

24 - SIMPLES - MICROEMPRESA E EMPRESA DE PEQUENO PORTE

Valor Devido Mensalmente

O valor devido mensalmente pela microempresa e empresa de pequeno porte, inscritas no SIMPLES, será determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta mensal auferida, dos percentuais fixados na legislação.

Exemplo:

a) faturamento do mês de abril/99	R\$ 85.600,00
b) Receita bruta acumulada até o mês de abril/99	R\$ 250.000,00
c) alíquota aplicável:	5,8%
d) valor devido:	R\$ 4.964,80
e) Não contribuinte do IPI.	

I - Pela provisão do valor a recolher:

D - DESPESAS TRIBUTÁRIAS (Conta de Resultado)	
C - IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES - SIMPLES - A RECOLHER (Passivo Circulante)	R\$ 4.964,80

II - Pelo pagamento:

D - IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES - SIMPLES - A RECOLHER (Passivo Circulante)	
C - BANCOS C/MOVIMENTO (Ativo Circulante)	R\$ 4.964,80

Alternativamente, os registros contábeis poderão ser efetuados de forma mais detalhada evidenciando cada imposto e/ou contribuição em função do respectivo percentual aplicável sobre a receita bruta do mês. Assim, na aplicação do percentual de 5,8% (cinco inteiros e oito décimos por cento), temos:

- a) $0,26\% \times R\$ 85.600,00 = R\$ 222,56$ relativo ao IRPJ;
- b) $0,26\% \times R\$ 85.600,00 = R\$ 222,56$ relativo ao PIS/PASEP;
- c) $1\% \times R\$ 85.600,00 = R\$ 856,00$ relativo à CSLL;
- d) $2\% \times R\$ 85.600,00 = R\$ 1.712,00$, relativo à COFINS;
- e) $2,28\% \times R\$ 85.600,00 = R\$ 1.951,68$ relativo à contribuição para o INSS.

Desta forma teremos os seguintes lançamentos contábeis:

I - Pela provisão do valor a recolher:

D - DESPESAS TRIBUTÁRIAS (Conta de Resultado),

IRPJ	R\$ 222,56
PIS/Pasep	R\$ 222,56
CSLL	R\$ 856,00
Cofins	R\$ 1.712,00
INSS	R\$ 1.951,68

C - IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES - SIMPLES - A RECOLHER (Passivo Circulante)	R\$ 4.964,80
--	--------------

II - Pelo pagamento:

D - IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES - SIMPLES - A RECOLHER (Passivo Circulante)	
C - BANCOS C/MOVIMENTO (Ativo Circulante)	R\$ 4.964,80

25 - REMUNERAÇÃO DE "PRÓ-LABORE"

A remuneração "pró-labore" será debitada à conta de custos ou despesas operacionais. Referido valor será classificado como custo

quando a remuneração for atribuída a dirigentes de indústria e de produção dos serviços, e como despesa operacional quando a remuneração for atribuída a dirigentes ligados à administração.

O registro contábil referente a remuneração de "pró-labore", considerando-se os dados abaixo, poderá ser feito do seguinte modo:

a) remuneração	R\$ 4.000,00
b) IR-Fonte (valor hipotético)	R\$ 620,00

I - Pela provisão:

D - DESPESAS ADMINISTRATIVAS (Conta de Resultado)	
C - CONTAS A PAGAR (Passivo Circulante)	R\$ 4.000,00

II - pelo pagamento:

D - CONTAS A PAGAR (Passivo Circulante)	R\$ 4.000,00
C - IRRF A RECOLHER (Passivo Circulante)	R\$ 620,00
C - BANCO C/MOVIMENTO (Ativo Circulante)	R\$ 3.380,00

III - Pelo valor do INSS:

D - DESPESAS ADMINISTRATIVAS (Resultado)	
C - INSS A RECOLHER (Passivo Circulante)	R\$ 800,00

26 - RECEBIMENTO E PAGAMENTO ATRAVÉS DE CHEQUE PRÉ-DATADO

De acordo com a Lei nº 7.357, de 1985, o cheque é uma ordem de pagamento à vista.

Embora não exista previsão legal para a figura do chamado "cheque pré-datado", tem-se tornado praxe o pagamento e recebimento através de cheque que, através de um simples acordo entre as partes, só é apresentado ao banco sacado na data previamente convencionada.

O cheque pré-datado, portanto, surgiu por uma imposição do mercado para facilitar as transações de compra e venda. O seu uso passou a ser feito de forma generalizada e, atualmente, esse meio de pagamento é utilizado, inclusive, pelas pessoas jurídicas.

I - Recebimento Através de Cheque Pré-datado

A classificação mais adequada dos valores correspondentes aos cheques pré-datados é em conta representativa de créditos a receber no ativo circulante. Portanto, os cheques pré-datados não devem ser classificados como disponibilidades.

Exemplo:

Imaginemos que determinada empresa tenha efetuado uma venda no dia 05.05.99, no valor de R\$ 1.500,00, recebendo em cheque e ficando acertado com o cliente que o mesmo será depositado no dia 30.05.99.

Com base nos dados do exemplo, os registros contábeis poderão ser efetuados do seguinte modo:

a) pelo recebimento do cheque em 05.05.99:

D - CHEQUES A RECEBER (Ativo Circulante)	
C - VENDAS (Conta de Resultado)	R\$ 1.500,00

b) pelo depósito do cheque em 30.05.99:

D - BANCOS C/MOVIMENTO (Ativo Circulante)	
C - CHEQUES A RECEBER (Ativo Circulante)	R\$ 1.500,00

II - Pagamento Através de Cheque Pré-datado

Sendo o cheque uma ordem de pagamento à vista, é natural que seja efetuada a baixa da obrigação registrada no passivo, mediante emissão do cheque pré-datado.

O valor correspondente ao cheque pré-datado deverá ser classificado no passivo em conta representativa de "cheques a pagar".

Exemplo:

Suponhamos que determinada empresa tenha efetuado uma compra, no dia 10.05.99, no valor de R\$ 500,00, sendo que o pagamento foi feito através de cheque, cuja apresentação foi marcada para o dia 10.06.99.

Os registros contábeis poderão ser efetuados do seguinte modo:

a) pelo registro da compra efetuada:

D - COMPRAS (Conta de Resultado)	
C - FORNECEDORES (Passivo Circulante)	R\$ 500,00

b) pela emissão do cheque pré-datado:

D - FORNECEDORES (Passivo Circulante)	
C - CHEQUES A PAGAR (Passivo Circulante)	R\$ 500,00

c) pela compensação do cheque:

D - CHEQUES A PAGAR (Passivo Circulante)	
C - BANCOS C/MOVIMENTO (Ativo Circulante)	R\$ 500,00

Alternativamente, o registro contábil poderá ser feito da seguinte maneira:

a) pela emissão do cheque pré-datado:

D - FORNECEDORES (Passivo Circulante)	
C - BANCOS C/MOVIMENTO (Ativo Circulante)	R\$ 500,00

b) no final de cada mês, pela transferência do(s) cheque(s) pré-datado(s):

D - BANCOS C/MOVIMENTO (Ativo Circulante)	
C - CHEQUES A PAGAR (Passivo Circulante)	R\$ 500,00

27 - JUROS SOBRE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES A COMPENSAR

Os juros incidentes sobre os tributos e contribuições federais a compensar e/ou a restituir serão contabilizados em contrapartida à conta do ativo representativa do referido tributo e/ou contribuição, do seguinte modo:

D - COFINS A COMPENSAR (Ativo Circulante)	
C - JUROS S/TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES (Conta de Resultado)	
D - PIS A COMPENSAR (Ativo Circulante)	
C - JUROS S/TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES (Conta de Resultado)	

A receita de juros deverá ser contabilizada com observância do regime de competência.

28 - ENCARGOS FINANCEIROS A APROPRIAR

O funcionamento da conta "Encargos Financeiros a Apropriar" decorre dos encargos financeiros incidentes sobre as operações realizadas entre a empresa e uma instituição financeira, dentre as quais destacamos:

a) desconto de duplicatas;

b) empréstimo, etc.

A conta "Encargos Financeiros a Apropriar" recebe débitos nas respectivas contas de segundo grau quando da realização do desconto de duplicatas ou obtenção de empréstimo junto a estabelecimento bancário. Os valores dos encargos financeiros são imputados aos resultados "pro-rata tempore".

Exemplo:

Considerando-se que determinada empresa tenha efetuado um desconto de duplicatas junto a um estabelecimento bancário conforme dados a seguir:

data do aviso de lançamento	16.05.99
valor da operação	R\$ 35.600,00
valor creditado	R\$ 32.800,00
juros sobre a operação de desconto	R\$ 2.800,00
data do vencimento	15.06.99

Os juros incidentes sobre a operação de desconto serão rateados da seguinte forma:

- a) R\$ 1.400,00 no mês de maio/99, correspondente a 15 dias;
- b) R\$ 1.400,00 no mês de junho/99, correspondente a 15 dias.

O registro contábil poderá ser efetuado do seguinte modo:

- a) pelo registro dos encargos financeiros a apropriar:

D - ENCARGOS FINANCEIROS A APROPRIAR (ATIVO CIRCULANTE)	
C - BANCOS C/MOVIMENTO (Ativo Circulante)	R\$ 2.800,00

- b) pelo registro das despesas financeiras incorridas durante o mês de maio/99:

D - DESPESAS FINANCEIRAS (Conta de Resultado)	
C - ENCARGOS FINANCEIROS A APROPRIAR (Ativo Circulante)	R\$ 1.400,00

- c) pelo registro das despesas financeiras incorridas durante o mês de junho/99:

D - DESPESAS FINANCEIRAS (Conta de Resultado)	
C - ENCARGOS FINANCEIROS A APROPRIAR (Ativo Circulante)	R\$ 1.400,00

29 - LUCROS OU DIVIDENDOS - DISTRIBUIÇÃO

Tratando-se de sociedade anônima, a Lei nº 6.404/76 determina que a administração deverá propor, na data do balanço, a destinação do resultado, inclusive dividendos. Isso significa que a destinação do resultado deverá ser contabilizada na data do balanço, no pressuposto de sua aprovação pela assembléia. Assim, se a proposta de distribuição de dividendos for de R\$ 50.000,00, o valor correspondente deverá ser contabilizado na data do balanço da seguinte forma:

D - LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS (Patrimônio Líquido)	
C - DIVIDENDOS PROPOSTOS (Passivo Circulante)	R\$ 50.000,00

Após a aprovação pela Assembléia, os dividendos propostos serão transferidos para a conta de "Dividendos a Pagar". Neste caso, o lançamento contábil poderá ser feito do seguinte modo:

D - DIVIDENDOS PROPOSTOS (Passivo Circulante)	
C - DIVIDENDOS A PAGAR (Passivo Circulante)	R\$ 50.000,00

No caso de sociedade por quotas de responsabilidade limitada, a proposta de destinação de lucro deverá ser estabelecida no contrato social. O contrato social poderá prever a retenção total ou parcial dos lucros para futura incorporação ao capital. De qualquer forma, em se tratando de sociedade por quotas de responsabilidade limitada, a destinação do resultado ficará a critério dos sócios.

Os registros contábeis, considerando-se que o lucro apurado no encerramento do exercício social tenha sido de R\$ 80.000,00 e a proposta de distribuição de lucros de R\$ 40.000,00, poderão ser efetuados da seguinte forma:

D - RESULTADO DO EXERCÍCIO (Conta de Resultado)	
C - LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS (Patrimônio Líquido)	R\$ 80.000,00

D - LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS (Patrimônio Líquido)	
C - LUCROS A PAGAR (Passivo Circulante)	R\$ 40.000,00

30 - CUSTO ORÇADO NA ATIVIDADE IMOBILIÁRIA

As empresas dedicadas à atividade de construção civil poderão computar no custo do imóvel vendido, além dos custos pagos, incorridos ou contratados, os custos orçados para a conclusão das obras ou melhoramentos que estiver contratualmente obrigada a realizar.

