

Organizadores:

Natólíio de Souza

Raul Landmann

Sérgio Paulo Stahn

Sidney Schosslan

Waldir José Mendonça

# CIÊNCIAS CONTÁBEIS / UNIVILLE – 45 ANOS DE PIONEIRISMO E SUCESSO



Organizadores:

Natílio de Souza  
Raul Landmann  
Sérgio Paulo Stahn  
Sidney Schossland  
Waldir José Mendonça

# CIÊNCIAS CONTÁBEIS / UNIVILLE – 45 ANOS DE PIONEIRISMO E SUCESSO

Joinville, 2017



EXPEDIENTE GERAL

Fundação Educacional da Região de Joinville – Furj – Mantenedora

**Presidente**

Sandra Aparecida Furlan

**Vice-presidente**

Alexandre Cidral

**Diretor Administrativo**

José Kempner

Universidade da Região de Joinville – Univille – Mantida

**Reitora**

Sandra Aparecida Furlan

**Vice-Reitor**

Alexandre Cidral

**Pró-Reitora de Ensino**

Sirlei de Souza

**Pró-Reitora de Pesquisa e Pós-Graduação**

Therezinha Maria Novais de Oliveira

**Pró-Reitora de Extensão e Assuntos Comunitários**

Yoná da Silva Dalonso

**Pró-Reitor de Infraestrutura**

Claiton Emilio do Amaral

**Diretor do Campus São Bento do Sul**

Gean Cardoso de Medeiros

**Parque de Inovação Tecnológica de Joinville e Região – Inovaparq – Mantida**

**Diretor Executivo**

Victor Rafael Laurenciano Aguiar



**Produção editorial**

Editora Univille

**Coordenação geral**

Andrea Lima dos Santos Schneider

**Secretaria**

Adriane Cristiana Kasprovicz

**Revisão**

Viviane Rodrigues

Cristina Alcântara

**Produção gráfica / diagramação**

Marisa Kanzler Aguayo

**Conselho Editorial**

Profa. Dra. Therezinha Maria Novais de Oliveira – Univille

Profa. Dra. Adair de Aguiar Neitzel – Univali

Profa. Ma. Ágada Hilda Steffen – Univille

Prof. Dr. Alexandre Cidral – Univille

Profa. Dra. Andrea Lima dos Santos Schneider – Univille

Profa. Dra. Berenice Rocha Zabbot Garcia – Univille

Profa. Ma. Dayane Clock – UFSC

Prof. Dr. Delcio Pereira – Udesc

Profa. Dra. Denise Monique D. S. Mougá – Univille

Prof. Me. Fabricio Scaini – Univille

Profa. Dra. Liandra Pereira – Univille

Profa. Ma. Marlene Feuser Westrupp – Univille

Prof. Dr. Pedro Albeirice – UFSC

Profa. Dra. Taiza Mara Rauen Moraes – Univille

Reservados todos os direitos de publicação em língua portuguesa à EDITORA UNIVILLE.  
Rua Paulo Malschitzki, 10 – Campus Universitário – Zona Industrial – CEP 89219-710 – Joinville/SC – Brasil  
Telefones: (47) 3461-9027 / (47) 3461-9110 / 3461-9141 – e-mail: editora@univille.br

ISBN 978-85-8209-070-1

Catálogo na fonte pela Biblioteca Universitária da Univille

C759 Ciências Contábeis / Univille – 45 anos de pioneirismo e sucesso /  
Organização Natólio de Souza... [et al.] - Joinville, SC : Editora  
Univille, 2017.

131 p.; tabs.

1. Contabilidade. 2. Auditoria. 3. Impostos. I. Souza, Natólio de  
(org.).

CDD 657

# ■ Sumário

<b>Apresentação</b> .....	<b>5</b>
<b>Auditoria de recursos humanos com ênfase nos controles internos relacionados aos descontos de folha de pagamento</b> .....	<b>7</b>
Aliny Heloiza da Silva / Mário César de Ramos	
<b>O Análise do ICMS substituição tributária em operações subsequentes sobre autopeças, de origem nacional, no estado de Santa Catarina</b> .....	<b>18</b>
Ariane Baumer / Paulo Stefânio Schmoeckel	
<b>Auditoria interna com ênfase nos controles internos de compras e contas a pagar</b> .....	<b>33</b>
Camila Campestrini / José Juarez Pereira	
<b>Formação do preço de venda: análise das formas de precificação visando auxiliar as empresas da indústria plástica no alcance do objetivo econômico</b> .....	<b>47</b>
Duan Felipi Imperatori / Sérgio Paulo Stahn	
<b>Aspectos contábeis e fiscais das retenções de tributos federais nas empresas prestadoras de serviços: IRPJ, PIS, Cofins e CSLL</b> .....	<b>61</b>
Fernanda Luiza Daniel Bonett Scholze / Marcondes Witt	
<b>O reconhecimento e a mensuração dos ativos intangíveis gerados internamente e adquiridos pela combinação de negócios</b> .....	<b>72</b>
Flávio Külkamp / Volnei Avilson Soethe	
<b>Apuração do IRPJ para empresas industriais tributadas pelo lucro real – melhor opção: lucro real trimestral ou lucro real anual</b> .....	<b>82</b>
Ivanio Fortunato Fernandes / Marcondes Witt	
<b>Efeitos contábeis e tributários do arrendamento mercantil financeiro no resultado das empresas tributadas pelo lucro real</b> .....	<b>94</b>
Jenifer Beilke / Marcondes Witt	
<b>A evidenciação do valor justo de instrumentos financeiros nas demonstrações contábeis de sociedades anônimas</b> .....	<b>108</b>
Jéssica Stahn / Sérgio Paulo Stahn	
<b>Efeitos fiscais da atualização das novas normas contábeis – possibilidade de exigência tributária</b> .....	<b>121</b>
Lenara Camila Dellandréa Pereira / Sérgio Paulo Stahn	

## ■ Apresentação

A Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002, revogou o Código Civil, bem como a primeira parte do Código Comercial Brasileiro. Assim procedendo, tivemos consolidado nesse diploma as normas de Direito Civil e de Direito Comercial.

Além da consolidação, tivemos a legislação enriquecida pela incorporação, em seu bojo, da melhor jurisprudência e do melhor pensamento doutrinário angariados ao longo do tempo, que certamente veio ao encontro dos anseios da sociedade em geral, em que pesem as críticas e propostas de reforma que borbulham em toda parte.

Diante de tais novidades, destacamos a presente publicação (*Ciências Contábeis / Univille – 45 anos de pioneirismo e sucesso*) com o intuito de dar colaboração à classe contábil, principalmente naquilo que constitui o dia a dia do contabilista, que, invariavelmente assoberbado pela necessidade do cumprimento de excessivas obrigações, depara com a falta de oportunidade para aprofundar-se no campo jurídico. Por isso o enfoque neste trabalho daquilo que se entende ter maior ligação com os profissionais de contabilidade.

Dessa forma, embora consciente de que a atividade do contabilista é específica, não se ignora que necessita constantemente de informações jurídicas no desempenho de suas atividades.

Não se tem aqui a pretensão de esgotar o assunto, tampouco de criar polêmicas de qualquer forma, senão opinar naquilo que for pertinente ao trabalho, principalmente se for contribuir para que o contabilista desenvolva os seus afazeres com maior segurança.

Por fim, o principal objetivo aqui é transmitir aos contabilistas e demais interessados neste trabalho as informações necessárias para que possam posicionar-se junto de seus clientes (empregadores e contratantes) diante das novas normas, principalmente aquelas que dizem respeito diretamente à parte empresarial e societária, além, é claro, de responsabilidade do próprio contabilista enquanto profissional da contabilidade.

Estados de Direito em grande número baseiam suas estruturas num sistema econômico. No Brasil, a economia é movimentada pela iniciativa privada, que foi elevada a um dos fundamentos do Estado, no artigo 1.º da Constituição da República, ao lado da soberania, da dignidade da pessoa humana, do trabalho e do pluralismo político. Exceto este último, os fundamentos do Estado brasileiro apoiam-se, diretamente, no crescimento econômico significativo. Sem uma economia fortalecida, racional e estável, não há oportunidades de trabalho, não se pode manter um padrão mínimo de dignidade para todos e, ainda que formalmente não se possa apontar afronta à soberania, os destinos da pátria vergam-se e tornam-se dependentes de condução estranha aos interesses racionais.

É impensável atingir os objetivos constitucionais da República brasileira, inseridos no artigo 3.º da Constituição – construção de uma sociedade livre, justa e solidária; garantia de desenvolvimento nacional; erradicação da pobreza e da marginalização, reduzindo-se as desigualdades sociais e regionais; promoção do bem de todos –, sem articulações e resultados econômicos positivos.

A economia nacional é incrementada pela iniciativa privada.

A lei que vigora igualmente em quase todos os países do mundo é a de mercado, que é a demanda por determinado bem ou serviço.

A atividade empresarial sempre envolve riscos que nem todos estão dispostos a correr e implica aptidões que nem todos se sentem motivados a desenvolver.

O principal risco é o insucesso da empresa, com o efeito de envolver o patrimônio pessoal daquele que empresaria, ou, em melhor hipótese, a perda dos recursos investidos no negócio.

Muitas vezes a exploração de uma atividade empresarial somente é possível com a união de pessoas em torno de um mesmo objetivo – o lucro –, congregando-se recursos e esforços para sua consecução, por meio da constituição de uma sociedade empresária.

Estatisticamente, o tipo societário mais utilizado é o da *sociedade limitada*, seguido de longe pela *sociedade anônima*. Os demais tipos societários presentes em nosso ordenamento estão praticamente em desuso.

Como o Brasil tem dimensões continentais, com grande diversidade cultural e geográfica, sua emancipação no cenário mundial depende, em todos os aspectos, em primeiro lugar, de uma educação de qualidade, voltada ao engrandecimento dos ideais pátrios, missão que ainda não foi sequer iniciada.

Para dar o necessário suporte material às mencionadas iniciativas educacionais, é preciso que o Estado brasileiro reúna condições de investimento adequado em volume, distribuição e eficácia.

Para tanto, é imprescindível não só que a receita estatal se otimize, como também que sua aplicação seja bem direcionada.

O singelo aumento da carga tributária não preenche tal necessidade, haja vista a arrecadação nacional ser, proporcionalmente, considerada maior que a dos Estados Unidos ou Japão.

A solução para grande parte dos problemas nacionais está em iniciativas de pequeno vulto, atingindo regiões, estados e municípios.

A experiência das micro e pequenas empresas demonstra esse fato; elas participam, majoritariamente, da abertura e manutenção de postos de trabalho.

Assim sendo, como o Brasil necessita de incentivo em sua economia que represente um crescimento significativo, sólido e duradouro, toda contribuição nesse sentido torna-se bem-vinda.

O objetivo da presente coletânea de artigos é destacar a atividade industrial e bem assim fornecer uma visão de contabilidade e os critérios que devem ser adotados na elaboração dos demonstrativos financeiros e, também, na abordagem dos aspectos relacionados à legislação fiscal. Nosso sistema tributário muda praticamente a todo instante, e são inúmeras as dúvidas enfrentadas pelos profissionais das áreas contábil e tributária com relação à contabilização de determinados tributos. O intuito aqui é apresentar uma colaboração no sentido de esclarecer dúvidas.

A coletânea serve como ferramenta fundamental aos profissionais que militam na área. Esperamos que ela possa, de alguma forma, contribuir com o sucesso de seus leitores.

**Hamilton Sidney Alves de Carvalho**

Professor titular do curso de Ciências Contábeis da Univille



# Auditoria de recursos humanos com ênfase nos controles internos relacionados aos descontos de folha de pagamento

Aliny Heloiza da Silva<sup>1</sup>  
Mário César de Ramos<sup>2</sup>

## ■ ASPECTOS INTRODUTÓRIOS

Atualmente, ante as mudanças da legislação, fica cada vez mais acirrada a disputa entre empresas em busca de resultados financeiros adequados a sua atividade. A partir da Lei n.º 12.546/11, convertida na Medida Provisória (MP) n.º 540/11, que em seus artigos 7.º, 8.º e 9.º trata da denominada desoneração da folha, foi possível beneficiar 56 setores, que pagarão entre 1% e 2% de seu faturamento em vez de 20% do pagamento da contribuição das empresas para o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS). Ao tirar tributos incidentes sobre os salários dos trabalhadores, o governo estimula a geração de empregos no país e melhora a competitividade das empresas brasileiras.

