conta de Compensação Ativa)

C - ENDOSSOS PARA DESCONTO (Conta de Compensação Passiva)

f) Responsabilidade pignoratícia da empresa:

D - BENS PENHORADOS (Conta de Compensação Ativa)

C - PENHORES (Conta de Compensação Passiva)

g) Empréstimos com caução de títulos:

D - TÍTULOS CAUCIONADOS (Conta de Compensação Ativa)
C - ENDOSSOS PARA CAUÇÃO (Conta de Compensação Passiva)

h) Contratos de seguros:

D - SEGUROS CONTRATADOS (Conta de Compensação Ativa)
C - CONTRATOS DE SEGUROS (Conta de Compensação Passiva)

i) Financiamentos/empréstimos não liberados:

D - EMPRÉSTIMOS/FINANCIAMENTOS A UTILIZAR (Conta de Compensação Ativa)
C - CONTRATOS DE EMPRÉSTIMOS/FINANCIAMENTOS (Conta de Compensação Passiva)

39. DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS OBRIGATÓRIAS

39.1 - Manutenção da Escrituração Contábil

A empresa deve manter escrituração contábil com base na legislação comercial e com observância das Normas Brasileiras de Contabilidade e pode servir de base para:

- a) distribuição de lucros;
- b) dispensa de pagamento de tributos, em virtude de apuração de prejuízo;
- c) elaboração das demonstrações financeiras;
- d) comprovar, em juízo, fatos cujas provas dependam de perícia contábil;
- e) contestar reclamações trabalhistas, quando as provas a serem apresentadas dependam de perícia contábil;
- f) provar em juízo sua situação patrimonial, em questões que possam existir com herdeiros e sucessores do sócio falecido;
- g) requerer concordata, por insolvência financeira;
- h) servir de prova em processo falimentar;
- i) provar, a sócios que se retiram da sociedade, a situação patrimonial da empresa, para fins de restituição de capital ou venda de participação societária;
- j) comprovar a legitimidade dos créditos, em caso de impugnação de habilitações feitas em concordatas preventivas ou falências.

39.2 - Demonstrações Contábeis Obrigatórias

Nos termos do art.176 da Lei nº 6.404/76, ao fim de cada exercício social, a pessoa jurídica deverá elaborar com base na escrituração mercantil, com observância das leis comerciais as seguintes demonstrações contábeis:

- I - Balanço Patrimonial;
- II - Demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;
- III - Demonstração dos resultados do exercício;
- IV - Demonstração das origens e aplicações de recursos.

39.3 - Demonstração Das Mutações do Patrimônio Líquido

Esta demonstração fornece a movimentação ocorrida nas diversas contas componentes do Patrimônio Líquido, fazendo clara indicação do fluxo de uma conta para outra e indicando a origem e o valor de cada acréscimo ou diminuição no Patrimônio Líquido, durante o exercício social.

O parágrafo 2º do art. 186 da Lei nº 6.404/76 autoriza a inclusão da Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, quando esta for elaborada e publicada pela companhia, dispensando, assim, as empresas que elaboram e publicam essa demonstração de apresentar em separado a Demonstração de Lucros ou

Prejuízos Acumulados, uma vez que esta, obrigatoriamente, estará incluída naquela.

A Comissão de Valores Mobiliários (CVM), através da Instrução CVM nº 59/86, tornou de caráter obrigatório a elaboração e publicação desta demonstração, para as companhias abertas, em substituição à demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados.

39.4 - Demonstração Das Origens e Aplicações de Recursos

Todas as companhias abertas ficam obrigadas a elaborar e publicar a demonstração das origens e aplicações de recursos.

No entanto, as companhias fechadas que tiverem menos de 20 acionistas com patrimônio líquido, na data do balanço, não superior a R\$ 1.000.000,00 ficam dispensadas da elaboração e publicação da citada demonstração (art. 2º da Lei nº 10.303/01).

39.5 - Transcrição Das Demonstrações Contábeis no Livro Diário

O balanço e as demais demonstrações contábeis de encerramento do exercício devem ser transcritas no livro diário, completando-se com as assinaturas do contabilista e do titular da empresa.