A determinação do custo orçado deve ser efetuada com base nos preços correntes do mercado na data em que a empresa de construção civil optar por ele, e corresponderá a diferença entre o custo total previsto e os custos pagos, incorridos ou contratados até a mencionada data.

I - Quando Cabe a Apropriação do Custo Orçado

O custo orçado a contabilizar será apenas o que disser respeito ao imóvel vendido, entendendo-se, por conseguinte, que a contabilidade não deverá registrar custos orçados apropriáveis a unidades por vender.

Não obstante o orçamento levar em consideração todo o empreendimento, o custo orçado a apropriar, por sua vez, deve-se relacionar única e exclusivamente à unidade imobiliária não concluída objeto da venda.

II - Contabilização

O reconhecimento do custo orçado deverá ocorrer por ocasião do reconhecimento do lucro bruto da venda de unidade isolada ou da primeira unidade de empreendimento que compreenda duas ou mais unidades distintas. A contabilização, por sua vez, deverá ser feita na data da efetivação da venda da unidade imobiliária.

O custo orçado será creditado em conta específica do passivo circulante. A contrapartida - conta devedora - deverá levar em consideração:

- a) venda à vista, ou a prazo, com recebimento integral no período-base da venda;
- b) venda a prazo ou a prestação, com recebimento, parte no período-base da venda e parte nos períodos-base seguintes.

No caso da letra "a", o registro contábil poderá ser efetuado do seguinte modo:

D - CUSTO DE IMÓVEL VENDIDO (Conta de Resultado)

C - CUSTOS ORÇADOS (Passivo Circulante)

No caso da letra "b", o registro contábil poderá ser feito da seguinte forma:

D - CUSTO DIFERIDO DE IMÓVEL VENDIDO (Resultados de Exercícios Futuros)

C - CUSTOS ORÇADOS (Passivo Circulante)

III - Transferência Para Resultado do Exercício

Na hipótese de vendas a prazo ou a prestações, no encerramento de cada período-base de apuração do imposto de renda, o custo da unidade imobiliária vendida, na proporção da receita bruta de venda recebida, será levado a débito da conta de resultado do exercício

Suponhamos que a venda da unidade imobiliária tenha sido efetuada por R\$ 60.000,00 e o orçamento dessa unidade corresponda a R\$ 40.000,00. Se, no primeiro período-base, a empresa de construção civil recebeu R\$ 6.000,00, equivalente a 10% (dez por cento) do preço da venda, o custo orçado a ser transferido para resultado corresponderá a R\$ 4.000,00, ou seja, 10% (dez por cento) de R\$ 40.000,00.

IV - Modificações Ocorridas no Valor do Orçamento

Relativamente às modificações ocorridas no valor do orçamento da unidade imobiliária vendida, as mesmas serão creditadas à conta do passivo circulante ou do exigível a longo prazo, em contrapartida a débitos à conta específica de resultado do exercício, no caso de vendas à vista, ou à conta própria do grupo de resultados de exercícios futuros, no caso de vendas a prazo ou a prestações com recebimento de parte do preço após o período-base da venda.

O registro contábil das modificações ocorridas no orçamento em relação à unidade vendida à vista poderá ser efetuado do seguinte modo:

D - CUSTO DO IMÓVEL VENDIDO (Conta de Resultado)

C - CUSTOS ORÇADOS (Passivo Circulante)

Por sua vez, o registro contábil das modificações ocorridas no orçamento em relação à unidade imobiliária vendida a prazo ou a prestações com recebimento de parte do preço após o período-base da venda poderá ser feito do seguinte modo:

D - CUSTO DIFERIDO DE IMÓVEL VENDIDO (Resultados de Exercícios Futuros)

C - CUSTOS ORÇADOS (Passivo Circulante)

V - Ocorrência de Custos Pagos ou Incorridos

Os custos pagos ou incorridos, à medida que forem ocorrendo, serão debitados a uma conta representativa de obras em andamento e a crédito de uma conta representativa do disponível ou passivo circulante, conforme seja a operação realizada à vista ou a prazo.

Assim, quando os materiais e os serviços forem ingressando no empreendimento o registro contábil poderá ser efetuado da seguinte forma:

D - OBRAS EM ANDAMENTO (Ativo Circulante)

C - FORNECEDORES (Passivo Circulante)

Relativamente ao saldo da conta de Custos Orçados, à medida em que os fornecedores de bens ou serviços forem cumprindo o contrato em que sejam partes, a empresa imobiliária, no que se refere à unidade vendida, poderá fazer o seguinte registro contábil:

D - CUSTOS ORÇADOS (Passivo Circulante)

C - OBRAS EM ANDAMENTO (Ativo Circulante)

VI - Controle do Custo Orçado

O custo orçado para a conclusão das obras ou melhoramentos do imóvel vendido será controlado através da utilização de conta específica do passivo circulante ou do passivo exigível a longo prazo.

No final da obra ou empreendimento, o saldo da conta "Custos Orçados" poderá apresentar:

a) saldo credor - quando o valor dos custos orçados for superior ao valor do custo real do empreendimento;

b) saldo devedor - quando o valor dos custos orçados for inferior ao valor do custo real do empreendimento.

No caso da letra "a", o registro contábil poderá ser feito do seguinte modo:

D - CUSTOS ORÇADOS (Passivo Circulante)

C - CUSTO DO IMÓVEL VENDIDO DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (Conta de Resultado)

No caso da letra "b", o registro contábil poderá ser feito da seguinte maneira:

D - CUSTO DO IMÓVEL VENDIDO DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (Conta de Resultado)

C - CUSTOS ORÇADOS (Passivo Circulante)

Considerando-se a venda à vista de uma unidade imobiliária não concluída, nas seguintes condições:

a) obras em andamento (Ativo Circulante)	R\$ 8.500,00
b) custos orçados (Passivo Circulante)	R\$ 7.000,00
c) valor da venda	R\$ 25.000,00
d) ingressos de materiais durante a realização da obra	R\$ 9.000,00

I - O lançamento contábil referente à venda será efetuado do seguinte modo:

D - BANCOS C/MOVIMENTO (Ativo Circulante)

C - RECEITA C/VENDA DE IMÓVEIS (Resultado) R\$ 25.000,00

e

D - CUSTO DO IMÓVEL VENDIDO (Conta de Resultado)	R\$ 15.500,00
C - OBRAS EM ANDAMENTO (Ativo Circulante)	R\$ 8.500,00
C - CUSTOS ORÇADOS (Passivo Circulante)	R\$ 7.000,00

II - Lançamento contábil referente ingressos de materiais durante a realização da obra:

D - OBRAS EM ANDAMENTO (Ativo Circulante)

C - BANCOS C/MOVIMENTO (Ativo Circulante) R\$ 9.000,00

e

D - CUSTOS ORÇADOS (Passivo Circulante)	
C - OBRAS EM ANDAMENTO (Ativo Circulante)	R\$ 9.000,00

III - no final da obra, o excesso do valor dos custos reais sobre o valor dos custos orçados, no montante de R\$ 2.000,00, poderá ser contabilizado da seguinte forma:

D - CUSTO DO IMÓVEL VENDIDO DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (Conta de Resultado)	
C - CUSTOS ORÇADOS (Passivo Circulante)	R\$ 2.000,00

31 - EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS

Essas contas registram as obrigações da empresa junto a instituições financeiras do País e do exterior, cujos recursos são destinados para financiar imobilizações ou para capital de giro para ser aplicado na empresa.

Como regra geral, os empréstimos e financiamentos são suportados por contratos que estabelecem o seu valor, forma e época de liberação, encargos incidentes, forma de pagamento, garantias além de outras cláusulas contratuais.

Os empréstimos distinguem-se dos financiamentos pelo fato de que estes representam um crédito vinculado à aquisição de determinado bem, podendo ter a intervenção de instituição financeira ou diretamente com o fornecedor do bem. Por outro lado, os empréstimos são concessões de crédito em espécie, sem vinculação específica, muito embora conste do contrato a finalidade do mesmo.

O registro contábil deve ser efetuado quando a empresa receber os recursos, o que muitas vezes coincide com a data do contrato. No caso dos contratos em que a liberação dos recursos ocorrer em várias parcelas, o registro será efetuado à medida do recebimento das parcelas.

Os financiamentos e empréstimos ainda não liberados podem ser controlados contabilmente em contas de compensação e informados em nota explicativa.

Todos os empréstimos e financiamentos contraídos pela empresa, cujo prazo de pagamento final seja inferior a um ano, contado a partir da assinatura do contrato, deverão ser registrados contabilmente no Passivo Circulante. Caso o prazo final seja superior a um ano, esses contratos serão registrados no Exigível a Longo Prazo, e por ocasião da data do balanço, as parcelas dos empréstimos e financiamentos a longo prazo que se tornarem exigíveis até o término do exercício seguinte, devem ser transferidas para o Passivo Circulante.

I - Variação Monetária

Os empréstimos e financiamentos contratados em moeda corrente nacional são corrigidos monetariamente com base nos índices previstos nos contratos. Tratando-se de empréstimos pagáveis em moeda estrangeira, estes são atualizados pela variação cambial ocorrida entre a data do empréstimo ou do último saldo atualizado e a data do balanço.

As variações monetárias serão registradas contabilmente na própria conta que registra o empréstimo ou financiamento, tendo como contrapartida uma conta de despesa operacional ou do Ativo Diferido, quando se tratar de empreendimento em fase pré-operacional.

II - Juros, comissões e outros encargos financeiros

Os juros, comissões e outros eventuais encargos financeiros serão também registrados pelo regime de competência, ou seja, pelo tempo transcorrido, independentemente da data de pagamento.

No caso dos juros e demais encargos incorridos, que serão pagáveis após a data do balanço, serão também provisionados.

O valor relativo aos juros e outros encargos financeiros serão registrados contabilmente na própria conta que registra o empréstimo ou financiamento, tendo como contrapartida uma conta de despesas financeiras, exceto no caso dos juros e encargos incorridos durante a fase pré-operacional, que devem ser registrados no Ativo Diferido.

III - Encargos Financeiros a Transcorrer

Quando os encargos financeiros são descontados antecipadamente, sendo recebido somente o valor líquido do empréstimo, a empresa deve registrar o valor recebido na Conta Bancos e o valor total do empréstimo na Conta de Passivo, e os encargos financeiros antecipados serão debitados em uma conta Encargos Financeiros a Transcorrer, que é redutora da Conta Empréstimos.

IV - Tratamento Fiscal

De acordo com o Parecer Normativo nº 127/73, as despesas de financiamento decorrentes de empréstimos contraídos **quando destacados no contrato** são consideradas despesas operacionais, independente do valor mutuado vincular-se ou não à aquisição de bens de capital.

Assim, na forma do ato normativo em questão, a condição para que todos os ônus que recaem sobre o financiamento sejam considerados como despesas operacionais é a sua efetiva segregação dentro do contrato de compra de venda.

Referido parecer afirma, ainda, que na celebração do contrato de compra e venda, com financiamento de um bem de capital, ocorrem, efetivamente, duas transações distintas. A primeira é uma operação comercial de compra e venda de determinado bem, por preço determinado. A segunda, por sua vez, refere-se a uma operação de financiamento do preço estipulado para o bem adquirido, acrescendo despesas de financiamento que representam a remuneração do capital ou o ressarcimento por outras despesas administrativas decorrentes da operação.

Todavia, se tais despesas não forem destacadas no contrato de compra de venda, o valor total da operação deverá ser escriturado em conta representativa do ativo imobilizado, uma vez que é inadmissível estimar o valor do custo do bem e contabilizar a parcela excedente como despesas operacionais.

Ressalte-se que, as despesas de financiamento somente serão computadas para efeito de determinação do lucro real quando efetivamente pagas ou incorridas.

Considerando-se que determinada empresa tenha adquirido um terreno por R\$ 100.000,00. Desse valor, a empresa desembolsou R\$ 20.000,00 e o restante de R\$ 80.000,00 foi financiado em 10 (dez) meses por uma instituição financeira com encargos financeiros prefixados de R\$ 32.000,00.

De acordo com o contrato de financiamento, a empresa pagará uma prestação fixa mensal de R\$ 14.000,00, sendo que R\$ 10.000,00 representa a amortização do principal e R\$ 4.000,00 a amortização dos encargos financeiros.