A auditoria pode ser utilizada como uma ferramenta eficiente e eficaz no que se refere aos procedimentos e controles, bem como auxiliar a empresa minimizando os impactos tributários.

Para que tal controle seja possível, a área de recursos humanos deve estar interligada com a contabilidade, para que busquem os objetivos propostos pela empresa. A auditoria na folha de pagamento requer, acima de tudo o domínio na área, conhecimento das leis presentes e discernimento para analisar os cálculos realizados. Dessa forma, pretende-se conhecer qual o papel da auditoria interna no controle da folha de pagamento e quais descontos ocorrem nesse processo, objetivando evitar pagamentos a maior ou a menor de INSS, Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS), Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), verbas trabalhistas, contribuições sindicais, vale-transporte, salário-família, entre outros, demonstrando o papel da auditoria associada a recursos humanos com ênfase na folha de pagamento e seus respectivos descontos.

Para que seja possível evidenciar os controles internos, será demonstrada neste artigo a auditoria em uma empresa fictícia, aqui denominada AHS Supermercado Ltda.-ME, que tem sua localização em Joinville (SC) e conta com 28 colaboradores divididos em diversas funções e cargos.

Este artigo está estruturado em três partes. Na primeira trata-se de aspectos introdutórios acerca do tema, na segunda evidencia-se a fundamentação teórica sobre o assunto e na terceira apresenta-se a metodologia utilizada, enfatizando-se os procedimentos para execução da auditoria interna e os critérios para análise e interpretação deles por meio de um caso prático.

## ■ AUDITORIA E CONTROLES INTERNOS

A auditoria é uma forte aliada do empresário na questão de qualidade e transparência de seu serviço, podendo contribuir para a captação de informações adequadas e de forte relevância. Não se limita ao que foi registrado em livros, podendo apurar o que foi omitido. Como afirma Crepaldi (2012, p. 3), “pode-se definir auditoria como o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade”.

<sup>1</sup> Bacharel em Ciências Contábeis pela Univille em 2014.

<sup>2</sup> Professor orientador específico no curso de Ciências Contábeis da Univille.

A auditoria identifica possíveis falhas e fraudes na organização das empresas, por conta da terceirização de alguns serviços, como a terceirização da elaboração da folha de pagamento, por exemplo. Além disso, o aumento da contratação de funcionários e a grande quantidade de impostos pagos pelas empresas podem ser motivo para que os controles internos sejam efetuados adequadamente.

**Quadro 1** – Diferenças entre a auditoria interna e a auditoria externa

Diferenças	Auditoria interna	Auditoria externa
Propósito do trabalho	Os principais objetivos são: verificar se as normas internas estão sendo seguidas; averiguar a necessidade de aprimorar as normas internas vigentes; efetuar auditoria das diversas áreas das demonstrações contábeis e em áreas operacionais	Emissão de parecer sobre as demonstrações contábeis
Parâmetros para execução	Normas de controle interno, políticas e procedimentos da empresa	Princípios fundamentais de contabilidade
Preocupação com os controles internos	Eficiência e qualidade do controle	Efeitos relevantes nas demonstrações contábeis
Dependência profissional	Dependente	Independente
Forma de relatórios	Não padronizados	Padronizados
Principais usuários	Gestores da empresa	Acionistas, mercado de capitais, bancos e fornecedores

Fonte: Oliveira (2002, p. 22)

Segundo Sá (1980, p. 75), “papéis de trabalho são os papéis utilizados para reproduzir dados, fazer anotações, analisar contas, demonstrar cálculos, relatar situações, espelhar levantamentos, em geral, executar a tarefa de auditoria”.

Os modelos de papéis de trabalho são escolhidos pelo profissional auditor de acordo com seu critério profissional, não existindo um modelo padrão. Porém é preciso observar alguns requisitos, como proporcionar a máxima clareza, o menor custo e servir de base permanente de consulta. Como cita a NBC 11.3.2.4 (CFC, 2005a),

o auditor deve registrar nos papéis de trabalho informação relativa ao planejamento de auditoria, a natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos aplicados, os resultados obtidos e as suas conclusões da evidência da auditoria. Os papéis de trabalho devem incluir o juízo do auditor acerca de todas as questões significativas, juntamente com a conclusão a que chegou, inclusive nas áreas que envolvem questões de difícil julgamento.

Os papéis de trabalho devem facilitar o trabalho e seu manuseio, de maneira que contenham: a capa da pasta, com identificação do auditor, do auditado e período de realização dos trabalhos; índices dos papéis; plano de auditoria; programa de auditoria por área; controle de tempo dos trabalhos; notas do supervisor; papéis de trabalho contendo evidências por área examinada; correspondências emitidas; respostas recebidas; desenvolvimento das recomendações; e relatório de auditoria, devidamente referenciado com os papéis de trabalho.

Os papéis de trabalho incluem balancetes, lançamentos de contas, anotações, estratégias, resumos de informações, programas de auditoria, respostas a pedidos de confirmação, cálculos por escrito, enfim, todo o material reunido desde o levantamento dos dados até a preparação do relatório para ser entregue à diretoria, ao qual algumas vezes se faz necessário anexar tais papéis de trabalho para provar a conclusão obtida e por qual caminho se chegou até ela.

Se os papéis de trabalho devem ser os meios pelos quais a prova é obtida, segue-se que eles têm de assumir ampla variedade de formas e modelos. Como afirma Crepaldi (2012), os papéis de

trabalho são elaborados, estruturados e organizados para atender às circunstâncias do trabalho e satisfazer às necessidades do servidor de auditoria. Quando da elaboração dos papéis, o servidor de auditoria deve levar em consideração alguns aspectos relativos à forma, como é possível visualizar no quadro 2.

**Quadro 2** – Aspectos relativos à forma

Tipo	Descrição
Concisão	Os papéis de trabalho devem ser concisos, de modo que todos os entendam sem a necessidade de explicações da pessoa que os elaborou. Qualquer pessoa com conhecimento razoável de auditoria deve ser capaz de interpretar a maneira com que foi conduzido o trabalho.
Objetividade	Os papéis de trabalho precisam ser objetivos, de forma que se entenda aonde o servidor de auditoria pretende chegar. Não se deve divagar nas conclusões e observações obtidas no decorrer da auditoria, mantendo a objetividade do trabalho.
Limpeza	Os papéis de trabalho devem ser limpos, de forma a não prejudicar o entendimento deles. Excesso de informações e de fontes de pesquisa, em vez de demonstrar a profundidade dos exames, pode transparecer falta de planejamento, o que prejudica o entendimento do trabalho realizado.
Lógica	Os papéis de trabalho devem ser elaborados com lógica de raciocínio, na sequência natural do objetivo a ser atingido. A “abertura” de papéis de trabalho com rigor lógico e desencadeamento de etapas favorece a revisão e o entendimento do que foi executado pelo auditor.
Completude	Os papéis de trabalho devem ser completos por si mesmos, evitando que seu revisor tenha de recorrer a novas informações para fundamentar o que foi executado pelo auditor.

Fonte: Adaptado de Crepaldi (2012)

Constantemente o auditor enfrenta novos problemas, que exigem a elaboração de outros modelos de papel de trabalho, ou a ampliação dos já utilizados; a necessidade fará jus à elaboração de um novo ou a apenas ampliá-los.

O trabalho é realizado por meio de procedimentos internos, mediante a legislação trabalhista e previdenciária, desde a admissão do empregado até o seu desligamento. Tais procedimentos incluem cálculos da folha de pagamento, verificação de horário e jornada de trabalho, férias, cálculos e recolhimento do FGTS, do INSS, do IRRF, revisão das rescisões de contratos de trabalho, análise do programa de cargos, salários e benefícios, entre outros procedimentos pertinentes ao controle interno de recursos humanos.

É importante observar que a função da auditoria deve estar integrada às filosofias e políticas de gestão e especialmente dirigidas à consecução dos objetivos organizacionais da empresa. Seu objetivo é, também, o de educar, transmitir conceitos de produtividade, auxiliando a empresa na identificação de focos de descontentamento e eliminando-os antes que estourem (ALMEIDA, 1985, p. 55).

A auditoria interna torna-se necessária em várias definições de negócios, sendo de grande importância para a gestão empresarial. Neste trabalho a auditoria interna aprofunda-se na auditoria de recursos humanos, tomando ênfase nesse aspecto os descontos da folha de pagamento, pois a linha de crescimento das empresas e sua consequente contratação trazem consigo a necessidade de uma auditoria interna capaz de analisar e controlar a área responsável pela contratação, demissão, pagamento e demais verbas trabalhistas, objetivando minimizar custos, automatizar mão de obra competente e prevenir processos trabalhistas ou mesmo outros transtornos.

A eficácia do controle interno é constatada quando os procedimentos realizados estão de acordo com o planejamento. Tais procedimentos são acompanhados e monitorados periodicamente, para averiguar se todo o recurso que a empresa tem disponível para a área está sendo utilizado de maneira correta, se os funcionários estão sendo atendidos ou se é preciso realizar alterações. Verificando erros ou mesmo alterações para a melhoria, o auditor interno, com as devidas comprovações, pode auxiliar com a apresentação de uma solução, para que se atinjam as metas e os planejamentos determinados pela empresa.

O controle tem sua função estabelecida apenas quando há um planejamento, e, para que exista um controle interno a ser cumprido, primeiramente deverá existir um planejamento visando a metas para tal período, estando interligado com a política interna da empresa, parte fundamental para visar lucros e minimizar custos.

Nesse contexto, observa-se que o controle interno está relacionado a todos os meios que governam uma empresa, não se restringindo apenas ao departamento de pessoal, mas sim a cada área da empresa que deve possuir um controle interno para acompanhar e monitorar os procedimentos a fim de cumprir as metas apresentadas no planejamento.

## ■ APLICAÇÃO DE AUDITORIA INTERNA EM RECURSOS HUMANOS

Aqui será evidenciada a elaboração de um programa de auditoria de recursos humanos para aplicação na empresa AHS Supermercado Ltda.-ME, com o objetivo de obter informações com base na documentação de pessoal arquivada no departamento de recursos humanos da empresa. Serão utilizadas informações existentes no escritório de contabilidade e sistematizadas nos papéis de trabalho de auditoria, que dão origem ao relatório final desta. Isso será feito com base no método de amostragem estatística, cujo procedimento se dá ao determinar a extensão de um teste de auditoria interna de método de seleção dos itens a serem testados, em que um auditor interno seleciona um grupo a ser auditado, e não 100%. Dessa forma serão relatadas as principais conclusões e recomendações, gerando informações que podem ser usadas pelo proprietário da empresa para julgamento e tomada de algumas decisões.

O programa de auditoria é um plano de trabalho que deve ser executado pelo(s) auditor(es) na empresa, elaborado conforme os objetos de exame, os objetivos da auditoria e as características da empresa. No programa são definidos o objetivo, a extensão e a profundidade do exame, os pontos de controle interno a serem revisados, os procedimentos a serem adotados, a estimativa de tempo a ser gasto, a equipe de trabalho e outros aspectos mais que se fizerem necessários.

A auditoria de recursos humanos é denominada auditoria operacional, pois é aplicada para definir procedimentos de seleção, admissão, manutenção e demissão de pessoal. Nesse sentido, a auditoria de recursos humanos segue fundamentos teóricos e técnicos que comprovam a regularidade ou irregularidade das práticas operacionais do departamento de recursos humanos da empresa.

Para iniciar o processo de estudo e análise dos documentos, o auditor deve solicitar alguns documentos ao responsável pelo setor de pessoal, conforme o quadro 3.