Igual procedimento será adotado quanto às demonstrações contábeis elaboradas por força de disposições legais, contratuais ou estatutárias.

(Norma NBC T 2.1. aprovada pela Resolução CFC nº 563/83)

39.6 - Demonstrações Financeiras Consolidadas

As demonstrações financeiras consolidadas compreendem o Balanço Patrimonial Consolidado, a Demonstração Consolidada do Resultado do Exercício, e a Demonstração Consolidada das Origens e Aplicações de Recursos complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos necessários para esclarecimento da situação patrimonial.

Estão obrigadas à elaboração e publicação de demonstrações financeiras consolidadas (além das suas próprias demonstrações financeiras), de acordo com os arts. 249 e 250 da Lei nº 6.404/76 e a IN CVM nº 15/80:

- a) a companhia aberta que tiver mais de 30% do valor do seu Patrimônio Líquido representado por investimentos em sociedades controladas; e
- b) a sociedade de comando de grupo de sociedades que inclua companhia aberta.

39.7 - Notas Explicativas

Conforme o parágrafo 4º do art. 176 da Lei nº 6.404/76, as demonstrações financeiras das sociedades por ações deverão ser complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis, necessários para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício.

39.8 - Demonstrações Contábeis em Moeda de Capacidade Aquisitiva Constante - Obrigatoriedade de Elaboração e Divulgação

As companhias abertas estão sujeitas à elaboração e publicação, de demonstrações contábeis complementares, em moeda de capacidade aquisitiva constante para atendimento ao Princípio do Denominador Comum Monetário (IN CVM nº 201/93).

40 - DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO

40.1 - Conceito

O artigo 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (Lei das Sociedades por Ações), instituiu a Demonstração do Resultado do Exercício.

A Demonstração do Resultado do Exercício tem como objetivo principal apresentar de forma vertical resumida, o resultado apurado em relação ao conjunto de operações realizadas num determinado período, normalmente, de doze meses.

De acordo com a legislação mencionada, as empresas deverão na Demonstração do Resultado do Exercício, discriminar "a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, dos abatimentos e dos impostos" e a receita líquida das vendas e serviços".

40.2 - Critério Adotado

Na determinação da apuração do resultado do exercício serão computados em obediência ao princípio da competência:

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente de sua realização em moeda; e

b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receita e rendimentos.

40.3 - Modelo da Demonstração do Resultado do Exercício

Apresentamos, a seguir, o modelo da Demonstração do Resultado do Exercício.

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO

I - Receita Bruta de Vendas e Serviços

1. Vendas de Produtos

- mercado nacional

- exportação

2. Vendas de Mercadorias

- mercado nacional

- exportação

3. Prestação de Serviços

- mercado nacional

- exportação

II - Deduções da Receita Bruta

1. (-) Vendas Canceladas e devoluções

2. (-) Abatimentos

3. (-) Impostos Incidentes sobre Vendas

- IPI

- ICMS

- ISS

- PIS

- Cofins

III - Custos dos produtos e dos serviços prestados

(-) Custo dos Produtos Vendidos

(-) Custo das Mercadorias

(-) Custo dos Serviços Prestados

IV - Lucro Bruto

V - Despesas operacionais

1. Despesas com Vendas

2. Despesas Administrativas

VI - Resultados financeiros líquidos

1. Receitas Financeiras
2. Variações Monetárias Ativas
3. Despesas financeiras
- 4.

VII - Outras receitas e despesas operacionais

VIII - Lucro (prejuízo) operacional

IX - Resultados não operacionais

1. Receitas Não Operacionais

2. Despesas Não Operacionais

X - Lucro Líquido Antes do Imposto de Renda e da Contribuição Social e sobre o Lucro

XI - Provisão para Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro

XII - Participações e Contribuições

XIII - Lucro (Prejuízo) Líquido do Exercício

[Página Principal](#)

[Página Anterior](#)

[Página Seguinte](#)