Os lançamentos contábeis, de acordo com o exemplo, poderão ser efetuados do seguinte modo:

- a) pela compra do terreno por R\$ 100.000,00, sendo R\$ 20.000,00 pagos com recursos próprios e R\$ 80.000,00 financiados por uma instituição financeira:

D - TERRENOS (Ativo Circulante)	R\$ 100.000,00
C - BANCOS C/MOVIMENTO (Ativo Circulante)	R\$ 20.000,00
C - EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS (Passivo Circulante)	R\$ 80.000,00

- b) pelo valor das despesas de financiamento, no montante de R\$ 32.000,00:

D - ENCARGOS FINANCEIROS A APROPRIAR (Ativo Circulante)	R\$ 32.000,00,
C - EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS (Passivo Circulante)	R\$ 32.000,00

- c) pelo pagamento da primeira parcela do financiamento, no valor de R\$ 14.000,00, e apropriação do encargo financeiro:

D - EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS (Passivo Circulante)	R\$ 14.000,00
C - BANCOS C/MOVIMENTO (Ativo Circulante)	R\$ 14.000,00

e

D - DESPESAS FINANCEIRAS(Resultado)	R\$ 4.000,00
C - ENCARGOS FINANCEIROS A APROPRIAR (Ativo Circulante)	R\$ 4.000,00

32 - APLICAÇÃO EM INCENTIVOS FISCAIS FINOR E FINAM

De acordo com o art. 4º da Lei nº 9.532/97 as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão optar pela aplicação de parte do IRPJ, em investimentos regionais na declaração de rendimentos ou no curso do ano-calendário, nas datas de pagamento do imposto com base no lucro estimado, apurado mensalmente, ou no lucro real, apurado trimestralmente.

I - Classificação Contábil

1 - Registro dos depósitos no ativo

Os valores recolhidos diretamente a favor do Finor, pelas empresas que apuram o Imposto de Renda tributadas com base no lucro real trimestral ou estimado, têm a natureza de um depósito a ser convertido em aplicações no mencionado fundo.

Saliente-se que, embora as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real/estimado venham recolhendo as parcelas destinadas à aplicação em incentivos fiscais, separadamente do imposto, é imprescindível formalizar a opção pela aplicação, na Declaração de Rendimentos.

Nesse caso, tecnicamente cabe registrar o valor do incentivo:

a) em uma conta específica no Realizável a Longo Prazo;

- por ocasião da formalização da opção, na Declaração de Rendimentos, relativamente às parcelas a aplicar contidas no valor do Imposto de Renda pago até esse momento; e

- por ocasião do pagamento das quotas do saldo do imposto apurado na Declaração de Rendimentos, pagas após a entrega desta, relativamente à parcela do incentivo nelas contida.

Nota: A IN SRF nº 11/96 determina que o valor do incentivo deve ser registrado em conta do ativo permanente, subgrupo investimentos; no entanto, perante a boa técnica contábil, a empresa só deve registrá-los diretamente nessa conta, se tiver a intenção de mantê-los como investimentos permanentes.

b) o valor do incentivo registrado no ativo tem, como contrapartida, crédito a uma conta de reserva de capital, classificada no Patrimônio Líquido, que poderá intitular-se Reserva de Incentivos Fiscais.

2 - Recebimento dos Certificados dos Investimentos

Quando receber o extrato, emitido pelo Banco, comunicando a emissão das quotas escriturais do incentivo, a empresa precisa providenciar o seu registro contábil.

As quotas dos fundos devem ser registradas em conta próprio classificável no Ativo Permanente, subgrupo Investimentos, tendo como contrapartida:

a) a baixa na conta do Realizável a Longo Prazo onde foram registrados os valores depositados; ou

b) o registro em conta de reserva de capital, do Patrimônio Líquido, caso a empresa não tenha efetuado a contabilização dos depósitos.

3 - Alienação das quotas

No caso de alienação das quotas de investimentos feitos mediante dedução do Imposto de Renda, a diferença entre o valor pelo qual o investimento estiver registrado no ativo e o preço obtido na alienação será debitado em conta de resultado. Cabe lembrar que esse valor não é dedutível para fins de determinação do lucro real.

II - Ações Adquiridas Mediante Troca Por Quotas do Fundo

As ações adquiridas mediante troca, em leilões realizados nas Bolsas de Valores, das quotas do FINOR e FINAM por títulos pertencentes à Carteira desses fundos, devem permanecer registradas em conta do Ativo Permanente - Investimentos.

III - Aplicações em Projeto Próprio

As aplicações em projetos próprios, pois normalmente têm a condição de serem permanentes, devem permanecer classificados no Ativo Permanente - Investimentos

Considerando-se que determinada empresa, submetida à apuração com base no lucro real, que na Declaração de Rendimentos optou pela aplicação no valor de R\$ 10.000,00 no Finam e R\$ 10.000,00 no Finor, no limite permitido, e que na data da entrega da declaração o imposto já estava inteiramente pago.

Neste caso, teremos os seguinte lançamentos contábeis:

1 - Pelo registro após a entrega da Declaração de Rendimentos, do incentivo contido no imposto pago:

D - INCENTIVOS FISCAIS A APLICAR (Realizável a Longo Prazo)

Finam

R\$ 10.000,00

Finor

R\$ 10.000,00

C - RESERVAS DE INCENTIVOS FISCAIS (Patrimônio Líquido) R\$ 20.000,00

2 - Pelo recebimento dos Certificados de Investimentos:

D - QUOTAS DO FINOR (Ativo Permanente - Investimentos)	R\$ 10.000,00
D - QUOTAS DO FINAM (Ativo Permanente - Investimentos)	R\$ 10.000,00
C - INCENTIVOS FISCAIS A APLICAR (Realizável a Longo Prazo)	
Finam	R\$ 10.000,00
Finor	R\$ 10.000,00

33 - DESPESAS ANTECIPADAS - TRATAMENTO CONTÁBIL

I - Conceito

Conceitualmente, podemos afirmar que as "despesas antecipadas" correspondem a desembolsos efetuados pela empresa, de forma antecipada, de determinada despesa que irá proporcionar benefício durante um certo lapso temporal. Assim sendo, as despesas antecipadas, embora pagas, são consideradas despesas não incorridas. À medida em que os benefícios forem sendo proporcionados, as despesas antecipadas passarão a ser consideradas incorridas.

O artigo 179 da Lei nº 6.404/76 - Lei das Sociedades por Ações - afirma que as despesas antecipadas referem-se a aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte.

Com a introdução na Legislação do Imposto de Renda do chamado sistema de bases correntes - atualmente, as empresas levantam balanço ou balancete de suspensão ou redução do imposto - a expressão "exercício seguinte" deve ser entendida no sentido de "período de apuração seguinte".

II - Tipos de Despesas Antecipadas

As despesas antecipadas devem abrigar apenas itens intangíveis do ativo. Existem diversos tipos de despesas antecipadas, sendo as mais comuns:

- a) despesas antecipadas com seguros;
- b) despesas antecipadas com aluguéis;
- c) despesas antecipadas com juros;
- d) despesas antecipadas com assinaturas e anuidades;
- e) despesas com vale-transporte;
- f) comissões pagas por conta de faturamento.

Observe-se que o ativo tangível - material de expediente, material de consumo, etc. - adquirido e consumido ao longo de um período não é classificado como "despesas antecipadas". Referidos itens poderão ser controlados em conta própria de "Almoxarifado" ou lançados diretamente em conta de resultado. No caso de lançamento em conta de resultado, o saldo existente no encerramento de cada período de apuração do imposto deverá ser transferido para rubrica específica de "Estoques".

III - Classificação no Balanço Patrimonial

As despesas antecipadas são classificadas no grupo do ativo circulante. Essa classificação no ativo circulante deve observar o prazo de geração do benefício da despesa. Assim, classifica-se neste grupo a despesa cujo benefício será usufruído até o término do exercício social seguinte ao de sua efetivação.

No plano de contas da empresa, referidas despesas poderão ser elencadas da seguinte maneira:

ATIVO CIRCULANTE
DESPESAS ANTECIPADAS
Prêmios de Seguros
Encargos Financeiros
Assinaturas e Anuidades
Aluguéis
Vale-transporte

Quando o período de geração do benefício da despesa paga ultrapassar o término do exercício social seguinte, a parcela correspondente será classificada no realizável a longo prazo.

IV - Controle Das Despesas Antecipadas

A empresa deverá manter controle extra-contábil das despesas antecipadas. No caso, por exemplo, do pagamento do prêmio de seguro, deverá ser elaborada uma planilha contemplando o valor total da despesa antecipada, a despesa incorrida em cada mês e o saldo da despesa antecipada. Da mesma forma, devem ser elaboradas planilhas de controle em relação às demais despesas antecipadas.

Vejamos o seguinte exemplo:

a) valor total do prêmio de seguro - R\$ 3.600,00

b) vigência da apólice - 12 meses

A apropriação mensal, no caso do exemplo, será obtida da seguinte forma:

$$3.600,00 / 12 = R\$ 300,00$$

De acordo com os dados acima, a empresa poderá fazer o seguinte registro contábil, por ocasião do pagamento do seguro:

D - DESPESAS ANTECIPADAS (Ativo Circulante)	
C - BANCOS C/MOVIMENTO(Ativo Circulante)	R\$ 3.600,00

A despesa com seguros incorrida mensalmente a ser apropriada até o mês de março/99, será registrado contabilmente da seguinte forma:

D - DESPESAS ADMINISTRATIVAS (Resultado)	
C - DESPESAS ANTECIPADAS (Ativo Circulante)	R\$ 300,00

34 - REMESSAS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO

Quando a empresa remete a outra empresa, produtos para que esta promova o beneficiamento, deverá segregar contabilmente esta operação. Neste tópico abordamos os registros contábeis a serem efetuados por ocasião da remessa para industrialização na empresa remetente e na empresa que processa a industrialização.

I - Na Indústria que remete os produtos para industrialização:

a) Pela remessa dos produtos:

D - ESTOQUES - REMESSAS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO (Ativo Circulante)	
C - ESTOQUES (Ativo Circulante)	

b) Pelo retorno das mercadorias industrializadas:

D - ESTOQUES (Ativo Circulante)	
C - ESTOQUES - REMESSAS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO (Ativo Circulante)	

c) Pelo valor pago pela industrialização dos produtos:

D - ESTOQUES (Ativo Circulante)	
C - CAIXA/ BANCO (Ativo Circulante)	

II - Na indústria que processa a industrialização:

a) Pelo recebimento dos bens a industrializar:

D - BENS RECEBIDOS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO (Conta de Compensação Ativa)	
C - INDUSTRIALIZAÇÃO DE BENS DE TERCEIROS (Conta de Compensação Passiva)	

b) Pelo retorno das mercadorias ao cliente:

D - INDUSTRIALIZAÇÃO DE BENS DE TERCEIROS (Conta de Compensação Passiva)
C - BENS RECEBIDOS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO (Conta de Compensação Ativa)

c) Pela mão-de-obra e material aplicados:

D - CUSTO DOS SERVIÇOS PRESTADOS (Resultado)

C - ESTOQUES (Ativo Circulante)
C - SALÁRIOS E ENCARGOS (Passivo Circulante)

d) Pelo valor do serviço prestado:

D - CLIENTES/CAIXA/BANCO (Ativo Circulante)
C - RECEITA DE SERVIÇOS PRESTADOS (Resultado)

35 - DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO

O montante correspondente ao 13º salário e aos encargos sociais incidentes, deve ser registrado como custo de produção, quando se referir ao pessoal dos setores produtivos, ou como despesa operacional, quando se referir ao pessoal dos setores administrativos ou de vendas, tendo como contrapartida contas de "Provisão para 13º salário" e Provisão para encargos sociais sobre o 13º salário, ou em uma única conta intitulada "Provisão para 13º salário e encargos sociais".