**Quadro 3** – Análise de documentos

Documentos
Resumo da folha de pagamento
Listagem contendo o nome dos empregados com data de admissão e salário
Pastas de empregados admitidos recentemente
Pastas de empregados demitidos
Pastas de empregados que já gozaram férias
Pastas de empregados com horas extras, adicional noturno, adicional de periculosidade, adicional de insalubridade ou comissões
Pastas de empregados com desconto de Imposto de Renda na Fonte
Pastas de empregados com desconto de vale-transporte, vale-alimentação, farmácia, mercado, seguro de vida e outros descontos
Pastas de empregados com auxílio-doença acidentário
Pastas de empregados que recebem salário-família
Guias de recolhimento de INSS, FGTS, IRF e contribuição sindical
Comprovante de adesão ao Programa de Alimentação do Trabalhador
Resumo da folha de pagamento do décimo terceiro salário
Recibo de pagamentos de autônomos
Cadastro geral de empregados e desempregados (Caged)

Fonte: Adaptado de Carvalho (2011)

Caso os referidos documentos não sejam suficientes para a auditoria, o auditor poderá solicitar outros esclarecimentos e um número maior de documentos a fim de averiguar as informações pertinentes ao departamento pessoal, como, por exemplo, o Acordo ou Convenção Coletiva de Trabalho e o comprovante de pagamento (recibo assinado ou comprovante de depósito bancário) dos salários dos empregados, dois pontos que cada vez mais vêm se tornando importantes no cenário trabalhista, uma vez que as convenções devem ser respeitadas e a empresa tem por obrigação ser precavida e efetivar o arquivamento dos pagamentos efetuados aos funcionários.

A seguir estão demonstrados os papéis de trabalho de auditoria, que apresentam aplicação da parte prática e nos quais constam os objetos que passaram por exame de verificação. Os papéis de trabalho possuem os principais apontamentos, conclusões e recomendações feitos na empresa AHS Supermercado Ltda.-ME, como segue no quadro 4.

**Quadro 4** – Relação de documentos solicitados – PT 01

<b>PAPEL DE TRABALHO – PT 01</b> <b>Relação de documentos solicitados</b>	
<b>Documentos solicitados</b>	<b>Anotações do auditor</b>
1 – Cartão de CNPJ da empresa	
2 – Contrato de trabalho dos funcionários selecionados para a auditoria	
3 – Contrato de experiência dos funcionários selecionado para auditoria	
4 – Convenção Coletiva do Sindicato	
5 – Folha de pagamentos dos meses a serem auditados	
6 – Guias de FGTS dos meses a serem auditados	
7 – Guia de INSS dos meses a serem auditados	
8 – Guia de recolhimento do IRRF	
9 – Termo de vale-transporte	
10 – Ficha de salário-família	
11 – Termo dos dependentes para IR	
12 – Cartão-ponto dos meses a serem auditados	
13 – Recibo de adiantamento salarial	
14 – Autorização para desconto do plano de saúde	
15 – Autorização para desconto de contribuições sindicais	

Fonte: Elaborado pelos autores

Com a documentação entregue, o auditor fez uma análise geral dos funcionários e, pelo método de amostragem estatística, selecionou aqueles de cuja folha de pagamento seria efetuada a auditoria. Os funcionários ora escolhidos foram relacionados no quadro a seguir, o qual contém informações básicas para realizar o exame de auditoria, bem como foram relacionados por sindicato profissional. Tais informações foram coletadas no departamento pessoal da empresa.

**Quadro 5** – Demonstrativo dos dados dos funcionários – PT 02

PAPEL DE TRABALHO – PT 02					
Ficha registro	Nome do funcionário	Data de admissão	Função	Sindicato	Salário
0015	Alice da Silveira	1.º/9/2008	Assistente administrativo	Comércio	1.200,00
0032	Maria Paula Silva	1.º/6/2007	Operadora de caixa	Comércio	1.025,00
0054	Carlos Alves	1.º/2/2009	Repositor	Comércio	920,00
0071	Pedro da Silva	1.º/7/2011	Gerente financeiro	Comércio	1.980,00
0089	Igor Mendonça	1.º/10/2012	Gerente geral	Comércio	2.800,00

Fonte: Primária

Após a entrega da documentação pelo departamento de pessoal, procedeu-se à aplicação do programa de trabalho que analisou todos os itens relacionados ao processo de elaboração da folha de pagamento. Seus resultados estão demonstrados em papéis de trabalho elaborados pela auditoria.

A execução dos procedimentos teve como objetivo determinar se as práticas de elaboração da folha de pagamento estão sendo seguidas de forma adequada conforme a função de cada funcionário.

A finalidade da revisão é assegurar que o cálculo da folha de pagamento reflita, com exatidão, todos os elementos que compõem a remuneração do pessoal e também verificar a exatidão dos descontos efetuados, de acordo com o que determina a legislação e o sindicato da categoria.

Os testes foram executados na amostra selecionada, e realizaram-se os seguintes itens:

- 1) Testar cálculos dos proventos e descontos efetuados para os recibos de salários dos funcionários selecionados;
- 2) Confrontar a remuneração constante na folha de pagamento com a que figura nos recibos de salário;
- 3) Inspeccionar os recibos de pagamento de salários mensais cotejando seu valor líquido com a coluna de salário líquido nas folhas;
- 4) Examinar cartões de ponto, testando o cálculo das horas normais e extras trabalhadas;
- 5) Confrontar horas normais e extras trabalhadas, conforme cartões de ponto, com as indicadas nas folhas de pagamento;
- 6) Inspeccionar se há fichas de salário-família para aqueles que recebem o benefício;
- 7) Verificar se há habilitação para desconto de vale-transporte para aqueles que têm o desconto;
- 8) Averiguar autorização formal de descontos;
- 9) Apurar se há laudo técnico para aqueles que recebem adicionais de insalubridade, caso haja algum funcionário que recebe tal verba;
- 10) Certificar-se de que os salários dos referidos funcionários estão na faixa adequada para a classe sindical a que pertencem;
- 11) Certificar-se de que os referidos funcionários estão recebendo os benefícios constantes das Convenções Coletivas de Trabalho (CCTs);
- 12) Verificar se as férias estão sendo pagas corretamente.

Para examinar o cálculo da folha de pagamento que se relaciona a descontos, elaborou-se um papel de trabalho de nome Análise no Cálculo da Folha de Pagamento – Descontos, no qual consta o resultado da conferência dos testes e das análises realizadas nos descontos e proventos que fazem parte da amostra selecionada, assim como da folha de pagamento, conforme se vê na figura que segue, com indicação após o valor do evento (vencimentos ou descontos) a ser auditado.

**Figura 1** – Folha de pagamento do funcionário Carlos – fev. 2014

Cód.		Descrição	Referência	Vencimentos	Descontos	
5		Salário	30,00	920,00		
904		Horas extras 65%	12,00	82,80		
920		DSRHE 65%	12,00	16,56		
602		Vale Transporte	6,00		14,40	
8		INSS	8,00		81,54	
				<b>Total Vencimentos</b>	<b>Total Descontos</b>	
				1.019,36	95,94	
				<b>Valor Líquido &gt;&gt;&gt;</b>	<b>923,42</b>	
<b>Salário-Base</b>		<b>Sal. Contr. INSS</b>	<b>Base Cálculo FGTS</b>	<b>F.G.T.S. do Mês</b>	<b>Base Cálculo IRRF</b>	<b>Faixa IRRF</b>
920,00		1.019,36	8,00	81,54	0,00	0

**267 – AHS Supermercado Ltda -Me** **Recibo de Pagamento de Salário**

CNPJ/CEI: xx.xxx.xxx/xxxx-xx  
Período: 02/2014

Código Nome do Funcionário	Depto /Setor /Seção
54 Carlos Alves	Reposição
Admissão >>> 01/02/2009	Repositor

Declaro Ter Recebido a Importância Líquida Discriminada Neste Recibo

---

Assinatura do Funcionário

---

Data

Fonte: Primária

**a) Salário:** Conforme a cláusula terceira (salário normativo) da CCT 2013/2014 (SECJ, 2013) do Sindicato de Supermercados de Joinville, que tem vigência até 30 de abril de 2014, “a- Fica estabelecido o salário normativo para os integrantes da categoria profissional, a partir de 01.05.2013, no valor de R\$ 1.025,00 (mil e vinte e cinco reais) por mês”. Portanto, ao confrontar a folha de pagamento de fevereiro dos funcionários com o que consta na citação anterior, observou-se uma irregularidade na folha de pagamento do funcionário Carlos Alves, cujo salário está cadastrado com o valor de R\$ 920,00, prática incorreta, desobedecendo ao que determina o sindicato da categoria, refletindo negativamente nos descontos e proventos. A auditoria analisou e verificou também que nenhuma das folhas de pagamento auditada contém a assinatura dos funcionários e a data de recebimento de salários, fato que será mencionado no relatório para regularização.

**b) Horas extras 65%:** Ao analisar os cartões de ponto dos meses de fevereiro e maio de 2014 e confrontar com as folhas de pagamento, observou-se que os funcionários Igor Mendonça e Pedro da Silva não fazem horas extras, portanto não possuem horas extras a serem contabilizadas, e que a empresa efetuou os pagamentos de forma correta às horas que constam na folha de pagamento a quem possui horas extras, obedecendo ao que consta no sindicato do comércio, que diz em quais ocasiões deverão ser pagos os percentuais de 65% para dias úteis e após o meio-dia de sábado e 100% para domingos e feriados, porém foi detectado que no dia 12 de fevereiro a funcionária Alice da Silveira excedeu a prática de horas extras, exercendo 3 horas e não somente 2, conforme determina o artigo 59 da Consolidação das Leis Trabalhistas (CLT): “A duração normal do trabalho poderá ser acrescida de horas suplementares, em número não excedente de 2 (duas), mediante acordo escrito entre empregador e empregado, ou mediante contrato coletivo de trabalho” (CLT ACADÊMICA..., 2010, p. 80).

**c) Descanso Semanal Remunerado sobre Horas Extras (DSRHE) 65%:** De acordo com as horas constantes na folha de pagamento e no cartão de ponto, os valores pagos de DSRHE estão corretos, uma vez que tal cálculo é reflexo do pagamento das horas extras.

**d) Vale-transporte:** Para analisar se o vale-transporte está sendo descontado de forma correta, primeiramente foi necessário averiguar se há assinatura do funcionário na solicitação de vale-transporte, bem como se está mencionado que o funcionário é ciente do desconto de 6% em folha de pagamento por conta desse procedimento. Pela análise, conclui-se que a funcionária Maria Paula Silva possui em suas folhas de pagamento o desconto de 6%, porém não há contrato de vale-transporte assinado por ela. Os demais funcionários selecionados possuem os contratos internos devidamente assinados e arquivados, bem como estão transcritos os valores gastos com condução. Assim, tratando-se dos valores descontados, estão corretos, como segue:

– Cada funcionário utiliza dois passes de ônibus por dia, e mediante acordo interno ficou estabelecido que a empresa disponibilizaria um cartão com 60 passes de ônibus e descontaria 6% do referido valor. Assim, caso o funcionário optasse por se deslocar até sua residência no horário de almoço, ficaria a seu critério. Ou seja:

Valor do passe: 4,00 cada x 60 passes por mês = R\$ 240,00

Valor descontado na folha de pagamento = R\$ 14,40

Quanto à funcionária que não possui contrato assinado, essa situação será mencionada no relatório e será feita indicação de regularização.

**e) INSS:** O desconto de INSS na folha de pagamento dos funcionários selecionados encontra-se correto, embora os pagamentos de INSS, conforme figura a seguir, por ocasião não eventual é pago em atraso, prática não viável para a empresa, pois pagamento de juros e multa não traz benefícios para ela.

**Figura 2** – Demonstração da guia de INSS paga com juros e multa

 MINISTÉRIO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL - MPS INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA - SRP		3 - CÓDIGO DE PAGAMENTO	2003
		4 - COMPETÊNCIA	02/2014
PREVIDÊNCIA SOCIAL GUIA DA PREVIDÊNCIA SOCIAL - GPS		5 - IDENTIFICADOR	XX.XXX.XXX/XXXX-XX
1 - NOME OU RAZÃO SOCIAL / FONE / ENDEREÇO AHS Supermercado Ltda-Me Joinville - SC		6 - VALOR DO INSS	795,20
		7 -	
		8 -	
2 - VENCIMENTO (Uso exclusivo INSS)	20/03/2014	9 - VALOR OUTRAS ENTIDADES	
ATENÇÃO: É vedada a utilização de GPS para recolhimento de receita de valor inferior ao estipulado em resolução publicada pelo INSS. A receita que resultar valor inferior deverá ser adicionada à contribuição ou importância correspondente nos meses subsequentes, até que o total seja igual ou superior ao valor mínimo fixado.		10 - ATM/MULTA E JUROS	86,20
		11 - TOTAL	881,40
AUTENTICAÇÃO BANCÁRIA			
XXXXXX XXXXXX 16042014 XX XXX XX _____ 881,40 XXXXX			

Fonte: Adaptado de Controle na Net (2014)

A auditoria mencionará no relatório os pagamentos em atraso, com o objetivo de orientar a empresa de que esse procedimento não traz benefícios para ela e acarreta gastos não viáveis, embora a prática não seja ilegal.

**f) FGTS:** O pagamento de FGTS encontra-se em dia, não havendo guias em aberto para recolhimento, porém, ao analisar a folha de pagamento do mês de abril da funcionária Maria Paula Silva, percebeu-se que não foi recolhido o valor de FGTS referente à quebra de caixa que ela recebe todo mês conforme consta em sindicato. A auditoria detectou o problema e o abordará no relatório para que a empresa verifique em seu sistema contábil por que a verba quebra de caixa ficou fora da base de cálculo do FGTS.

**g) IRRF:** Apenas dois funcionários dos selecionados possuem IRRF na folha de pagamento: Pedro da Silva e Igor Mendonça. Em ambas as folhas de pagamento está feito de maneira correta o cálculo do IRRF. Com base nos cálculos pertinentes a auditoria efetuou o confronto do valor devido aos dois funcionários e constatou que tudo está correto.

O relatório de auditoria interna é elaborado conforme a decisão do auditor e sua necessidade em apresentar de forma transparente a conclusão do trabalho efetuado. Pode ser usado para reformular certos pontos que precisam ser alterados, constituindo um material importante nas tomadas de decisão.

Examinou-se o setor de recursos humanos da empresa AHS Supermercado Ltda.-ME, o qual compreende atividades de cálculos relativos a salários, férias, vale-transporte e impostos. O período analisado foi o mês de fevereiro e abril de 2014, e os exames tiveram como suporte a folha de pagamento e os documentos relativos a esse período. O objetivo foi verificar a segurança e a confiabilidade deles e a observância de aspectos legais.

Ressalva-se que o exame foi feito por amostragem estatística, podendo ocorrer casos não abrangidos por essa verificação.

Ao finalizar as análises e o estudo detalhado nos cálculos da folha de pagamento de cinco funcionários selecionados, observaram-se algumas irregularidades.

Iniciando os trabalhos, verificou-se que nenhuma das folhas de pagamento de salários e férias foi assinada e datada pelos funcionários. Além disso, o funcionário Carlos Alves está com o salário defasado em relação ao que informa o Sindicato de Supermercados de Joinville, o qual cita que os funcionários deverão receber em folha o piso salarial de R\$ 1.025,00 mensais, podendo ser acrescido ou diminuído de outras verbas e descontos – fica sob responsabilidade do departamento de recursos humanos informar a contabilidade sobre tais regularizações.

Quanto às horas extras, ao analisar todos os cartões de ponto dos funcionários selecionados nos meses de fevereiro e abril, averiguou-se que a funcionária Alice da Silveira excedeu a prática de horas extras permitidas diariamente, bem como recebeu o valor respectivo por essas horas, porém a Lei citada no tópico correspondente determina que o funcionário poderá trabalhar até duas horas a mais, qualificando-as como hora extra, não podendo exceder tal parâmetro. A funcionária trabalhou três horas, prática não prevista pela legislação, e então deve ser orientada para que o fato não se repita.

Em relação ao vale-transporte, observou-se que a funcionária Maria Paula Silva não apresentou o contrato interno de vale-transporte exigido pela empresa para o recebimento do respectivo cartão, porém recebe tal cartão, e de sua folha de pagamento vem descontado o correspondente a 6% do referido valor. A empresa deverá elaborar o contrato imediatamente e ambos devem assinar para regularização desse erro.

O funcionário Pedro Silva encontra-se em gozo de férias no mês de fevereiro de 2014 por 30 dias, porém o cálculo das férias foi elaborado de maneira incorreta, pois, como prevê a lei, no valor recebido por ele deveria ter sido considerado o IRRF. Outro fator a ser observado no cálculo é a falta de dedução correspondente ao seu filho (dependente). Fica assim o departamento de RH responsabilizado a entrar em contato com a contabilidade e solicitar a regularização desse fato.

Ao analisar as guias de recolhimento de INSS e FGTS, detectaram-se algumas irregularidades. No tocante ao pagamento da guia de INSS, a auditoria observou que é fato frequente o pagamento de juros por consequência de atraso, o que não acarreta benefícios para a empresa, pois pagamento de juros e multa não é viável. Quanto ao pagamento de FGTS, verificou-se um equívoco na folha de pagamento da funcionária Maria Paula Silva em relação à falta de recolhimento de FGTS da verba quebra de caixa, constando apenas o recolhimento nas verbas salário, hora extra, DSRHE, ficando excluído o recolhimento por parte da empresa no que se refere a quebra de caixa, prática não prevista em legislação, conforme Instrução Normativa n.º 25, de 20 de dezembro de 2001, publicada no Diário Oficial da União de 27 de dezembro de 2001.

## ■ CONSIDERAÇÕES FINAIS

A auditoria é uma forte aliada do empresário na questão da qualidade e transparência do seu empreendimento, podendo contribuir para a captação de informações adequadas e de grande relevância. Além de identificar possíveis falhas na organização empresarial, devidas muitas vezes aos serviços executados por terceiros, a auditoria pode auxiliar a minimizar impactos negativos nas rotinas básicas relacionadas à área de recursos humanos.

O papel da auditoria de recursos humanos é analisar e controlar as atividades operacionais internas de uma empresa relacionadas aos funcionários e às informações que envolvem essa atividade. Busca-se constantemente minimizar os gastos desnecessários e prevenir possíveis problemas trabalhistas, bem como analisar se tais procedimentos estão sendo executados de maneira correta. Como atividades se destacam examinar, observar, questionar e, quando necessário, ajustar determinadas contas, além de auxiliar no controle administrativo, cuja função é avaliar a eficácia e os controles aplicados.

Tais procedimentos formam um conjunto que faz com que a auditoria interna desempenhe um papel de relevância nas organizações, ajudando a eliminar desperdícios, servindo de ferramenta de apoio à gestão e transmitindo informações aos administradores sobre o desenvolvimento das atividades executadas.

A empresa que utiliza a auditoria interna é beneficiada em termos de eficácia na manutenção e criação de controles internos que visam revelar a integridade e a transparência das informações da companhia. O controle interno operacional também apresenta um papel importante para as várias funções que ocorrem no departamento de pessoal, e especialmente aqui, neste estudo, para a elaboração da folha de pagamento, na qual, por mais eficientes e eficazes que os controles internos possam ser, é comum ocorrerem irregularidades, por conta de constantes mudanças na legislação e dispersão de atenção por parte de quem elabora, ou seja, o funcionário responsável por essa função.

A auditoria interna na folha de pagamento foi realizada no sentido de analisar e avaliar os procedimentos e a veracidade das informações, verificando-se a autenticidade dos cálculos realizados e se estavam de acordo com a CCT e com a CLT.

Da empresa auditada foram selecionados cinco colaboradores aleatoriamente para efetivação da auditoria interna.

É de obrigação de toda empresa elaborar a folha de pagamento mensal dos funcionários para efeito de fiscalização trabalhista. Nesta análise foram contabilizados todos os descontos de cinco funcionários, sendo utilizado o método de amostragem estatística para apresentação da auditoria realizada.

No contexto proposto, concluiu-se que, embora a empresa tenha algumas falhas mencionadas pela auditoria interna nos cálculos dos descontos da folha de pagamento, ela prontamente se responsabilizou pela correção dos erros e regularização do que foi proposto pelos auditores.

A auditoria interna na folha de pagamento possui, assim, importância para as empresas, apresentando-se como uma ferramenta eficaz e de qualidade a fim de auxiliá-las a buscar recursos lícitos e de grande valia para a realização dos objetivos, não somente nos descontos da folha de pagamento, como também nos proventos que a compõem e como são contabilizados, ficando como sugestão para futuros trabalhos de conclusão de curso.

## ■ REFERÊNCIAS

ALMEIDA, M. C. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1985.

CARVALHO, Z. **Prática em auditoria trabalhista**. 2011. Disponível em: <[www.zenaidecarvalho.com.br](http://www.zenaidecarvalho.com.br)>. Acesso em: 20 mar. 2014.

CLT ACADÊMICA e Constituição Federal. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **Resolução CFC n.º 936/02**. Planejamento de Auditoria. NBC T 11.4.1.4. 2002. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2002/000936](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2002/000936)>. Acesso em: 2 abr. 2014.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC n.º 1.024/05**. Papéis de trabalho. NBC 11.3.2.4. 2005a. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?codigo=2005/001024](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2005/001024)>. Acesso em: 2 abr. 2014.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC n.º 1.024/05**. Papéis de trabalho. NBC 11.3.2.7. 2005b. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?codigo=2005/001024](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2005/001024)>. Acesso em: 2 abr. 2014.

CONTROLE NA NET. **Emissão de GPS – Guia de Previdência Social**. Disponível em: <<http://www.controlenenet.com.br/gps/gps.php>>. Acesso em: 24 fev. 2014.

CREPALDI, S. A. **Auditoria contábil – teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

OLIVEIRA, D. de P. R. de. **Sistemas, organizações e métodos: uma abordagem gerencial**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SÁ, A. L. de. **Curso de auditoria**. 6. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Atlas, 1980.

SINDICATO DOS EMPREGADOS NO COMÉRCIO DE JOINVILLE – SECJ. **Convenção Coletiva de Trabalho 2013/2014**. Joinville, 17 jun. 2013. Disponível em: <<http://www.comerciarios.net/cct/Supermercados-2013-2014.pdf>>. Acesso em: 5 mar. 2014.



# Análise do ICMS substituição tributária em operações subsequentes sobre autopeças, de origem nacional, no estado de Santa Catarina

Ariane Baumer<sup>1</sup>  
Paulo Stefânio Schmoekkel<sup>2</sup>

## ■ INTRODUÇÃO

Os tributos tiveram origem na Antiguidade e servem, até hoje, para regular e possibilitar a vida em sociedade, à qual cada pessoa dá sua contribuição individual em favor da sustentação de toda uma comunidade. A contabilidade está presente na sociedade para apurar o resultado econômico das empresas em geral, gerando as arrecadações tributárias e contribuindo para sustentar toda uma administração pública.

Com o intuito de dificultar a sonegação de impostos e até mesmo de ampliar e antecipar a sua arrecadação, o fisco, com o passar do tempo, tem buscado encontrar técnicas que assegurem uma arrecadação eficiente e que facilitem a fiscalização do cumprimento das obrigações fiscais. Entre tantas técnicas criou a Substituição Tributária (ST) no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), que é um regime pelo qual se faz o recolhimento do imposto devido de forma antecipada.

Todo o desenvolvimento desta pesquisa foi norteado pelo seguinte questionamento: Qual o impacto da ST no segmento de autopeças de origem nacional no estado de Santa Catarina em operações subsequentes? A análise dos exemplos práticos das operações com incidência da ST deu-se por meio de comparativo, a fim de demonstrar de forma clara o impacto causado pelo regime.

Por meio do comparativo será possível perceber o impacto que o regime de ST causa para as empresas do setor de autopeças em Santa Catarina e quais procedimentos devem adotar para manter seu negócio lucrativo e saudável diante da alta carga tributária brasileira.

## ■ REVISÃO DA LITERATURA

O Código Tributário Nacional (CTN), de 13 de março de 1967, regula o sistema tributário do Brasil de forma complementar à Constituição Federal (CF) de 1988. O CTN tem como objetivo dirimir conflitos de competência tributária, além de instituir normas gerais do direito tributário. Em suas disposições gerais, artigo 3.º, define: tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Após análise da definição de tributos, a CF de 1988, em seus artigos 145 e 148, estabelece as espécies de tributos da seguinte forma: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios (BRASIL, 1988).