Por ocasião do pagamento da primeira parcela, a empresa deve registrá-lo em conta intitulada "Adiantamento de 13º salário" no Ativo Circulante. Quando ocorrer a quitação da gratificação, o valor constante da conta "Adiantamento de 13º salário" será baixada contra a conta de "Provisão para 13º salário" no Passivo Circulante.

No pagamento do saldo ocorre a quitação da obrigação por parte da empresa. O montante pago nesta ocasião poderá ser registrado diretamente à conta de provisão constituída anteriormente.

Caso a empresa não tenha constituído a provisão, o valor pago e o valor lançado na conta "Adiantamento de 13º salário", serão lançados diretamente à conta de custo ou despesa, conforme o caso, no mês em que se der a quitação da gratificação.

Os registros contábeis a serem efetuados por ocasião do adiantamento, provisão e encargos sociais relativos ao 13º salário de acordo com a técnica contábil, considerando-se os dados abaixo, são os seguintes:

Valor a ser provisionado em 30.11.98, pelo valor total, a título de 13º salário dos empregados à razão de 11/12:	R\$ 8.500,00
Valor dos encargos incidentes sobre o valor do 13º salário a ser provisionado (alíquota hipotética de 26% de INSS e 8% de FGTS):	R\$ 2.890,00
Valor do adiantamento concedido em 30.11.98:	R\$ 4.250,00
Valor da quitação em 18.12.98:	R\$ 5.900,00
Valor hipotético do IRRF descontado dos empregados:	R\$ 700,00;
Valor hipotético do INSS descontado dos empregados:	R\$ 800,00;
Valor da diferença entre o valor dos encargos provisionados e o total dos encargos constantes da folha de pagamento:	R\$ 561,00

I - Por ocasião do registro da provisão e do adiantamento, temos:

a) Pelo registro do valor da provisão em 30.11.98:

D - 13º SALÁRIO (despesa operacional)
C - PROVISÃO PARA 13º SALÁRIO (Passivo Circulante) R\$ 8.500,00

b) Pelo valor dos encargos incidentes sobre o valor do 13º salário:

D - ENCARGOS SOBRE 13º SALÁRIO (despesa operacional)
C - PROVISÃO PARA ENCARGOS SOBRE O 13º SALÁRIO (Passivo Circulante) R\$ 2.890,00

c) Pelo valor do adiantamento concedido em 30.11.98:

D - ADIANTAMENTO DE 13º SALÁRIO (Ativo Circulante)
C - CAIXA/BANCOS (Ativo Circulante) R\$ 4.250,00

II - Pelo registro da folha de pagamento do 13º salário, teremos os seguintes lançamentos:

a) Pela baixa da provisão até o montante provisionado:

D - PROVISÃO PARA 13º SALÁRIO (Passivo Circulante)	
C - SALÁRIOS E ORDENADOS A PAGAR (Passivo Circulante)	R\$ 8.500,00

b) Pelo registro da diferença entre o valor provisionado a título de 13º salário e o valor da folha de pagamento:

D - 13º SALÁRIO (despesa operacional)	
C - SALÁRIOS E ORDENADOS A PAGAR (Passivo Circulante)	R\$ 1.650,00

Nota: Valor da folha de pagamento: R\$ 4.250,00 + R\$ 5.900,00 = R\$ 10.150,00

valor provisionado: R\$ 8.500,00 - R\$ 10.150,00 = R\$ 1.650,00

c) Pela baixa da provisão para encargos sociais sobre o 13º salário até o montante provisionado:

D - PROVISÃO PARA ENCARGOS SOBRE O 13º SALÁRIO (Passivo Circulante)	R\$ 2.890,00
C - INSS A RECOLHER (Passivo Circulante)	R\$ 2.210,00
C - FGTS A RECOLHER (Passivo Circulante)	R\$ 680,00

Nota: INSS a recolher: 26% X 8.500,00 = R\$ 2.210,00

FGTS a recolher: 8% X 8.500,00 = R\$ 680,00

d) Pelo registro da diferença apurada entre o valor dos encargos provisionados e o valor constante da folha de pagamento:

D - ENCARGOS SOBRE O 13º SALÁRIO (despesa operacional)	R\$ 561,00
C - INSS A RECOLHER (Passivo Circulante)	R\$ 429,00
C - FGTS A RECOLHER (Passivo Circulante)	R\$ 132,00

Nota: INSS a recolher = 10.150,00 X 26% = 2.639,00 - 2.210,00 = R\$ 429,00

FGTS a recolher = 10.150,00 X 8% = 812,00 - 680,00 = R\$ 132,00.

e) Pelo registro da baixa do adiantamento de 13º salário:

D - SALÁRIOS E ORDENADOS A PAGAR (Passivo Circulante)	
C - ADIANTAMENTOS DE 13º SALÁRIO (Ativo Circulante)	R\$ 4.250,00

f) Pelo valor do INSS retido dos empregados:

D - SALÁRIOS E ORDENADOS A PAGAR (Passivo Circulante)	
C - INSS A RECOLHER (Passivo Circulante)	R\$ 800,00

g) Pelo valor do IRRF retido dos empregados:

D - SALÁRIOS E ORDENADOS A PAGAR (Passivo Circulante)	
C - IRRF A RECOLHER (Passivo Circulante)	R\$ 700,00

h) Pelo valor líquido pago:

D - SALÁRIOS E ORDENADOS A PAGAR (Passivo Circulante)	
C - CAIXA/BANCO (Ativo Circulante)	R\$ 4.400,00

Nota: Valor da quitação 5.900,00 - IRRF 700,00 - INSS 800,00 = R\$ 4.400,00

36 - COMPRA DE BEM PARA O ATIVO IMOBILIZADO - PARTE DO PAGAMENTO EFETUADA COM BEM USADO

É prática comum, na aquisição de um bem novo, incluir na negociação um bem usado como parte do pagamento.

Deve-se observar que apesar da negociação ficar caracterizada como uma troca, sob o ponto de vista contábil, o que ocorre, e

assim deve ser registrado, são duas transações, uma de venda do bem usado e outra de compra do novo bem. Para tanto, deve-se avaliar o bem usado para determinar o valor que este representará como parte do pagamento do novo bem, de modo que se possa apurar o ganho ou perda de capital decorrente da transação.

Considerando-se que determinada empresa tenha adquirido um veículo no valor de R\$ 25.000,00, dando como parte do pagamento um veículo usado no valor de R\$ 15.000,00, cujo custo registrado contabilmente é de R\$ 12.000,00 e a depreciação acumulada de R\$ 7.000,00, (valor residual = R\$ 12.000,00 - R\$ 7.000,00 = R\$ 5.000,00) teremos os seguintes registros contábeis na operação:

I - Pela baixa do bem usado, para apurar o resultado da transação:

a) pela baixa do custo registrado contabilmente:

D - GANHOS OU PERDAS DE CAPITAL (Resultado)	
C - VEÍCULOS (Ativo Imobilizado)	R\$ 12.000,00

b) Pela baixa da depreciação acumulada:

D - DEPRECIÇÃO ACUMULADA DE VEÍCULOS (Ativo Imobilizado)	
C - GANHOS OU PERDAS DE CAPITAL (Resultado)	R\$ 7.000,00

c) Pela venda do veículo usado ao fornecedor:

D - FORNECEDORES (Passivo Circulante)	
C - GANHOS OU PERDAS DE CAPITAL (Resultado)	R\$ 15.000,00

II - Pela aquisição do veículo novo:

D - VEÍCULOS (Ativo Imobilizado)	
C - FORNECEDORES (Passivo Circulante)	R\$ 25.000,00

37 - CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI PARA RESSARCIMENTO DO VALOR DO PIS/PASEP E COFINS

O produtor exportador de mercadorias nacionais faz jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições para a Cofins e para o PIS, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

O crédito presumido do IPI é uma recuperação de custos. Portanto, o valor apurado deve ser registrado a crédito de conta retificadora do Custo dos Produtos Vendidos (CPV) no resultado do período de sua ocorrência, tendo como contrapartida a conta de IPI a Recolher (Passivo Circulante) ou a Recuperar (Ativo Circulante), ou ainda, no caso de ressarcimento em dinheiro, Contas a Receber (Ativo Circulante).

A classificação como recuperação de custos em conta retificadora de Custos dos Produtos Vendidos justifica-se porque o crédito presumido do IPI é um ressarcimento das contribuições PIS/Pasep e Cofins que oneram o custo de aquisição de insumos empregados na fabricação de produtos exportados, cujo valor está embutido no custo das vendas desses produtos.

a) pelo valor a compensar com o IPI devido nas operações praticadas no mercado interno:

D - IPI A RECUPERAR (Ativo Circulante)	
C - CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI (Resultado - retificadora do CPV)	

b) Pela compensação com o valor do IPI apurado:

D - IPI A RECOLHER (Passivo Circulante)	
C - IPI A RECUPERAR (Ativo Circulante)	

b) no caso de ressarcimento em moeda corrente por impossibilidade de compensação com o IPI

D - BANCOS C/MOVIMENTO (Ativo Circulante)	
C - IPI A RECUPERAR (Ativo Circulante)	

38. VALE-TRANSPORTE

Os gastos efetuados com a aquisição de vale-transporte serão debitados, inicialmente, numa conta específica do ativo circulante.

À medida em que for feita a distribuição para os empregados, o valor correspondente será levado a débito de uma conta representativa de custo ou despesa operacional. O valor cobrado do empregado, correspondente a 6% (seis por cento) do seu salário básico, será contabilizado como recuperação de custos ou de despesas.

Exemplo:

Considerando-se que durante o mês de setembro de 1999 determinada empresa tenha apresentado a seguinte situação em relação a aquisição e distribuição de vale-transporte:

a) aquisição de 5.000 vales-transporte	R\$ 2.500,00
b) distribuição de 4.000 vales-transporte	R\$ 2.000,00

I - Por ocasião da aquisição dos vales-transporte:

D - DESPESAS ANTECIPADAS (Ativo Circulante)	
C - BANCOS C/MOVIMENTO (Ativo Circulante)	R\$ 2.500,00

II - Quando da efetiva distribuição dos vales-transporte aos empregados:

D - CUSTO OU DESPESA OPERACIONAL (Conta de Resultado)	
C - DESPESAS ANTECIPADAS (Ativo Circulante)	R\$ 2.000,00

O valor correspondente a recuperação do vale-transporte deverá ser consignado na folha de pagamento de salários. Considerando-se que a empresa tenha recuperado a importância de R\$ 600,00, o registro contábil poderá ser efetuado da seguinte forma:

D - SALÁRIOS A PAGAR (Passivo Circulante)	
C - CUSTO OU DESPESA OPERACIONAL (Conta de Resultado)	R\$ 600,00

39 - DEVOLUÇÃO DE COMPRAS

A devolução de compras por parte da empresa adquirente das matérias-primas, materiais de embalagem e mercadorias poderá ocorrer por diversos motivos.

Os motivos mais comuns que ensejam a devolução de compras são os seguintes:

- a) mercadoria recebida fora das especificações exigidas pela empresa compradora, ou seja, as mercadorias constantes da Nota Fiscal não correspondem na quantidade, qualidade ou preço constantes do pedido;
- b) mercadoria recebida em estado de deterioração ou danificada.

Os procedimentos contábeis aplicáveis à devolução de compras levam em consideração dois aspectos, a saber:

- a) empresa com controle permanente de estoques; e
- b) empresa que não mantém controle permanente de estoques.