<sup>1</sup> Bacharel em Ciências Contábeis pela Univille em 2014.

<sup>2</sup> Professor orientador específico no curso de Ciências Contábeis da Univille.

## Impostos

O Código Tributário Nacional de 1967 define, em seu artigo 16, que “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independentemente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. O fato de não ter nenhuma contraprestação em relação ao contribuinte é a principal característica do imposto. Segundo Oliveira (2009), os impostos são classificados de acordo com suas respectivas categorias, bem como com sua competência privativa para instituí-lo.

Existem três categorias de impostos: comércio exterior; produção e circulação; patrimônio e renda. Eles são de competência da União, de estados e municípios e do Distrito Federal. Os principais impostos estão relacionados no quadro a seguir:

**Quadro 1** – Relação dos principais impostos por categoria e órgãos competentes

Categoria	Ente federativo	Imposto
Comércio exterior	União	Imposto sobre Importação (II)
		Imposto sobre Exportação (IE)
Produção e circulação	União	Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)
		Imposto sobre Operações Financeiras (IOF)
	Estados e DF	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)
	Municípios	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)
Patrimônio e renda	União	Imposto de Renda (IR)
		Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR)
		Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF)
	Estados e DF	Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)
		Imposto sobre Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação (ITCMD)
	Municípios	Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU)
Imposto sobre a Transmissão Intervivos (ITBI)		

Fonte: Oliveira (2009, p. 65)

O ICMS é o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, de competência estadual, ou seja, somente os estados e o Distrito Federal têm poder para instituí-lo. A CF de 1988, em seu artigo 155, inciso II, define que compete aos estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as prestações se iniciem no exterior” (BRASIL, 1988).

A Lei Complementar n.º 87/1996, também conhecida como Lei Kandir, regula as normas gerais do ICMS, além dos convênios firmados entre os estados. Cada estado determina as normas gerais em sua Constituição Estadual e após isso regulamenta a aplicação, a cobrança e a fiscalização do ICMS por meio do Decreto Estadual, também conhecido como Regulamento do ICMS.

De acordo com os artigos 114 e 115 do CTN, o fato gerador é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência (obrigação principal) e qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal (obrigação acessória).

Cassone (2000) menciona ainda sobre o artigo 114 do CTN que só há fato gerador se o fato ocorrido contiver todos os elementos descritos na lei, devendo tais elementos, em consequência, corresponder rigorosamente à descrição que a lei faz do tipo tributário (fenômeno da subsunção).

Quer dizer que, se faltar algum elemento substancial ao ato, fato ou negócio jurídico realizado, ou se não corresponder rigorosamente ao descrito pela hipótese de incidência legal, não se caracterizará o fato gerador tributário, sendo passível, portanto, ao campo da não incidência. A Lei Complementar n.º 87/96, também conhecida como Lei Kandir, dispõe normas gerais e providências, dos estados e do Distrito Federal, em relação ao ICMS. Em seu artigo 12 a lei determina as circunstâncias em que o fato gerador do imposto ocorre.

O sujeito passivo de uma obrigação tributária é quem mantém relação direta com o fato gerador. Segundo Ataliba (1993 *apud* MELO, 2012, p. 187), o sujeito passivo da obrigação tributária é o devedor, convencionalmente chamado contribuinte. É a pessoa que fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio e em favor do sujeito ativo. Nessa citação, Ataliba menciona o sujeito ativo da obrigação, que conforme artigo 119 do CTN “é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento”.

O contribuinte é o sujeito passivo direto da obrigação tributária que possui inscrição estadual (registro do contribuinte no cadastro do ICMS). Fabretti (2009) descreve contribuinte como o sujeito passivo, ou direto, da obrigação tributária que tem relação pessoal e direta com o fato gerador. O artigo 7.º do Regulamento do ICMS/SC (SANTA CATARINA, 1996) expõe:

Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadorias ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

O responsável, ou sujeito passivo indireto da obrigação tributária, é quem deve fazer o pagamento do imposto, mesmo não se caracterizando como contribuinte de fato. Para reforçar, Oliveira (2009, p. 64) afirma que o sujeito passivo responsável é “quando o sujeito passivo não possui uma relação pessoal e direta com a situação que originou o fato gerador, ou seja, não é contribuinte, mas a sua obrigação originou-se em virtude de uma imposição da lei”.

A base de cálculo é o valor sobre o qual se aplica uma alíquota (percentual) para apurar o valor de um tributo a pagar. A Constituição Federal (BRASIL, 1988), em seu artigo 146-a, define que “lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo”. Com isso, a Lei Complementar n.º 87/96, também conhecida como Lei Kandir, dispõe normas gerais e providências, dos estados e do Distrito Federal, em relação ao ICMS. Sua base de cálculo é resultado da soma do valor das mercadorias, mais despesas acessórias, menos os descontos concedidos. Sobre essa base de cálculo é aplicada a alíquota correspondente de cada operação, com o objetivo de chegar ao valor do imposto devido.

Ao ICMS se aplica o princípio da não cumulatividade, que ocorre quando há o crédito fiscal em favor do adquirente nas entradas de insumos, para compensação com as operações de saídas posteriores. O princípio é tratado em dois artigos diferentes. O artigo 155, parágrafo 2.º, inciso I, da Constituição Federal prevê que o imposto “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal” (BRASIL, 1988). Já o artigo 19 da Lei Kandir complementa o artigo citado:

O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado (BRASIL, 1996).

Pode-se exemplificar a operacionalização do princípio da não cumulatividade, conforme quadro criado por Fabretti (2009, p. 165), demonstrado a seguir. Ele indica o valor do ICMS devido pelo vendedor, ou sujeito passivo direto da obrigação tributária, em três operações, considerando uma alíquota de 18%.

**Quadro 2** – Quadro exemplificativo de não cumulatividade

Venda	Compra	Valor da mercadoria (em R\$)	Débito	Crédito	ICMS a recolher
A	B	100.000	18.000	-	18.000
B	C	200.000	36.000	18.000	18.000
C	D	300.000	54.000	36.000	18.000
<b>Totais</b>		600.000	108.000	54.000	54.000

Fonte: Fabretti (2009, p. 165)

No exemplo, “A” vende mercadoria para “B”, e como é a primeira operação do exemplo ele não toma crédito de ICMS. No caso apenas se recolhe o valor de R\$ 18.000 a título de ICMS. Na segunda linha do quadro, “B” vende mercadoria para “C”. Debita-se o ICMS relativo à saída da mercadoria de R\$ 36.000 e credita-se o ICMS da compra que “B” fez de “A” no valor de R\$ 18.000, no caso a entrada. A compensação dos dois valores resulta no que “B” tem de saldo devedor, que é R\$ 18.000. Na terceira linha do quadro, “C” vende mercadoria para “D”. Nesse caso debita-se o ICMS relativo à saída da mercadoria de R\$ 54.000 e credita-se o ICMS de R\$ 36.000 referente à entrada. A compensação dos dois valores é de R\$ 18.000, que é o saldo devedor. Portanto, ao calcular o valor líquido, se está praticando a não cumulatividade de impostos.

**Substituição tributária no ICMS**

A substituição tributária divide-se em três espécies ou três tipos de cobrança do recolhimento do imposto: operações anteriores, operações concomitantes, operações subsequentes.

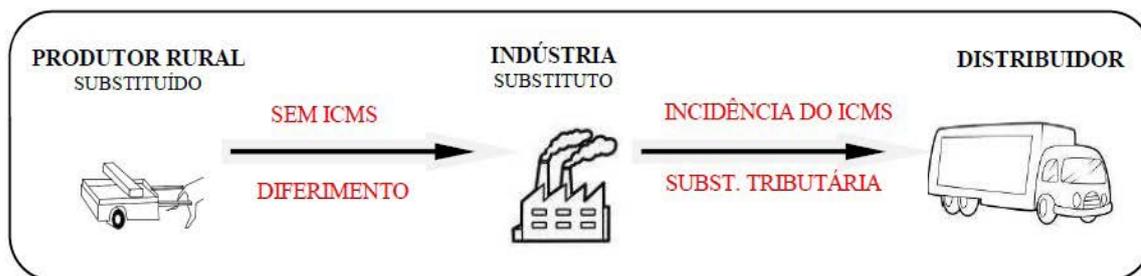
A espécie tributária operações anteriores, que pode também ser chamada de “substituição tributária para trás” ou “regressiva”, é constitucional e baseia-se no artigo 128 do Código Tributário Nacional.

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação (BRASIL, 1967).

Nessa espécie de substituição tributária, o pagamento do tributo é efetuado posteriormente à ocorrência do fato gerador, ou seja, adia-se ou difere-se o pagamento. O imposto não sendo cobrado na primeira cadeia, o ressarcimento financeiro do substituto tributário dá-se por meio da nota fiscal de venda, que, menos o valor da mercadoria adquirida anteriormente, se refere ao valor do tributo recolhido ao fisco. Para exemplificar, Sabbag (2014) explica o mecanismo da substituição tributária “para trás”:

Produtor rural de leite cru que distribui seu produto para empresa de laticínios. O escolhido por lei para recolher o tributo é a empresa de laticínios. Assim, o fato gerador ocorreu lá “atrás”, na saída da propriedade rural, e o recolhimento é feito aqui na “frente” (laticínio).

**Figura 1** – Operação anterior



Fonte: Silva (2010, p. 24)

Dessa maneira, conforme exemplo anterior, o produtor rural ao vender sua mercadoria fez nascer o fato gerador da substituição tributária, porém por determinação de lei o imposto é diferido e apenas recolhido pela segunda etapa da cadeia, a indústria, ao revender a mercadoria ao distribuidor, que por sua vez faz o recolhimento do imposto devido por substituição tributária, destacando-o em nota fiscal.

A segunda espécie de substituição tributária é chamada de concomitante. Segundo Mariano *et al.* (2013, p. 76),

esta espécie de substituição tributária caracteriza-se pela atribuição da responsabilidade pelo pagamento do imposto a outro contribuinte, e não àquele que esteja realizando a operação/prestação, concomitantemente à ocorrência do fato gerador. Nessa espécie, se encontra a substituição tributária dos serviços de transporte.

Serviços de transporte intermunicipal e interestadual são os que podem ter aplicado esse tipo de substituição. Nesses casos, o contribuinte substituído é a transportadora, e o substituto é o tomador do serviço, que faz o recolhimento no início da prestação, origem do nome concomitante. A substituição tributária em operação de transporte de cargas, segundo Galhardo (2014),

[...] foi implementada porque se constatou que poucos fabricantes vendiam seus produtos a milhares de distribuidores e revendedores, sendo que esses últimos sonegavam ICMS. Assim passaram a tributar os fabricantes, que por serem grandes e em pouco número, seria, e são, facilmente fiscalizados.

**Figura 2** – Operação concomitante



Fonte: Silva (2010, p. 25)

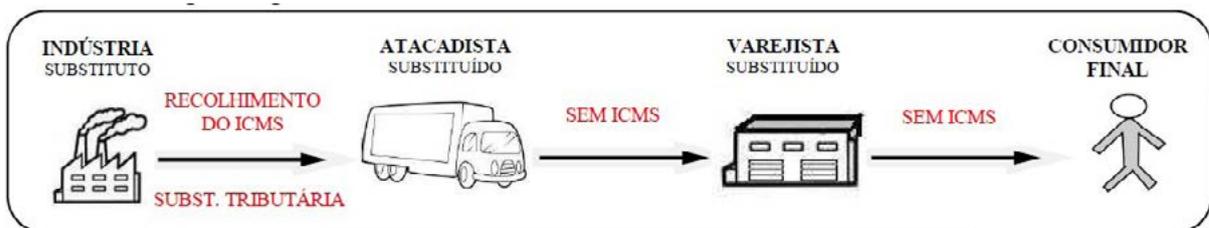
No exemplo da figura 2, o tomador do serviço de transporte de cargas tornou-se o responsável pelo pagamento do imposto devido por substituição tributária, e a transportadora o contribuinte substituído. O distribuidor, que é o terceiro dessa cadeia, recebe a mercadoria com o recolhimento da substituição tributária, já efetuado antecipadamente.

A espécie de substituição tributária subsequente, também conhecida como “para frente” ou “progressiva”, ocorre quando é atribuído a um determinado contribuinte (normalmente o primeiro na cadeia) o pagamento do valor do ICMS incidente das operações subsequentes até a chegada ao consumidor final. Ao sujeito passivo da obrigação tributária é atribuída a condição de responsável pelo pagamento do imposto cujo fato gerador aconteça posteriormente. Segundo Mariano *et al.* (2013, p. 76),

o sujeito passivo recolhe dois impostos, o devido pelas operações próprias e pelas operações subsequentes anteriores a ocorrência do fato gerador. Em outras palavras, a lei determina que a responsabilidade tributária recairá sobre terceiro, que antecipadamente paga o tributo tendo em vista a provável ocorrência do fato gerador futuro.

O valor do ICMS-ST é destacado na nota fiscal de venda do primeiro contribuinte da cadeia, que por sua vez destaca o valor do imposto que se refere à operação de venda imediatamente posterior de seu cliente.

**Figura 3** – Operação subsequente



Fonte: Silva (2010, p. 25)

No exemplo dado pela figura 3, o primeiro da cadeia da operação de venda da mercadoria (indústria) é o responsável pelo recolhimento do imposto devido por ST dos integrantes posteriores da cadeia. No caso, o atacadista, o varejista e o consumidor final não pagam mais nada de imposto sobre a mesma mercadoria, pois foi paga anteriormente pela indústria, desde que a mercadoria circule dentro do mesmo estado. A aplicação dessa espécie tributária é a mais frequente.

Os sujeitos da obrigação tributária são subdivididos pelo melhor entendimento e compreensão das relações. Fazem parte da execução da obrigação tributária os sujeitos: ativo, passivo, contribuinte substituto e contribuinte substituído.

Os sujeitos ativos da obrigação tributária são a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios, que têm competência tributária para exigir os tributos dentro de suas respectivas esferas, como definido no artigo 119 do CTN: “Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento”, realizando a cobrança do crédito tributário ao responsável de cumprir a obrigação tributária.

Já o sujeito passivo da obrigação tributária é o que tem relação pessoal e direta com o fato gerador do tributo, que ainda pode ser subdividido em: contribuinte e responsável. O contribuinte é aquele que se sujeita, por previsão legal, ao pagamento do tributo ao fisco. Um exemplo disso é um comerciante que paga ICMS. O responsável, por sua vez, é o sujeito passivo indireto da obrigação tributária; é quem deve fazer o pagamento do imposto, mesmo não se caracterizando como contribuinte de fato, por imposição da lei.

Com relação à substituição tributária, é preciso mencionar também o substituto e o substituído. O contribuinte substituto é aquele eleito para efetuar o pagamento do ICMS. Para Mariano *et al.* (2013, p. 81),

[...] é aquele que praticar o fato gerador interruptivo do diferimento (operações anteriores), o que contratar serviço de transporte (tomador) quanto às operações concomitantes e o fabricante/importador, em regra, no que se refere às operações subsequentes.

O contribuinte substituído é aquele que tem o imposto devido em relação à operação pago anteriormente pelo contribuinte substituto. Para Mariano *et al.* (2013, p. 81), o substituído é definido como “aquele que está ligado diretamente com o fato gerador, que dá causa à hipótese de incidência do imposto; mas a legislação dispensa da responsabilidade do recolhimento, pois esta é atribuída a outrem”. É importante destacar que o contribuinte substituído poderá passar à condição de contribuinte substituto se posteriormente fizer operações interestaduais com outro contribuinte, ficando sob sua responsabilidade o recolhimento do imposto ao Estado de destino da operação com incidência do ICMS.

O artigo 9.º da Lei Complementar n.º 87/1996 determina que para haver a substituição tributária em operações interestaduais é necessário que se façam convênios e protocolos entre os estados, definindo assim as regras, ou seja, é preciso definir alguns itens, como: fato gerador, base de cálculo, recolhimento etc.

Na substituição tributária, o fato gerador é amparado pelo parágrafo 7.º do artigo 150 da CF, que estabelece:

A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido (BRASIL, 1988).

O fato gerador presumido é explicado por Mariano *et al.* (2013, p. 85) “como aquele fato que se prevê; supõe-se que vá se realizar, ou seja, um fato gerador futuro”. É a presunção da ocorrência do fato gerador com a antecipação do tributo ao fisco, como, por exemplo, na operação subsequente, na qual o pagamento do ICMS é antecipado, mesmo sem a ocorrência concreta do fato gerador legalmente previsto.

A Lei Complementar n.º 87/96, em seu artigo 8.º, descreve a base de cálculo da substituição tributária, conforme segue:

- I – em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;
- II – em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:
  - a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;
  - b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;
  - c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes (BRASIL, 1996).

Na base de cálculo da substituição tributária do ICMS, em operação subsequente, objeto deste trabalho, o valor do imposto é somado ao valor total da mercadoria; ou seja, é o popularmente chamado “imposto por fora”. Pode-se representar o cálculo pela seguinte fórmula:

$$\text{ICMS-ST} = (\text{B.c.ST} \times \text{alíquota}) - \text{ICMS op. própria}$$

em que:

B.c.ST = (valor mercadoria + frete + IPI + outras despesas + margem de valor agregado);

ICMS op. própria = Base de cálculo operação própria x alíquota;

ICMS presumido = B.c.ST x alíquota.

A margem de valor agregado (MVA), ou lucro substituído, é um índice determinado pelo governo aplicado sobre o valor da mercadoria a fim de manter um equilíbrio nos preços das aquisições interestaduais e internas, além de indicar o preço que será realizado na venda da mercadoria ao consumidor final. Para equiparar a tributação das mercadorias de aquisições interestaduais com as internas – visto que as operações interestaduais são tributadas com alíquota inferior às operações internas do estado –, foi elaborado um sistema também conhecido como MVA ajustado.

A seguir estão os dados para exemplificar e demonstrar o cálculo da fórmula mencionada:

**Dados:**

Margem de valor agregado	59,60%
Alíquota interestadual	12,00%
Alíquota interna	17,00%

**Demonstração do cálculo:**

$$\text{MVA ajustada} = [(1 + \text{MVA ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1$$

$$\text{MVA ajustada} = [(1 + 0,5960) \times (1 - 0,12) / (1 - 0,17)] - 1$$

$$\text{MVA ajustada} = [1,5960 \times 0,88 / 0,83] - 1$$

$$\text{MVA ajustada} = 0,6921 \text{ ou } 69,21\%$$

A aferição da MVA é de suma importância para a manutenção do regime de substituição tributária, pois, caso ela esteja em desacordo com a realidade para maior, ele provocará um aumento nos preços finais e conseqüentemente para o consumidor.

O cálculo do ICMS-ST pode ser feito somente depois da determinação da base de cálculo e da MVA de acordo com o enquadramento da mercadoria. A tabela B do Convênio SN/70 (CONFAZ, 1970) define ainda 11 códigos de tributação do ICMS que terão importância no cálculo do imposto; entre eles apenas quatro são utilizados para o regime de substituição tributária:

- 10 – Tributada e com cobrança do ICMS por substituição tributária;
- 30 – Isenta ou não tributada e com cobrança do ICMS por substituição tributária;
- 60 – ICMS cobrado anteriormente por substituição tributária;
- 70 – Com redução de base de cálculo e cobrança do ICMS por substituição tributária.

Esses códigos são também conhecidos por códigos de situação tributária (CSTs). Entre eles o CST 10 representa o método mais simples de cálculo do imposto, no qual o fornecedor é o responsável pelo recolhimento do ICMS-ST. O CST 30 aplica-se quando o fornecedor e o contribuinte possuem algum tipo de benefício fiscal que o isentam da tributação do ICMS próprio, como no caso das empresas optantes pelo Simples Nacional. O CST 60 é empregado em operações nas quais não é calculado nem recolhido o ICMS-ST, mesmo que a mercadoria tenha o enquadramento legal de ST, isso porque o imposto já foi recolhido anteriormente. E, por último, o CST 70, que representa o recolhimento e o destaque do ICMS-ST com algum benefício fiscal do governo.

Como os CSTs 30 e 70 representam situações específicas de contribuintes com benefícios fiscais e o CST 60 não destaca o recolhimento do ICMS-ST na operação, será utilizado como exemplo de cálculo para ilustrar o tema específico desta pesquisa um caso com CST 10: uma operação realizada por um distribuidor de autopeças estabelecido no estado do Paraná com destino a um estabelecimento localizado no estado de Santa Catarina, cujo valor de venda, com a inclusão de todos os valores debitados ao varejista, tais como frete, juros, entre outros, é de R\$ 2.100,00, e com IPI calculado à alíquota de 5%, conforme a tabela de incidência do IPI (Tipi):

**Quadro 3** – Demonstração do cálculo de ICMS devido por substituição tributária

ICMS OPERAÇÃO PRÓPRIA					
Valor (R\$)		Alíquota interestadual		Resultado R\$	
A		B		C = AxB	
2.100,00		12%		252,00	
ICMS-ST PRESUMIDO					
Valor (R\$)	IPI (R\$)	MVA*	Base de cálculo (R\$)	ICMS alíquota SC	Resultado (R\$)
A	B	C	D = A+B+C	E	F = DxE
2.100,00	105,00	69,21%	3.731,08	17%	634,28
* Ajustada conforme protocolo específico de autopeças					
ICMS RETIDO POR ST					
ICMS presumido (R\$)		ICMS próprio (R\$)		ICMS-ST (R\$)	
A		B		C = A-B	
634,28		252,00		382,28	

Fonte: Primária

Dessa forma, o valor de R\$ 382,28, que deve ser recolhido a título de substituição tributária ao estado destino da mercadoria, é uma antecipação do ICMS devido das operações de venda futura, sendo ela para consumidor final ou não. O recolhimento deve ser efetuado até a sua entrada no território do estado de Santa Catarina, comprovando assim seu recolhimento ao fisco, caso seja necessário.

**Substituição tributária (ST) no ICMS em operações subsequentes com autopeças de origem nacional, no estado de Santa Catarina**

O Convênio ICMS n.º 81/1993 (CONFAZ, 1993) estabelece as normas gerais a serem aplicadas ao regime de ST para todos os estados e o Distrito Federal. Depois disso, os protocolos mantêm atualizadas as regras complementares à aplicação da ST por atividade econômica e por estado envolvido. Em geral os protocolos de ICMS são celebrados por setor de atividade econômica, e é feita uma análise técnica por Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), para que sejam definidas questões como regras, fato gerador e alíquotas.

No estado de Santa Catarina, os protocolos de n.º 41/2008 e 97/2010 têm influência na forma de tributação em relação ao ICMS-ST para o setor de autopeças. São dois protocolos diferentes em razão das unidades de federação envolvidas, bem como das regras de aplicação distintas.

Para a demonstração do cálculo do ICMS-ST sobre operações subsequentes de autopeças em Santa Catarina, serão utilizados quatro exemplos práticos:

- ICMS-ST em operação subsequente e interestadual de aquisição de autopeças com recolhimento antecipado para o estado;
- ICMS-ST em operação subsequente e interna de aquisição de autopeças com recolhimento antecipado para o estado;
- ICMS-ST em operação subsequente e interestadual de aquisição de autopeças sem recolhimento antecipado para o estado;
- ICMS-ST em operação subsequente e interna de aquisição de autopeças sem recolhimento antecipado para o estado.

### Cálculo ICMS-ST em operação subsequente e interestadual de aquisição de autopeças com recolhimento antecipado para o estado

Um fornecedor de mercadorias do estado do Rio Grande do Sul, ao efetuar uma venda de autopeças para um destinatário em Santa Catarina, primeiro deve observar se existe um protocolo entre estados que obrigue o contribuinte (no caso esse fornecedor) a fazer o recolhimento e destaque na nota fiscal do ICMS-ST; como citado anteriormente, para essa situação existe o protocolo de n.º 41/2008. Por meio dele se observou que há duas alíquotas para operações interestaduais, uma de 41,10% para contrato de fidelidade (que não é o caso) e outra de 69,21%. Definida a alíquota, poderá então partir para o exemplo prático: venda de mercadoria cujo valor, com a inclusão de todos os valores de frete, juros, entre outros, é de R\$ 1.000,00, e com IPI calculado à alíquota de 5%, conforme a tabela de incidência do IPI (Tipi). A alíquota interestadual de ICMS é de 12% e a alíquota interna de ICMS de SC é de 17%.