I - Empresa Com Controle Permanente de Estoques

Quando a empresa mantém controle permanente de estoques, os registros na escrituração devem observar a seguinte rotina de contabilização:

- a) compra de mercadorias conforme dados a seguir:

valor das compras	R\$ 10.000,00
ICMS sobre compras	R\$ 1.700,00
D - ESTOQUES (Ativo Circulante)	R\$ 8.300,00
D - ICMS A RECUPERAR (Ativo Circulante)	R\$ 1.700,00
C - FORNECEDORES (Passivo Circulante)	R\$ 10.000,00

- b) Considerando-se que a empresa adquirente tenha efetuado devolução de mercadorias conforme dados a seguir:

a) valor da devolução	R\$ 5.000,00
b) ICMS s/devolução de compras	R\$ 850,00

O registro contábil poderá ser efetuado do seguinte modo:

D - FORNECEDORES (Passivo Circulante)	R\$ 5.000,00
C - ESTOQUES (Ativo Circulante)	R\$ 4.150,00
C - ICMS A RECUPERAR (Ativo Circulante)	R\$ 850,00

II - Empresa Que Não Mantém Controle Permanente de Estoques

A empresa que não mantém controle permanente de estoques observará a seguinte rotina contábil:

a) compra de mercadorias conforme dados a seguir:

valor da compra	R\$ 10.000,00
ICMS sobre compras	R\$ 1.700,00
D - COMPRAS (Conta de Resultado)	
C - FORNECEDORES (Passivo Circulante)	R\$ 10.000,00
D - ICMS A RECUPERAR (Ativo Circulante)	
C - ICMS S/COMPRAS (Conta de Resultado)	R\$ 1.700,00

b) Considerando-se que a empresa adquirente tenha efetuado devolução de mercadorias conforme dados a seguir:

a) valor da devolução	R\$ 5.000,00
b) ICMS s/devolução de compras	R\$ 850,00

O registro contábil poderá ser efetuado do seguinte modo:

D - FORNECEDORES (Passivo Circulante)	
C - DEVOLUÇÃO DE COMPRAS (Conta de Resultado)	R\$ 5.000,00
D - ICMS S/DEVOLUÇÃO DE COMPRAS (Conta de Resultado)	
C - ICMS A RECUPERAR (Ativo Circulante)	R\$ 850,00

40 - DEVOLUÇÃO DE VENDAS

A devolução de vendas de mercadorias e/ou produtos poderá ocorrer por diversos motivos.

Os motivos mais comuns que ensejam a devolução de vendas são os seguintes:

a) mercadoria entregue fora das especificações exigidas pela empresa compradora, ou seja, as mercadorias constantes da Nota Fiscal não correspondem a quantidade, qualidade ou preço constantes do pedido;

b) mercadoria entregue em estado de deterioração ou danificada.

a) venda de mercadorias conforme dados a seguir:

valor das compras	R\$ 10.000,00
ICMS sobre compras	R\$ 1.700,00
custo das mercadorias vendidas	R\$ 6.400,00
D - CLIENTES (Ativo Circulante)	
C - RECEITA COM VENDAS (Conta de Resultado)	R\$ 10.000,00
D- ICMS SOBRE VENDAS (Conta de Resultado)	
C - ICMS A RECOLHER (Passivo Circulante)	R\$ 1.700,00
D - CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS (Conta de Resultado)	
C - ESTOQUE DE MERCADORIAS (Ativo Circulante)	R\$ 6.400,00

b) devolução de mercadorias pelo cliente conforme dados a seguir:

valor da devolução	R\$ 1.000,00
ICMS sobre devolução de vendas	R\$ 170,00
custo das mercadorias devolvidas	R\$ 640,00

Os registros contábeis poderão ser efetuados do seguinte modo:

D - DEVOLUÇÃO DE VENDAS (Conta de Resultado)	
C - CLIENTES (Ativo Circulante)	R\$ 1.000,00

D - ICMS A RECUPERAR (Ativo Circulante)	
C - ICMS S/DEVOLUÇÃO DE VENDAS (Conta de Resultado)	R\$ 170,00
D - ESTOQUE DE MERCADORIAS (Ativo Circulante)	
C - CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS (Conta de Resultado)	R\$ 640,00

Quando ocorre uma devolução de mercadorias que foram vendidas no exercício anterior, existe a necessidade de um tratamento diferenciado no registro contábil, para que esse fato não altere os resultados do exercício atual.

Assim, o registro será feito na forma de um cancelamento, neste exercício, de um lucro bruto apurado no exercício anterior, que será tratado como uma despesa operacional e não mais como uma conta redutora da conta que registra as vendas.

Considerando-se os dados do item anterior, teremos os seguintes lançamentos contábeis:

D - PREJUÍZO NA DEVOLUÇÃO DE VENDAS DE EXERCÍCIO ANTERIOR (Conta de Resultado)	
C - CLIENTES (Ativo Circulante)	R\$ 1.000,00
D - ICMS A RECUPERAR (Ativo Circulante)	
C - PREJUÍZO NA DEVOLUÇÃO DE VENDAS DE EXERCÍCIO ANTERIOR (Conta de Resultado)	R\$ 170,00
D - ESTOQUE DE MERCADORIAS (Ativo Circulante)	
C - PREJUÍZO NA DEVOLUÇÃO DE VENDA DE EXERCÍCIO ANTERIOR (Conta de Resultado)	R\$ 640,00

41 - APURAÇÃO DO ICMS - SALDO DEVEDOR E SALDO CREDOR

O ICMS apurado mensalmente na conta gráfica do livro Registro de Apuração do ICMS poderá resultar devedor ou credor. Assim, teremos:

- saldo credor do mês anterior;
- mais: créditos do mês;
- menos: débitos do mês;
- igual a: saldo devedor ou saldo credor.

Contabilmente, no último dia de cada mês, deveremos fazer o lançamento de transferência do valor contabilizado na conta "ICMS a Recuperar", do ativo circulante, para a conta de "ICMS a Recolher", do passivo circulante, quando o saldo apresentar-se **devedor**. Na hipótese de saldo **credor**, o lançamento contábil será feito de forma inversa.

O valor que compõe a conta do ativo "ICMS a Recuperar" refere-se ao ICMS incidente sobre compras, fretes, conta de energia elétrica e sobre conta telefônica, etc. Por sua vez, o valor que compõe a conta do Passivo "ICMS a Recolher" refere-se ao ICMS incidente sobre vendas, ICMS sobre transferências, etc.

Exemplo:

Considerando-se que em 31 de agosto de 1998 a empresa "A" apresente a seguinte situação em relação à conta gráfica do ICMS:

a) saldo credor do período anterior	R\$ 1.100,00
b) total do crédito	R\$ 5.600,00
c) total do débito	R\$ 9.700,00

Com base nos dados do exemplo proposto, o registro contábil poderá ser efetuado do seguinte modo:

D - ICMS A RECOLHER (Passivo Circulante)	
C - ICMS A RECUPERAR (Ativo Circulante)	R\$ 6.700,00

Feito o lançamento acima, o saldo da conta de "ICMS a Recuperar", classificada no ativo circulante, fica igual a zero e a conta de "ICMS a Recolher", classificada no passivo circulante, passa a apresentar um saldo de R\$ 3.000,00.

Caso o valor do ICMS a recuperar seja superior ao valor do ICMS a recolher, aquela conta será creditada pelo valor do ICMS a recolher, ficando o saldo para compensação em período posterior.

Dando seqüência, considerando-se que o ICMS, no valor de R\$ 3.000,00, seja recolhido em 10.09.98. O registro contábil, neste

caso, poderá ser feito do seguinte modo:

D - ICMS A RECOLHER (Passivo Circulante)	
C - BANCOS C/MOVIMENTO (Ativo Circulante)	R\$ 3.000,00

42 - DUPLICATAS COLOCADAS EM COBRANÇA ATRAVÉS DE BANCOS

Nas vendas efetuadas a prazo, a empresa emite uma duplicata de venda mercantil ou de prestação de serviços.

A duplicata emitida poderá ser negociada com o banco, permanecer em carteira ou ser colocada em cobrança simples através de um estabelecimento bancário. A cobrança simples, através de banco, é feita mediante endosso. A empresa preenche um borderô relacionando todos os títulos e remete ao estabelecimento bancário que processará a cobrança nos respectivos vencimentos.

Veremos, a seguir, os lançamentos contábeis envolvendo uma operação de cobrança de duplicatas, ressaltando que a partir da vigência da Lei nº 6.404/76 - Lei das Sociedades por Ações - as contas de compensação deixaram de ser demonstradas no balanço patrimonial. Entretanto, para um melhor controle das remessas e baixas das duplicatas, a empresa poderá utilizar as contas de compensação.

Considerando-se os dados abaixo, os registros contábeis serão efetuados da seguinte forma:

a) venda a prazo no valor de R\$ 50.000,00 conforme emissão de diversas Notas Fiscais e respectivas duplicatas:

D - DUPLICATAS A RECEBER (Ativo Circulante)	
C - RECEITA DE VENDAS (Conta de Resultado)	R\$ 50.000,00

b) remessa de duplicatas para o banco no valor de R\$ 50.000,00 conforme borderô e cobrança de despesas financeiras no montante de R\$ 400,00:

D - DUPLICATAS EM COBRANÇA (Conta de Compensação)	
C - COBRANÇA DE DUPLICATAS (Conta de Compensação)	R\$ 50.000,00
D - DESPESAS BANCÁRIAS (Conta de Resultado)	
C - BANCOS CONTA MOVIMENTO (Ativo Circulante)	R\$ 400,00

c) O banco informa que foi creditada na conta movimento a importância de R\$ 22.000,00 referente cobrança de duplicatas:

D - BANCOS CONTA MOVIMENTO (Ativo Circulante)	
C - DUPLICATAS A RECEBER (Ativo Circulante)	R\$ 22.000,00
D - COBRANÇA DE DUPLICATAS (Conta de Compensação)	
C - DUPLICATAS EM COBRANÇA (Conta de Compensação)	R\$ 22.000,00

d) O banco informa que o cliente "X" não liquidou a duplicata nº 101, no valor de R\$ 6.000,00:

D - COBRANÇA DE DUPLICATAS (Conta de Compensação)	
C - DUPLICATAS EM COBRANÇA (Conta de Compensação)	R\$ 6.000,00

43 - GANHOS OU PERDAS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO

Na alienação de bens do ativo imobilizado, a empresa poderá obter um resultado não operacional positivo ou negativo. Quando o resultado não operacional for positivo, a empresa obteve um ganho de capital. Em sentido inverso, quando o resultado não operacional for negativo, a empresa teve uma perda de capital.

O resultado não operacional corresponde a diferença entre o valor de venda e o valor líquido contábil do bem objeto de alienação. O valor líquido contábil, por sua vez, corresponde ao valor corrigido do bem menos a depreciação.

Resultado não operacional (=) valor de venda do bem (-) valor líquido contábil do bem

Valor líquido contábil (=) custo corrigido do bem (-) depreciação

Exemplo:

Valor corrigido do bem (veículo)	R\$ 25.000,00
(-) Depreciação acumulada	R\$ 12.000,00
(=) Valor líquido contábil	R\$ 13.000,00

Valor da venda	R\$ 18.000,00
(-) Valor líquido contábil	R\$ 13.000,00
(=) Ganho de capital	R\$ 5.000,00

Os registros contábeis poderão ser efetuados do seguinte modo:

D - GANHO OU PERDA DE CAPITAL (Conta de Resultado)	
C - VEÍCULOS (Ativo Permanente)	R\$ 25.000,00
D - DEPRECIAÇÃO ACUMULADA DE VEÍCULOS (Ativo Permanente)	
C - GANHO OU PERDA DE CAPITAL (Conta de Resultado)	R\$ 12.000,00
D - BANCOS C/MOVIMENTO (Ativo Circulante)	
C - GANHO OU PERDA DE CAPITAL (Conta de Resultado)	R\$ 18.000,00

44 - ENCARGOS FINANCEIROS A APROPRIAR

Nessa conta serão incluídos os encargos financeiros com os descontos de duplicatas que devem ser apropriados aos resultados em quotas mensais, em função da transcorrência do prazo. Os demais encargos financeiros derivados de empréstimos e financiamentos, devem ser classificados no balanço como redução do passivo correspondente, na conta "encargos financeiros a transcorrer".

No caso dos encargos financeiros relativos ao desconto de duplicatas, os mesmos podem figurar nessa conta de Ativo Circulante, já que a conta Duplicatas Descontadas também está no Ativo Circulante, como dedução das Duplicatas a Receber.

Cabe lembrar que a Legislação do Imposto de Renda determina que os juros pagos antecipadamente e os descontos de títulos de crédito deverão ser apropriados *pro rata tempore*, nos exercícios sociais a que competirem.