**Quadro 4** – Cálculo de ICMS-ST em operação subsequente e interestadual de aquisição de autopeças com recolhimento antecipado para o estado

ICMS OPERAÇÃO PRÓPRIA					
Valor (R\$)		Alíquota interestadual		Resultado R\$	
A		B		C = AxB	
1.000,00		12%		120,00	
ICMS-ST PRESUMIDO					
Valor (R\$)	IPI (R\$)	MVA*	Base de cálculo (R\$)	ICMS alíquota SC	Resultado (R\$)
A	B	C	D = A+B+C	E	F = DxE
1.000,00	50,00	69,21%	1.776,71	17%	302,04
* Ajustada conforme protocolo específico de autopeças					
ICMS RETIDO POR ST					
ICMS presumido (R\$)		ICMS próprio (R\$)		ICMS-ST (R\$)	
A		B		C = A-B	
302,04		120,00		182,04	

Fonte: Primária

O valor destacado em documento fiscal a título de ICMS-ST no exemplo citado é de R\$ 182,04. Mesmo que na aquisição dessa mercadoria pelo fornecedor no estado do Rio Grande do Sul já tivesse sido recolhido o imposto pelo regime de ST para o estado dele, o fornecedor deve destacar o imposto na nota fiscal de venda, pois está vendendo para outra unidade da Federação. Esse tipo de operação costuma onerar o custo da mercadoria, que automaticamente tem reflexos no preço de venda para o consumidor final, assunto que será abordado mais adiante.

### Cálculo ICMS-ST em operação subsequente e interna de aquisição de autopeças com recolhimento antecipado para o estado

Um fornecedor de mercadoria do estado de Santa Catarina que efetua uma venda de autopeças para um destinatário no mesmo estado deve possuir a informação de que a matéria-prima ao entrar no território do estado teve o recolhimento do ICMS-ST conforme anexo 3 do RICMS/SC (SANTA CATARINA, 2001). Se não tiver sido recolhido o valor do ICMS-ST devido dessa mercadoria, o fornecedor (desse caso) no momento da aquisição da mercadoria que era destinatário da operação teve a obrigação do recolhimento assim que recebeu a mercadoria, assunto esse que será abordado no próximo item do trabalho. Voltando ao caso de o valor da matéria-prima ter sido recolhido na

entrada do estado, segue exemplo prático demonstrando o cálculo de uma operação de venda da mercadoria cujo valor de venda, com a inclusão de todos os valores de frete, juros, entre outros, é de R\$ 1.000,00, com alíquota interna de ICMS de 17%:

**Quadro 5** – Cálculo de ICMS-ST em operação subsequente e interna de aquisição de autopeças com recolhimento antecipado para o estado

ICMS OPERAÇÃO PRÓPRIA					
Valor (R\$)		Alíquota interna		Resultado R\$	
A		B		C = AxB	
1.000,00		0%		0,00	
ICMS-ST PRESUMIDO					
Valor (R\$)	IPI (R\$)	MVA*	Base de cálculo (R\$)	ICMS alíquota SC	Resultado (R\$)
A	B	C	D = A+B+C	E	F = DxE
1.000,00	0,00	0,00%	0,00	0%	0,00
* Ajustada conforme protocolo específico de autopeças					

Fonte: Primária

Nessa situação, nada é pago a título de ICMS operação própria e ICMS-ST, pois já foi recolhido anteriormente ao estado de Santa Catarina, quando da entrada dessa matéria-prima no território estadual. Na nota fiscal existirá a informação do CST 60 no item correspondente, para indicar que o imposto foi recolhido anteriormente.

### **Cálculo ICMS-ST em operação subsequente e interestadual de aquisição de autopeças sem recolhimento antecipado para o estado**

Conforme mencionado no item anterior deste trabalho, algumas situações preveem o recolhimento do ICMS-ST sobre autopeças para o estado de Santa Catarina, porém, se o fornecedor de fora do estado não observar o protocolo existente e não fizer o destaque na nota fiscal e o recolhimento do valor referente à ST, o destinatário da operação, que é do estado de Santa Catarina, ao receber a mercadoria tem o dever de recolher o valor do imposto devido imediatamente, conforme explicado no artigo 116 do anexo 3 do RICMS/SC (SANTA CATARINA, 2001).

Como exemplo prático, será utilizado o caso de um fornecedor do estado do Rio Grande do Sul que, ao enviar uma mercadoria do setor de autopeças a Santa Catarina, em operação subsequente, não destacou o valor do ICMS-ST na nota fiscal. Quando o destinatário da operação receber a mercadoria, deverá imediatamente observar o recolhimento do imposto; caso não tenha sido feito, deve calcular o valor e fazer o recolhimento ao seu estado. Utilizando os mesmos valores do caso anteriormente explicado, seguem dados para a demonstração do cálculo, supondo a entrada de uma mercadoria cujo valor de venda, com a inclusão de todos os valores de frete, juros, entre outros, é de R\$ 1.000,00, com alíquota interestadual de ICMS de 12% e alíquota interna de ICMS de 17%:

**Quadro 6** – Cálculo de ICMS-ST em operação subsequente e interestadual de aquisição de autopeças sem recolhimento antecipado para o estado

ICMS OPERAÇÃO PRÓPRIA					
Valor (R\$)		Alíquota interestadual		Resultado R\$	
A		B		C = AxB	
1.000,00		12%		120,00	
ICMS-ST PRESUMIDO					
Valor (R\$)	IPI (R\$)	MVA*	Base de cálculo (R\$)	ICMS alíquota SC	Resultado (R\$)
A	B	C	D = A+B+C	E	F = DxE
1.000,00	0,00	69,21%	1.692,10	17%	287,66
* Ajustada conforme protocolo específico de autopeças					
ICMS RETIDO POR ST					
ICMS presumido (R\$)		ICMS próprio (R\$)		ICMS-ST (R\$)	
A		B		C = A-B	
287,66		120,00		167,66	

Fonte: Primária

O destinatário da mercadoria faz o recolhimento de R\$ 167,66 ao estado de Santa Catarina a título de ICMS-ST, que deveria ter sido feito anteriormente por seu fornecedor. Nessa situação, o destinatário se torna o sujeito passivo responsável da operação.

### Cálculo ICMS-ST em operação subsequente e interna de aquisição de autopeças sem recolhimento antecipado para o estado

Em situações nas quais o fornecedor de autopeças de dentro de Santa Catarina revende a outro endereçado no mesmo estado sem o destaque do imposto retido na nota fiscal e sem a informação do CST 60 de que o recolhimento do imposto foi efetuado anteriormente, o destinatário da mercadoria tem o dever de fazer o recolhimento do imposto devido dessa operação. Tal situação acontece quando o fornecedor da mercadoria não se atenta ao dever previsto pelo anexo 3 do RICMS/SC (SANTA CATARINA, 2001), que determina que em operações internas do estado o item do setor econômico de autopeças deve transmitir a informação do recolhimento antecipado ou efetuar o recolhimento do ICMS em regime de ST do ato da venda. Para demonstrar o cálculo, será empregado o mesmo exemplo prático em valores.

**Quadro 7** – Cálculo ICMS-ST em operação subsequente e interna de aquisição de autopeças sem recolhimento antecipado para o estado

ICMS OPERAÇÃO PRÓPRIA					
Valor (R\$)		Alíquota interna		Resultado R\$	
A		B		C = AxB	
1.000,00		17%		170,00	
ICMS-ST PRESUMIDO					
Valor (R\$)	IPI (R\$)	MVA*	Base de cálculo (R\$)	ICMS alíquota SC	Resultado (R\$)
A	B	C	D = A+B+C	E	F = DxE
1.000,00	0,00	59,60%	1.596,00	17%	271,32
* Ajustada conforme protocolo específico de autopeças					
ICMS RETIDO POR ST					
ICMS presumido (R\$)		ICMS próprio (R\$)		ICMS-ST (R\$)	
A		B		C = A-B	
271,32		170,00		101,32	

Fonte: Primária

O valor devido a título de ICMS-ST é de R\$ 101,32. Nesse caso o destinatário da operação recolhe o valor do imposto como sujeito passivo responsável da obrigação tributária.

### Impacto das operações com ICMS-ST

O regime de ST no ICMS para o setor de autopeças tem causado impactos financeiros e operacionais às empresas – o financeiro pelo aspecto da antecipação do imposto e pela oneração do custo da mercadoria, e o operacional pela adequação às novas regras de tributação, bem como pelo alinhamento das rotinas internas das empresas.

O aumento da carga tributária em operações sujeitas ao regime do ICMS por ST pode ocorrer por dois motivos: erro na definição da MVA e/ou erro operacional interno das empresas.

Um método bem simples e direto para identificar um erro na definição da MVA utilizada para o setor de autopeças é fazer um comparativo entre a base de cálculo do ICMS-ST e o preço de venda aplicado ao consumidor final da mercadoria no estado. Nessa situação não está sendo levada em consideração a variação monetária que ocorre do recolhimento do imposto até a efetiva venda da autopeça (prazo de renovação do estoque), nem a variação monetária do ciclo financeiro (prazo para recebimento da venda), o que seria o correto nesta análise.

A avaliação, nesse caso, está sendo feita apenas na carga tributária (valor do imposto) envolvida no preço de venda das autopeças, pois quando a base de cálculo do ICMS-ST é maior que o preço de venda aplicado ao consumidor final se percebe oneração da operação para a empresa e o consumidor final, e vice-versa. Caso a mesma mercadoria fosse vendida dentro do estado, ou a um consumidor final, sob regime normal de tributação com CST 60, pelo princípio da não cumulatividade, considerado um preço unitário de venda de R\$ 1.400,00, teria tributação de ICMS-ST de R\$ 167,66, enquanto pela não cumulatividade o ICMS a pagar seria de R\$ 118,00, conforme demonstrado a seguir – portanto, 42,08% a mais.

**Quadro 8** – Demonstração de cálculo imposto sobre regime normal de tributação, regime não cumulativo

ICMS OPERAÇÃO PRÓPRIA A RECOLHER – VENDA		
Valor (R\$)	Alíquota interna	Resultado R\$
A	B	C = AxB
1.400,00	17%	238,00
ICMS OPERAÇÃO PRÓPRIA A RECUPERAR – COMPRA		
Valor (R\$)	Alíquota interestadual	Resultado R\$
A	B	C = AxB
1.000,00	12%	120,00
ICMS DEVIDO DA OPERAÇÃO DE VENDA		
ICMS a recolher (R\$)	ICMS a recuperar (R\$)	ICMS devido
A	B	C = A-B
238,00	120,00	118,00

Fonte: Primária

Para que a empresa sujeita ao regime de ST sobre autopeças não tenha aumento na carga tributária, é importante atentar às operações internas de contabilização dos estoques e à parte da controladoria na formação do preço de venda e situações correlacionadas. Em relação à contabilização dos estoques, há diferença entre mercadorias com regime normal de tributação e mercadorias sobre regime de ST. O CPC 16 em seu item 11 determina essa diferença na contabilização:

O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição.

Portanto, na tributação normal sob regime da não cumulatividade, os impostos destacados nas operações de compra eram creditados e posteriormente compensados com os débitos das operações de venda. Com o regime da ST, os valores dos impostos incidentes devem ser contabilizados como custo da mercadoria adquirida, que é o caso do ICMS-ST e o ICMS próprio. A contabilização do ICMS-ST nos estoques faz com que o custo das aquisições das mercadorias seja elevado e que a antecipação do imposto feito ao fisco fique embutido ao estoque até que a mercadoria seja vendida.

Outra situação que se deve observar é a formação do preço de venda a partir do custo da mercadoria onerado pelo imposto, na qual a análise é totalmente diferenciada da tributação normal.