Considerando-se que determinada empresa tenha efetuado um desconto de duplicatas junto a um estabelecimento bancário conforme dados a seguir:

data do aviso de lançamento	16.05.98
valor da operação	R\$ 35.600,00
valor creditado	R\$ 32.800,00
juros sobre a operação de desconto	R\$ 2.800,00
data do vencimento	15.06.98

Os juros incidentes sobre a operação de desconto serão rateados da seguinte forma:

- R\$ 1.400,00 no mês de maio/98, correspondente a 15 dias;
- R\$ 1.400,00 no mês de junho/98, correspondente a 15 dias.

O registro contábil poderá ser efetuado do seguinte modo:

- pelo registro dos encargos financeiros a apropriar:

D - ENCARGOS FINANCEIROS A APROPRIAR (Ativo Circulante) Juros s/Desconto de Duplicatas	
C - BANCOS C/MOVIMENTO (Ativo Circulante) Banco Alfa S/A	R\$ 2.800,00

- pelo registro das despesas financeiras incorridas durante o mês de maio/98:

D - DESPESAS FINANCEIRAS (Conta de Resultado) Juros s/Desconto de Duplicatas	
C - ENCARGOS FINANCEIROS A APROPRIAR (Ativo Circulante) Juros s/Desconto de Duplicatas	R\$ 1.400,00

- pelo registro das despesas financeiras incorridas durante o mês de junho/98:

D - DESPESAS FINANCEIRAS (Conta de Resultado) Juros s/Desconto de Duplicatas	
C - ENCARGOS FINANCEIROS A APROPRIAR (Ativo Circulante) Juros s/Desconto de Duplicatas	R\$ 1.400,00

45 - FUNDO FIXO DE CAIXA

O sistema de fundo fixo ou caixa pequena tem por objetivo facilitar o atendimento das necessidades de pagamentos de pequenas

despesas da empresa.

Neste sistema define-se uma quantia fixa que é colocada à disposição do responsável pelo caixa, mediante emissão de um cheque, cujo valor deve ser suficiente para fazer face aos pagamentos das pequenas despesas, tais como: condução, refeições, correios, cópias, etc., por um determinado período de tempo, que pode ser semanal ou quinzenal, conforme as conveniências verificadas na empresa, e, periodicamente efetua-se a prestação de contas do valor total desembolsado, repondo-se o valor do fundo fixo, através de cheque nominal, ao seu responsável.

No sistema de fundo fixo, as contas de despesas são debitadas, em contrapartida ao registro da emissão do cheque, apenas quando o fundo é recomposto e não quando do real desembolso de caixa.

O saldo permanece inalterado, devendo sempre corresponder ao dinheiro em caixa mais o total dos comprovantes dos pagamentos efetuados e ainda não reembolsados.

Por ocasião do levantamento de balanço, no fundo fixo deve permanecer somente o dinheiro, e os comprovantes das despesas devem ser contabilizados.

Na hipótese da constituição de um fundo fixo de R\$ 3.000,00, será efetuado o seguinte lançamento:

a) Pela constituição do fundo:

D - CAIXA (Ativo Circulante)	
Matriz	R\$ 2.000,00
Filial	R\$ 1.000,00
C - BANCO CONTA MOVIMENTO (Ativo Circulante)	R\$ 3.000,00

b) Pela recomposição do fundo:

D - DESPESAS ADMINISTRATIVAS (Resultado)	
C - BANCO CONTA MOVIMENTO (Ativo Circulante)	R\$ 3.000,00

46 - RETENÇÃO DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES SOBRE PAGAMENTOS EFETUADOS A PESSOAS JURÍDICAS POR ÓRGÃOS, AUTARQUIAS E FUNDAÇÕES DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL

O artigo 64 da Lei nº 9.430/96 determina a retenção, na fonte, do Imposto de Renda, da Contribuição Social Sobre o Lucro e das Contribuições PIS/Pasep e Cofins sobre pagamentos efetuados por órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal a pessoas jurídicas, em razão de fornecimento de bens ou prestação de serviços.

Os valores retidos na fonte em razão de fornecimento de bens ou prestação de serviços irão constituir-se em créditos que podem ser compensados com o imposto e as contribuições da mesma espécie, devidos pela pessoa jurídica que sofrer a retenção, em relação a fatos geradores ocorridos a partir do mês da retenção. Tais valores, por se tratarem de créditos compensáveis, devem ser classificados no grupo de impostos a recuperar no Ativo Circulante.

Quando do recebimento da fatura, o valor total desta será creditado na conta clientes, tendo como contrapartida o débito pelo valor líquido na conta banco e pelo valor retido na conta impostos a recuperar.

Os valores a serem apropriados nas contas específicas dos tributos no grupo impostos a recuperar será determinado pelo contribuinte mediante a aplicação da alíquota correspondente sobre o valor da fatura, conforme a tabela de Retenção do Anexo I da IN Conjunta SRF/STN/SFC nº 4/97 e IN SRF nº 28/99:

NATUREZA DO BEM FORNECIDO OU DO SERVIÇO PRESTADO (01)	ALÍQUOTAS				PERCENTUAL A SER APLICADO (06)	CÓDIGO DE RECOLHIMENTO (07)
	IR (02)	CSLL (03)	COFINS (04)	PIS/PASEP (05)		
alimentação						
energia elétrica						
serviços prestados com o emprego de materiais, inclusive de limpeza;	1,2	1,0	3,0	0,65	5,85	6147
serviços hospitalares						
transporte de cargas						
mercadorias e bens em geral, exceto as relacionadas no código 6150						
combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural	0,24	1,0	3,0	0,65	4,89	6150
Passagens aéreas, rodoviárias e demais serviços de transporte de passageiros	2,40	1,0	3,0	0,65	7,05	6175
Serviços prestados por bancos comerciais, bancos de investimento, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito imobiliário, sociedades						

corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidora de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência aberta	2,40	1,0	3,0	0,65	7,05	6188
serviços de abastecimento de água						
Telefone						
correios e telégrafos;	4,80	1,0	3,0	0,65	9,45	6190
vigilância;						
Limpeza, sem emprego de materiais;						
Locação de mão-de-obra						
Intermediação de negócios;						
Administração, locação ou seção de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;						
Factoring;						
Demais serviços;						

Considerando-se que determinada pessoa jurídica recebeu R\$ 15.000,00 pela prestação de serviços de locação de mão-de-obra a órgão da administração pública federal, sujeito à retenção na fonte dos impostos e contribuições, conforme a tabela acima à alíquota de 8,45%, ou seja, no valor de R\$ 1.267,50, os lançamentos contábeis, nesse caso, podem ser feitos da seguinte forma:

D - BANCO CONTA MOVIMENTO (Ativo Circulante)	R\$ 13.732,50
D - IRPJ A RECUPERAR (Ativo Circulante) (4,80% sobre R\$ 15.000,00)	R\$ 720,00
D - CSSL A RECUPERAR (Ativo Circulante) (1,0% sobre R\$ 15.000,00)	R\$ 150,00
D - COFINS A RECUPERAR (Ativo Circulante) (2,0% sobre R\$ 15.000,00)	R\$ 300,00
D - PIS A RECUPERAR (Ativo Circulante) (0,65% sobre R\$ 15.000,00)	R\$ 97,50
C - CLIENTES (Ativo Circulante)	R\$ 15.000,00

47 - ARRENDAMENTO MERCANTIL - LEASING

Considerando-se que determinada empresa do ramo de transporte de carga tenha realizado uma operação de arrendamento mercantil, para aquisição de um veículo, em 01.04.98, conforme dados a seguir;

- a) valor das contraprestações mensais igual a R\$ 2.000,00, sendo que R\$ 300,00 refere-se a antecipação do valor residual;
- b) valor do prêmio de seguro igual a R\$ 4.800,00;
- c) manutenção periódica igual a R\$ 580,00;
- d) reparos efetuados igual a R\$ 6.000,00.

Na arrendatária os lançamentos contábeis poderão ser efetuados do seguinte modo:

- 1) pelo registro das contraprestações de arrendamento, no valor de R\$ 1.700,00:

D - CUSTOS DOS SERVIÇOS VENDIDOS (Conta de Resultado) Arrendamento Mercantil	
C - CAIXA OU BANCOS (Ativo Circulante)	R\$ 1.700,00

- 2) pelo registro do valor residual garantido, no valor de R\$ 300,00:

D - ARRENDAMENTO MERCANTIL (Imobilizado)	
C - CAIXA OU BANCOS (Ativo Circulante)	R\$ 300,00

- 3) pelo registro dos gastos com manutenção periódica, no valor de R\$ 580,00:

D - CUSTOS DOS SERVIÇOS VENDIDOS (Conta de Resultado) Manutenção de Veículos	
C - CAIXA/BANCOS (Ativo Circulante)	R\$ 580,00

- 4) pelo registro dos gastos com reparos (aumentando a vida útil do bem), no valor de R\$ 6.000,00:

D - ARRENDAMENTO MERCANTIL (Imobilizado)	
C - CAIXA/BANCO (Ativo Circulante)	R\$ 6.000,00

- 5) pelo registro do pagamento do prêmio de seguro, no valor de R\$ 4.800,00:

D - PRÊMIO DE SEGURO A APROPRIAR (Ativo Circulante)	
---	--

C - CAIXA/BANCOS (Ativo Circulante)

R\$ 4.800,00

6) pela apropriação "*pro-rata tempore*" da apólice de seguro, considerando-se o período de vigência de 01.04.98 a 31.03.99:

- em abril/98:

D - CUSTOS DOS SERVIÇOS VENDIDOS (Conta de Resultado) Seguros

C - PRÊMIO DE SEGURO A APROPRIAR (Ativo Circulante)

R\$ 400,00

Nota: O lançamento acima será repetido mensalmente até 31.03.99.

7) No final do contrato, havendo opção de compra, será efetuada a transferência dos valores registrados na conta transitória para a conta definitiva do bem. O registro contábil poderá ser efetuado da seguinte forma:

D - VEÍCULOS (Imobilizado)

C - ARRENDAMENTO MERCANTIL (Imobilizado)

48 - MARCAS E PATENTES

De acordo com o artigo 179 da Lei nº 6.404/76, devem ser registrados contabilmente no Ativo Imobilizado os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial.

Portanto, no Ativo Imobilizado incluem-se, além dos bens corpóreos ou tangíveis, os bens incorpóreos ou intangíveis, que são aqueles que, embora não possuindo existência física, representem uma aplicação de capital indispensável aos objetivos da empresa e cujo valor reside em direitos de propriedade que são legalmente conferidos aos seus possuidores, como é o caso dos direitos sobre as marcas e patentes.

I - Marcas de Produtos

Os valores despendidos com o registro de marca do produto a ser fabricado pela empresa ou na aquisição de terceiros de determinada marca de forma definitiva, ou apenas o direito de exploração da marca por determinado período, serão registrados em conta própria, no Ativo Imobilizado, podendo ser objeto de amortização, se o direito ao uso ou exploração da marca tiver duração limitada.

Assim, os valores pagos a título de honorários, taxas e emolumentos, podem ser registrados contabilmente da seguinte forma:

D - MARCAS DE PRODUTOS (Ativo Permanente - Imobilizado)

C - CAIXA/BANCO (Ativo Circulante)

II - Patentes de Invenção

Toda invenção passível de utilização na indústria, pode ser objeto de patente que garanta a propriedade e o uso exclusivo da invenção, como um novo produto ou um novo processo para se obter um produto.

Os valores despendidos por ocasião do patenteamento ou pela aquisição da patente de terceiros devem ser registrados em conta específica, no Ativo Imobilizado.

Os gastos com patentes podem ser amortizados dentro do prazo previsto de sua duração, findo o qual as invenções caem no domínio público, encerrando o privilégio da exploração da empresa proprietária.

Os lançamentos contábeis nesse caso podem ser os seguintes:

D - PATENTE DE INVENÇÃO (Ativo Permanente - Imobilizado)

C - CAIXA/BANCO (Ativo Circulante)

49 - AQUISIÇÃO E DISTRIBUIÇÃO DE BRINDES

É comum as empresas promoverem a distribuição de brindes aos seus clientes e funcionários, mediante a entrega gratuita de objetos de pequeno valor.

Esses gastos são apropriados contabilmente como despesa. Havendo incidência do ICMS na distribuição de brindes, o valor desse imposto pago na aquisição (destacado na nota fiscal do fornecedor) é recuperável mediante crédito nos livros fiscais próprios.

Nos Estados onde não há incidência do ICMS sobre a distribuição dos brindes, a despesa é apropriada pelo valor pago na aquisição.

Admitindo-se que determinada empresa tenha adquirido a prazo, para distribuir como brindes, 5.000 chaveiros, por R\$ 5.000,00, mais R\$ 550,00 de IPI, totalizando a nota fiscal o valor de R\$ 5.550,00 com ICMS incluso no valor de R\$ 850,00 (17% de R\$ 5.000,00), teremos os seguintes lançamentos contábeis:

a) Pela aquisição dos brindes:

D - ALMOXARIFADO (Ativo Circulante)	R\$ 4.700,00
D - ICMS A RECUPERAR (Ativo Circulante)	R\$ 850,00
C - FORNECEDORES (Passivo Circulante)	R\$ 5.550,00

b) Pela apropriação como despesa:

D - DESPESAS COM BRINDES (Conta de Resultado)	R\$ 5.499,00
C - ALMOXARIFADO (Ativo Circulante)	R\$ 4.700,00
C - ICMS A RECOLHER (Passivo Circulante)	R\$ 499,00
Nota: Sobre a incidência e cálculo do ICMS, verificar a legislação do Estado, pertinente ao assunto	R\$ 799,000

50 - IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA

I - Pagamentos Mensais do IRPJ e CSL

Os pagamentos mensais do IRPJ e CSL por estimativa, bem como os pagamentos efetuados com base em balanço de suspensão ou redução, devem ser registrados no Ativo Circulante, em contas de "impostos a recuperar", uma vez que tais valores não são definitivos.

II - IRRF Sobre as Receitas Computadas na Base de Cálculo

Pode ser deduzido do IRPJ apurado mensalmente, o valor do Imposto de Renda pago ou retido na fonte sobre as receitas que integram a base de cálculo do imposto apurado no mês.

O valor do IRRF a ser compensado deve ser registrado no ativo circulante, em uma conta específica, que pode ser intitulada "IRRF a compensar".

Quando ocorrer a compensação do IRRF com o IRPJ calculado por estimativa, o valor do IRRF compensado deve ser registrado a débito da conta IRPJ a compensar, tendo como contrapartida a conta do ativo IRRF a compensar, e a conta caixa ou banco-conta movimento, pelo valor líquido pago, se for o caso.

III - IRRF Sobre Aplicações Financeiras de Renda Fixa e de Renda Variável

Os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa e os ganhos líquidos de aplicações de renda variável não compõem a base de cálculo do imposto mensal calculado por estimativa.

No entanto, esses rendimentos devem compor o lucro real apurado por ocasião do levantamento dos balanços de suspensão ou redução do imposto, e em 31 de dezembro por ocasião do levantamento do balanço anual, quando então o Imposto de Renda Retido na Fonte sobre os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa ou pago separadamente sobre os ganhos líquidos de aplicações de renda variável pode ser compensado, devendo o valor do IRRF figurar em conta do ativo circulante, até a data da compensação.

Supondo-se que uma pessoa jurídica, sujeita à apuração do lucro real anual, durante o ano-calendário de 1998, tenha pago mensalmente, a título de IRPJ (compensando o IRRF incidente sobre as receitas computadas na base de cálculo) e Contribuição Social Sobre o Lucro, os valores abaixo demonstrados:

Mês de apuração	IRPJ devido	IRRF	Mês de pagamento	IRPJ pago	CSL paga
janeiro	1.100,00	200,00	fevereiro	900,00	480,00
fevereiro	1.500,00	500,00	março	1.000,00	520,00
março	2.200,00	700,00	abril	1.500,00	800,00
abril	1.800,00	600,00	maio	1.200,00	750,00
maio	2.700,00	850,00	junho	1.850,00	1.100,00
junho	3.200,00	1.100,00	julho	2.100,00	1.500,00
julho	2.900,00	980,00	agosto	1.920,00	980,00
agosto	3.500,00	1.200,00	setembro	2.300,00	1.650,00
setembro	3.300,00	1.150,00	outubro	2.150,00	1.550,00
outubro	3.100,00	960,00	novembro	2.140,00	1.300,00

novembro	3.080,00	1.050,00	dezembro	2.030,00	1.400,00
dezembro	4.700,00	2.300,00	janeiro	2.400,00	1.800,00
total	33.080,00	11.590,00	total	21.490,00	13.830,00

1 - Registro dos Pagamentos Mensais

Com base nos dados do exemplo, mensalmente serão efetuados os seguintes registros contábeis:

a) Imposto de Renda Pessoa Jurídica:

D - IRPJ A COMPENSAR (Ativo Circulante)	R\$ 1.100,00
IRPJ estimado referente ao mês de janeiro/97	
C - IRRF A COMPENSAR (Ativo Circulante)	R\$ 200,00
C - CAIXA/BANCO (Ativo Circulante)	R\$ 900,00
D - IRPJ A COMPENSAR (Ativo Circulante)	R\$ 1.500,00
IRPJ estimado referente ao mês de fevereiro/97	
C - IRRF A COMPENSAR (Ativo Circulante)	R\$ 500,00
C - CAIXA/BANCO (Ativo Circulante)	R\$ 1.000,00

e assim sucessivamente.

Nota: Na hipótese de o valor do IRRF a compensar ser de valor igual ou superior ao valor do IRPJ apurado no mês, o valor compensado será transferido para a conta IRPJ a compensar. No caso do mês de fevereiro, se o IRRF a compensar fosse de R\$ 1.500,00, teríamos o seguinte lançamento:

D - IRPJ A COMPENSAR (Ativo Circulante) IRPJ estimado referente ao mês de fevereiro/97	
C - IRRF A COMPENSAR (Ativo Circulante)	R\$ 1.500,00

b) Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido:

D - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO A COMPENSAR (Ativo Circulante)	
CSSL estimada referente ao mês de janeiro/97	
C - CAIXA/BANCO (Ativo Circulante)	R\$ 480,00
D - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO A COMPENSAR (Ativo Circulante)	
CSL estimada referente ao mês de fevereiro/97	
C - CAIXA/BANCO (Ativo Circulante)	R\$ 520,00

e assim sucessivamente.

2 - Registros dos Valores Apurados Por Ocasão do Levantamento do Balanço Anual de 1998

Admitindo-se que a pessoa jurídica mencionada no item anterior, tenha apurado, por ocasião do levantamento do balanço anual em 31 de dezembro de 1998, o IRPJ e CSL nos valores de R\$ 36.760,00 e R\$ 14.000,00, respectivamente, teremos os seguintes lançamentos:

a) IRPJ

D - PROVISÃO PARA O IMPOSTO DE RENDA (Resultado)	
C - PROVISÃO PARA O IMPOSTO DE RENDA (Passivo Circulante)	R\$ 36.760,00

b) CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

D - PROVISÃO PARA A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (Resultado)	
C - PROVISÃO PARA A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (Passivo Circulante)	R\$ 14.000,00

3 - Confronto dos valores provisionados com os valores pagos mensalmente de fevereiro a dezembro, referentes aos meses de janeiro a novembro, uma vez que o IRPJ/CSL relativo ao mês de dezembro/98 ainda não foi recolhido:

a) IRPJ:

Valor provisionado	R\$ 36.760,00
(-) Valor recolhido por estimativa até 31.12.97.	R\$ 28.380,00
(-) IRRF a compensar (ref. o Mês de dezembro)	R\$ 2.300,00
(=) Saldo a recolher	R\$ 6.080,00

b) CSSL:

Valor provisionado	R\$ 14.000,00
(-) Valor recolhido por estimativa até 31.12.97	R\$ 12.030,00
(-) Saldo a recolher	R\$ 1.970,00

4 - Pela compensação dos valores pagos mensalmente com os valores provisionados:

a) IRPJ:

D - PROVISÃO PARA O IMPOSTO DE RENDA (Passivo Circulante)	
C - IRPJ A COMPENSAR (Ativo Circulante)	R\$ 28.380,00
D - PROVISÃO PARA O IMPOSTO DE RENDA (Passivo Circulante)	
C - IRRF A COMPENSAR (Ativo Circulante)	R\$ 2.300,00

b) CSSL:

D - PROVISÃO PARA A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO (Passivo Circulante)	
C - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO A COMPENSAR (Ativo Circulante)	R\$ 12.030,00

5 - Saldos das contas em 31.12.98:

Provisão para Imposto de Renda	R\$ 6.080,00
Provisão para Contribuição Social Sobre o Lucro	R\$ 1.970,00

6 - Pagamento do IRPJ e CSL Devidos no Mês de Dezembro

Se no mês de janeiro do ano seguinte a empresa já houver fechado o balanço, no confronto do imposto apurado com base no lucro real anual com os valores pagos mensalmente, pode ocorrer o seguinte:

I - o imposto anual ser maior que a soma dos valores pagos, observando-se que:

a) se o saldo do imposto anual a pagar (depois de deduzido os pagamentos efetuados até o mês de dezembro) for inferior ao imposto calculado por estimativa, relativo ao mês de dezembro, o pagamento do imposto relativo a esse mês, poderá ser reduzido ao montante do saldo do imposto a pagar;

b) se o valor do imposto anual a pagar for superior ao imposto calculado por estimativa relativo ao mês de dezembro, poderá ser pago em janeiro o valor do imposto estimado de dezembro, e o saldo remanescente poderá ser pago até o último dia útil do mês de março.

II - o imposto anual ser menor que a soma dos valores pagos mensalmente, hipótese em que nenhum valor terá que ser recolhido referente ao mês de dezembro, uma vez que a empresa está com um crédito a compensar.

De acordo com o nosso exemplo, os saldos do IRPJ e da CSL apurados com base no lucro real anual, deduzidos dos valores pagos até dezembro, são superiores aos valores calculados por estimativa em dezembro. Assim, se a empresa optar pelo recolhimento por estimativa relativo ao mês de dezembro, os valores serão registrados da seguinte forma:

D - PROVISÃO PARA O IMPOSTO DE RENDA (Passivo Circulante)	
C - CAIXA/BANCO (Ativo Circulante)	R\$ 2.400,00

Nota: O valor do IRPJ estimado (R\$ 4.700,00) foi registrado pelo valor líquido, uma vez que o IRRF compensável de R\$ 2.300,00 já foi registrado contra a provisão para o Imposto de Renda por ocasião do levantamento do balanço, no subitem 3.2.

D - PROVISÃO PARA A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO (Passivo Circulante)	
C - CAIXA/BANCO (Ativo Circulante)	R\$ 1.800,00

Ressalte-se que os pagamentos do IRPJ e da CSL relativos ao mês de dezembro deverão ser feitos, obrigatoriamente, com base no cálculo estimado, se até a data fixada para esse pagamento (último dia útil de janeiro) a empresa não tenha levantado o balanço e

apurado o lucro real.

IV - Pagamento do Saldo do IRPJ e CSL

Os saldos do IRPJ e CSL deverão ser pagos em quota única até o último dia útil do mês de março do ano seguinte, acrescidos de juros calculados com base na taxa Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, a partir de 1º de fevereiro até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

Considerando que a empresa efetuou o pagamento do saldo do IRPJ (R\$ 6.080,00 - R\$ 2.400,00 = 3.680,00) e da CSL (R\$ 1.970,00 - R\$ 1.800,00 = R\$ 170,00) no mês de março, acrescidos de juros de 3,13%, teremos os seguintes lançamentos:

D - PROVISÃO PARA O IMPOSTO DE RENDA (Passivo Circulante)	R\$ 3.680,00
D - PROVISÃO PARA A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO (Passivo Circulante)	R\$ 170,00
D - JUROS PASSIVOS (Resultado)	R\$ 120,50
C - CAIXA/BANCO (Ativo Circulante)	R\$ 3.970,50

51 - OPERAÇÕES DE COMPRA E VENDA EM UMA EMPRESA COMERCIAL

Analisaremos, neste trabalho, os procedimentos relativos à contabilização dos tributos incidentes nas operações de compra e venda de mercadorias em uma empresa comercial que mantém o controle permanente de estoques.

I - Operação de Compra

Segundo a legislação do Imposto de Renda, o ICMS destacado na aquisição de mercadoria para revenda deve ser excluído do custo de aquisição, contabilizando-se o valor correspondente em conta própria do ativo circulante. Esse procedimento faz com que a mercadoria adquirida ingresse no estoque da empresa pelo seu valor líquido, ou seja, sem o ICMS incluso no valor da nota fiscal.

O valor do frete pago pelo transporte de mercadorias será registrado como parcela integrante do custo de aquisição.

Na empresa que não mantém controle de estoques, usualmente as compras são registradas pelo custo líquido (custo de aquisição diminuídos do valor dos impostos recuperáveis) em uma conta auxiliar específica (compra de mercadorias) e nela permanecem até a data de apuração dos resultados.

Exemplo:

Suponhamos que uma empresa comercial tenha adquirido mercadoria para revenda cuja nota fiscal de compra apresentou os seguintes dados:

Preço da mercadoria	R\$ 60.000,00
ICMS destacado (17%)	R\$ 10.200,00
Frete pago	R\$ 2.500,00

O lançamento contábil poderá ser feito do seguinte modo:

D - MERCADORIAS EM ESTOQUE (Ativo Circulante)	52.300,00
D - ICMS A RECUPERAR (Ativo Circulante)	10.200,00
C - FORNECEDORES (Passivo Circulante)	60.000,00
C - BANCO (Ativo Circulante)	2.500,00

A empresa comercial, quando adquire mercadoria de indústria, deve considerar o IPI destacado na nota fiscal como custo de aquisição, uma vez que, pela sua natureza, não poderá exercer o direito ao crédito desse imposto.

Exemplo:

Suponhamos que uma empresa comercial tenha adquirido mercadoria para revenda cuja nota fiscal de compra apresentou os seguintes dados:

Preço da mercadoria	R\$ 60.000,00
IPI destacado (10%)	R\$ 6.000,00
ICMS destacado	R\$ 10.200,00

O lançamento contábil poderá ser feito do seguinte modo:

D - MERCADORIAS EM ESTOQUE (Ativo Circulante)	55.800,00
D - ICMS A RECUPERAR (Ativo Circulante)	10.200,00
C - FORNECEDORES (Passivo Circulante)	66.000,00

II - Operação de Venda

De acordo com a Instrução Normativa nº 51/78, são considerados impostos incidentes sobre as vendas aqueles que guardam proporcionalidade com o preço da venda, mesmo que integrem a base de cálculo do tributo.

Veremos, a seguir, a contabilização de cada um deles em separado.

O ICMS incidente sobre vendas deve ser deduzido da receita bruta na determinação da receita líquida de vendas.

Exemplo:

Suponhamos que uma empresa comercial tenha efetuado uma venda no valor de R\$ 200.000,00. A nota fiscal emitida apresentou os seguintes dados:

Preço da mercadoria	R\$ 200.000,00
ICMS destacado	R\$ 34.000,00
Custo das mercadorias vendidas	R\$ 110.000,00

O lançamento contábil poderá ser efetuado do seguinte modo:

D - DUPLICATAS A RECEBER (Ativo Circulante)	
C - RECEITA DE VENDAS (Conta de Resultado)	200.000,00
D - ICMS SOBRE VENDAS (Conta de resultado)	
C - ICMS A RECOLHER (Passivo Circulante)	34.000,00

e

D - CUSTO DA MERCADORIA VENDIDA (Resultado)	
C - ESTOQUE (Ativo Circulante)	110.000,00

De acordo com a legislação do Imposto de Renda, o valor do IPI não se inclui no montante da receita bruta. A legislação do PIS e da Cofins, dispõe acerca do assunto, da mesma forma.

Assim, tem-se adotado procedimentos contábeis que facilitem a demonstração de valores para determinação da base de cálculo desses tributos.

Considerando os dados abaixo, a contabilização do IPI será efetuada da seguinte forma:

Valor da Venda:	R\$ 20.000,00
Valor do IPI destacado na NF:	R\$ 2.000,00
Valor total da NF:	R\$ 22.000,00
D - CAIXA/BANCO/CLIENTES (Ativo Circulante)	22.000,00
C - RECEITA BRUTA DE VENDAS (Resultado)	20.000,00
C - IPI A RECOLHER (Passivo Circulante)	2.000,00

De acordo com a boa técnica contábil, essa prática é vista com certas restrições, uma vez que implica omitir, na demonstração de resultado, o valor do faturamento bruto.

Nesse caso, considerando os dados acima, os lançamentos contábeis poderiam ser feitos da seguinte forma:

D - CAIXA/BANCO/CLIENTE (Ativo Circulante)	
C - FATURAMENTO BRUTO (Resultado)	22.000,00
D - IPI FATURADO (Resultado)	
C - IPI A RECOLHER (Passivo Circulante)	2.000,00

Os valores das Contribuições ao PIS e à Cofins incidentes sobre a receita de vendas serão debitados em contas próprias de resultado, tendo como contrapartida contas do passivo circulante.

Assim, temos:

D - PIS SOBRE VENDAS (Resultado)
C - PIS A RECOLHER (Passivo Circulante)
D - COFINS SOBRE VENDAS (Resultado)
C - COFINS A RECOLHER (Passivo Circulante)

No final de cada mês são apurados os saldos do IPI e do ICMS, conforme os livros fiscais, registrando-se contabilmente a transferência dos valores registrados em impostos a recuperar para impostos a recolher, ou vice-versa, conforme a natureza (devedora ou credora) do saldo apurado.

Assim, temos:

a) Apuração do IPI:

D - IPI A RECOLHER (Passivo Circulante)
C - IPI A RECUPERAR (Ativo Circulante)

b) Apuração do ICMS:

D - ICMS A RECOLHER (Passivo Circulante)
C - ICMS A RECUPERAR (Ativo Circulante)

c) Pelo pagamento da Cofins:

D - COFINS A RECOLHER (Passivo Circulante)
C - CAIXA/BANCO (Ativo Circulante)

d) Pelo pagamento do PIS:

D - PIS A RECOLHER (Passivo Circulante)
C - CAIXA/BANCO (Ativo Circulante)

e) Pelo pagamento do IPI apurado:

D - IPI A RECOLHER (Passivo Circulante)
C - CAIXA/BANCO (Ativo Circulante)

f) Pelo pagamento do ICMS apurado:

D - ICMS A RECOLHER (Passivo Circulante)
C - CAIXA/BANCO (Ativo Circulante)

III - Contabilização da Operação de Devolução de Mercadorias

Tanto na compra como na venda, podem ocorrer fatos supervenientes que obrigam o comerciante a efetuar ou a receber, em devolução, a mercadoria adquirida ou vendida. A devolução pode se dar de forma parcial ou total.

1 - Devolução de Compra

Na devolução de compra poderá ser usada a mesma conta que registrou a entrada da mercadoria ou outra, com denominação específica.

Considerando que determinada empresa efetuou uma devolução de compra, em cuja nota fiscal de devolução constam os seguintes dados:

Valor das mercadorias devolvidas (100 peças X R\$ 50,00)	R\$ 50.000,00
Valor do IPI (10% sobre R\$ 50.000,00)	R\$ 5.000,00
Valor total da nota fiscal	R\$ 55.000,00
Valor do ICMS (17%)	R\$ 8.500,00

Valor registrado no estoque

Mercadorias (100 X R\$ 41,50)	R\$ 41.500,00
Frete (100 X R\$ 0,5)	R\$ 50,00

O lançamento contábil relativo a devolução das mercadorias poderá ser feito do seguinte modo:

D - FORNECEDORES (Passivo Circulante)	55.000,00
C - ESTOQUE (Ativo Circulante)	41.500,00
C - ICMS A RECOLHER (Passivo Circulante)	8.500,00
C - IPI A RECOLHER (Passivo Circulante)	5.000,00

O valor do frete registrado no estoque será registrado da seguinte forma:

D - DESPESA COM FRETE (Resultado)	
C - ESTOQUE (Ativo Circulante)	50,00

2 - Devolução de Vendas

Ocorrendo a devolução de venda, o valor correspondente a essa devolução deverá ser contabilizado em conta própria, como redutora da receita bruta das vendas.

Considerando-se que determinada empresa recebe em devolução mercadorias de cliente, cuja nota fiscal de devolução consta os seguintes dados:

Valor das mercadorias (100 peças X R\$ 30,00)	R\$ 30.000,00
Valor do ICMS	R\$ 5.100,00
Valor do IPI	R\$ 300,00
Custo das mercadorias vendidas	R\$ 22.000,00

O lançamento contábil das mercadorias recebidas em devolução poderá ser efetuado do seguinte modo:

D - VENDAS CANCELADAS (Resultado)	29.700,00
D - IPI A RECUPERAR (Ativo Circulante)	300,00
C - DUPLICATAS A RECEBER (Ativo Circulante)	30.000,00

e

D - ICMS A RECUPERAR (Ativo circulante)	
C - ICMS SOBRE VENDAS (Resultado)	5.100,00

O custo das mercadorias apropriado ao resultado e a conta de estoque serão ajustados da seguinte forma:

D - ESTOQUES (Ativo Circulante)	
C - CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS (Resultado)	22.000,00

Quando ocorre uma devolução de mercadorias que foram vendidas no exercício anterior, existe a necessidade de um tratamento diferenciado no registro contábil, para que esse fato não altere os resultados do exercício atual.

Assim, o registro será feito na forma de um cancelamento, neste exercício, de um lucro bruto apurado no exercício anterior, que será tratado com uma despesa operacional e não mais como uma conta redutora da conta que registra as vendas.

Com base nos dados do exemplo do subitem 4.2.1 teremos os seguintes lançamentos contábeis:

a) Pelo registro da devolução:

D - PREJUÍZO NA DEVOLUÇÃO DE VENDAS DE EXERCÍCIO ANTERIOR (Resultado)	29.700,00
D - IPI A RECUPERAR (Ativo Circulante)	300,00
C - DUPLICATAS A RECEBER (Ativo Circulante)	30.000,00

b) Pelo registro do ICMS:

D - ICMS A RECUPERAR (Ativo Circulante)	
C - PREJUÍZO NA DEVOLUÇÃO DE VENDAS DE EXERCÍCIO ANTERIOR (Resultado)	5.100,00

c) Pelo registro na entrada do estoque:

D - ESTOQUES (Ativo Circulante)	
C - PREJUÍZO NA DEVOLUÇÃO DE VENDAS DE EXERCÍCIO ANTERIOR (Resultado)	22.000,00

IV - Contabilização Dos Abatimentos

O abatimento incidente na operação comercial é decorrente de diversos fatores e, como regra geral, ocorre em virtude de diferença na qualidade do produto ou atraso na entrega da mercadoria. O abatimento não pode ser confundido com o desconto financeiro dado na duplicata.

O abatimento deverá ser registrado como redução da receita bruta (vendedor) ou como ajuste da compra (adquirente).

O registro contábil do abatimento obtido numa operação de compra poderá ser efetuado do seguinte modo:

D - FORNECEDORES (Passivo Circulante)

C - ABATIMENTO SOBRE COMPRAS (Resultado)

O registro contábil do abatimento concedido numa operação de venda poderá ser efetuado do seguinte modo:

D - ABATIMENTO SOBRE VENDAS (Resultado)

C - DUPLICATAS A RECEBER (Ativo Circulante)

V - Apuração da Receita Líquida

As operações contábeis realizadas neste trabalho refletem na elaboração da demonstração do resultado do exercício e, mais especificamente, na determinação da receita líquida de vendas.

Na demonstração do resultado do exercício, a receita bruta de vendas e as respectivas contas redutoras têm a seguinte disposição:

receita bruta de vendas

(-) impostos incidentes sobre vendas

ICMS sobre vendas

PIS sobre vendas

Cofins sobre vendas

(-) vendas canceladas

(-) abatimentos sobre vendas

(=) receita líquida de vendas