## ■ CONSIDERAÇÕES FINAIS

O fisco, com o passar do tempo, tem buscado encontrar métodos que assegurem uma arrecadação eficiente e que tenham facilidade para fiscalizar o cumprimento das obrigações fiscais pelos contribuintes, e por essas razões criou a ST.

A ST, com o passar dos anos, tem atingido cada vez mais setores econômicos com a sua aplicação. O estado de Santa Catarina, desde 2008, faz o recolhimento do ICMS de forma antecipada, pelo regime da ST, para o setor de autopeças.

Diante do exposto neste trabalho, conclui-se que o questionamento inicial pôde ser respondido da seguinte maneira: o impacto das operações sujeitas à incidência do ICMS sob regime da ST, em operações com autopeças em Santa Catarina, fez perceber a elevação da carga tributária e também dos custos de aquisição, principalmente para a formação do preço de venda, no qual o governo tem se mostrado presente, “ditando” e controlando a economia. Além disso, mostrou que o planejamento e o estudo tributário das organizações empresariais fazem-se necessários para um desenvolvimento saudável delas.

Este estudo confirmou que o conhecimento da carga tributária incidente sobre uma operação, como na de autopeças, em determinado território, como o de Santa Catarina, é de suma importância para a manutenção da operacionalização lucrativa das empresas, e mais ainda, sob o aspecto do consumidor final, em reconhecer que o governo mais uma vez tem estado presente controlando as finanças das pessoas físicas, por meio da determinação da MVA para as empresas, ditando assim o preço final das autopeças. Sugere-se para trabalhos futuros o estudo da tributação sobre autopeças importadas, em operações em outros estados, sobre o impacto no caixa das empresas com grande volume de estoque de autopeças e sobre a recuperação do ICMS-ST em situações de perda de estoque.

## ■ REFERÊNCIAS

BRASIL. **Código Tributário Nacional de 13 de março de 1967**. 1967. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/CodTributNaci/ctn.htm>>. Acesso em: 31 ago. 2013.

\_\_\_\_\_. **Constituição Federal de 1988**. Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 31 ago. 2013.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir)**. 1996. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)>. Acesso em: 14 set. 2013.

- CASSONE, V. **Direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. Estoques. **Pronunciamento Técnico CPC 16**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/mostraOrientacao.php?id=31>>. Acesso em: 30 mar. 2014.
- CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA – CONFAZ. **Convênio ICMS 70/97**. 1997. Disponível em: <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1997/cv070\\_97](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1997/cv070_97)>. Acesso em: 22 fev. 2014.
- \_\_\_\_\_. **Convênio ICMS 81/1993**. 1993. Disponível em: <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1993/cv081\\_93](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1993/cv081_93)>. Acesso em: 22 fev. 2014.
- \_\_\_\_\_. **Convênio S/N.º, de 15 de dezembro de 1970**. 1970. Disponível em: <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/sinief/cvsn\\_70](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/sinief/cvsn_70)>. Acesso em: 22 mar. 2014.
- \_\_\_\_\_. **Protocolo ICMS 41, de 4 de abril de 2008**. 2008. Disponível em: <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/2008/pt041\\_08](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/2008/pt041_08)>. Acesso em: 22 mar. 2014.
- \_\_\_\_\_. **Protocolo ICMS 97, de 9 de julho de 2010**. 2010. Disponível em: <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/2010/pt097\\_10](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/2010/pt097_10)>. Acesso em: 22 mar. 2014.
- FABRETTI, L. C. **Contabilidade tributária**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- GALHARDO, A. **Esclarecimentos gerais sobre o regime da substituição tributária do ICMS**. Disponível em: <[www.portaltributario.com.br/noticias/substituicao\\_tributaria](http://www.portaltributario.com.br/noticias/substituicao_tributaria)>. Acesso em: 18 fev. 2014.
- MARIANO, P. A. *et al.* **Substituição tributária no ICMS**. 6. ed. São Paulo: IOB, 2013.
- MELO, J. E. S. **ICMS teoria e prática**. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012.
- NOGUEIRA, R. B. **Curso de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- OLIVEIRA, G. P. de. **Contabilidade tributária**. 3. ed. Rio de Janeiro: Saraiva, 2009.
- OLIVEIRA, L. M. de *et al.* **Manual de contabilidade tributária**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- PROTOSCOLOS ICMS. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/guia/protocolos/icms.htm>>. Acesso em: 17 fev. 2014.
- SABBAG, E. **Substituição tributária: modalidades e a polêmica sobre a restituição dos tributos pagos a maior na substituição progressiva**. Disponível em: <[www.egov.ufsc.br/portal/conteudo](http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo)>. Acesso em: 20 fev. 2014.
- SANTA CATARINA. **Anexo 3 do Regulamento do ICMS**. 2001. Disponível em: <[legislacao.sef.sc.gov.br/html/regulamentos/icms/ricms\\_01\\_03\\_pas.htm](http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/regulamentos/icms/ricms_01_03_pas.htm)>. Acesso em: 9 mar. 2014.
- \_\_\_\_\_. Secretaria de Estado da Fazenda. **Lei n.º 10.297/1996** – Regulamento do ICMS. Disponível em: <[http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/Regulamentos/ICMS/RICMS\\_01\\_00.htm](http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/Regulamentos/ICMS/RICMS_01_00.htm)>. Acesso em: 31 ago. 2013.
- SILVA, R. B. A. **A influência da substituição tributária do ICMS no custo das mercadorias em uma empresa do segmento de comércio de equipamentos de telecomunicações**. 2010. Monografia (Especialização em Ciências Contábeis)–Faculdade Lourenço Filho, Fortaleza, 2010.

# Auditoria interna com ênfase nos controles internos de compras e contas a pagar

Camila Campestrini<sup>1</sup>  
José Juarez Pereira<sup>2</sup>

## ■ INTRODUÇÃO

Este artigo baseou-se em trabalho de conclusão de curso de Ciências Contábeis. O referido trabalho abordou os conceitos, os procedimentos e os objetivos da auditoria interna, do controle interno e dos processos básicos operacionais que envolvem as áreas de compras e contas a pagar numa empresa.

O objetivo deste artigo é demonstrar fundamentos teóricos de auditoria e as formas de controle nas áreas citadas, tendo como ferramenta a auditoria interna.

Nos últimos anos se pode verificar que a auditoria tem tido uma grande evolução, contribuindo muito para que as empresas implantem ou reforcem os seus controles, no intuito de minimizar riscos de natureza fiscal e operacional, bem como de aumentar a eficácia de seus procedimentos internos. A auditoria interna deve ser utilizada como um meio de controle nas empresas, buscando melhor alocação dos recursos, de modo a ajudar na diminuição de gastos, e principalmente procurando garantir os resultados pretendidos.

A auditoria interna nos setores de compras e contas a pagar intenta beneficiar a empresa com um melhor controle de seus processos e obrigações, podendo dessa forma reduzir a ineficiência. Por intermédio dela a gestão da empresa fica a par do que está sendo gasto e também verifica se suas normas internas estão sendo seguidas.

## ■ REVISÃO DA LITERATURA

Os atos e os registros realizados numa empresa, baseados ou não em controles internos, requerem algum tipo de conferência, confirmação, análise e validação, tendo como finalidade a emissão formal de uma opinião sobre a veracidade e a consistência deles. Conforme se extrai da atual literatura, a auditoria é a ferramenta mais adequada para obter os resultados esperados nesses tipos de trabalho. Ainda, de maneira mais específica, a referida literatura apresenta a auditoria interna como o controle mais eficaz na avaliação geral de outros controles internos.

### Auditoria

A auditoria é uma área, dentro do ramo da contabilidade, que vem se tornando cada vez mais necessária nas empresas. Sendo ela interna ou externa, seu objetivo principal é dar apoio à administração das empresas.

Para Crepaldi (2011, p. 3), auditoria é o “levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, das demonstrações financeiras de uma entidade”.

A auditoria é indispensável para avaliar, corrigir e fortalecer a eficiência dos controles e, assim, assessorar a administração da empresa.

<sup>1</sup> Bacharel em Ciências Contábeis pela Univille em 2014.

<sup>2</sup> Professor orientador específico no curso de Ciências Contábeis da Univille.

Crepaldi (2011, p. 10) afirma que “a auditoria atualmente é um meio indispensável de confirmação da eficiência dos controles e fator de maior tranquilidade para a administração e de maior garantia para investidores”.

Existem vários exemplos de empresas com parecer de auditoria sem ressalva motivando análise positiva e determinante para que novos investidores aportem recursos financeiros na empresa auditada.

Basicamente a auditoria possui dois objetivos:

- Avaliar e analisar as demonstrações contábeis, com emissão de parecer dos auditores independentes;
- Avaliar e analisar os controles internos da empresa, a fim de aumentar a sua eficácia, com emissão de um relatório contendo as divergências encontradas, bem como as recomendações para correção delas. Esse tipo de trabalho normalmente é chamado de auditoria operacional (ATTIE, 2011).

Com relação ao segundo objetivo, tanto a auditoria externa quanto a interna partem do mesmo princípio: analisar os controles internos aplicados na empresa. No entanto algumas características as distinguem:

#### Quadro 1 – Diferenças entre auditoria interna e externa

<b>Auditoria interna</b>	<b>Auditoria externa</b>
A auditoria é realizada por um funcionário da empresa	A auditoria é realizada mediante contratação de um profissional independente
O objetivo principal é atender às necessidades da administração	O objetivo principal é atender às necessidades de terceiros no que diz respeito à fidedignidade das informações financeiras
A revisão das operações e do controle interno é principalmente efetuada para desenvolver aperfeiçoamento e para induzir ao cumprimento de políticas e normas, sem estar restrita a assuntos financeiros	A revisão das operações e do controle interno é principalmente feita para determinar a extensão do exame e a fidedignidade das demonstrações financeiras
O trabalho é subdividido em relação às áreas operacionais e às linhas de responsabilidade administrativa	O trabalho é subdividido em relação às contas do balanço patrimonial e da demonstração do resultado
O auditor diretamente se preocupa com a detecção e prevenção de fraude	O auditor incidentalmente se preocupa com a detecção e prevenção de fraudes, a não ser que haja possibilidade de substancialmente afetar as demonstrações financeiras
O auditor deve ser independente em relação às pessoas cujo trabalho ele examina, porém subordinado às necessidades e desejos da alta administração	O auditor deve ser independente em relação à administração, de fato e de atitude mental
A revisão das atividades da empresa é contínua	O exame das informações comprobatórias das demonstrações financeiras é periódico, geralmente semestral ou anual

Fonte: DIFERENÇAS... (2013)

Para Attie (2011, p. 15), “a função da auditoria interna repousa em atividades detalhadas da empresa, relacionadas, de maneira intensa, com o andamento de cada função, área, departamento, setor e operação”.

A auditoria interna toma como base analisar todos os segmentos e setores que existem na empresa, de forma a detalhar os acontecimentos para a administração.

Já sobre auditoria externa Attie (2011, p. 15) diz que,

por outro lado, as funções da auditoria externa são diferentes, muito embora existam áreas similares como as de salvaguarda de ativos, precisão e confiabilidade dos livros da empresa. À auditoria externa cabe, regra geral, a revisão global das atividades ou de aspectos dirigidos, e, por consequência, de maneira menos detalhada.

Nesse ponto, a auditoria externa não é tão detalhada como a interna.

A auditoria interna deve fazer parte do controle da empresa e, dependendo de sua capacitação técnica, pode ajudar no trabalho da auditoria externa, quando esta tiver de ser contratada.

Oliveira e Diniz Filho (2001, p. 20) ressaltam:

A auditoria interna e operacional visa elaborar sugestões para o aprimoramento da gestão operacional, salvaguardar os ativos da empresa e tornar mais eficientes os controles internos.

Já na auditoria externa independente, sua preocupação é verificar se as demonstrações condizem os princípios fundamentais da contabilidade e se os saldos das contas refletem com propriedade a posição patrimonial e financeira do cliente.

Uma das diferenças entre a auditoria interna e a externa é que a interna verifica se estão sendo seguidas as normas adotadas pela empresa, e a externa investiga principalmente se as demonstrações contábeis são preparadas de acordo com as normas contábeis vigentes no Brasil.

## Auditoria interna

Diferentemente da auditoria externa, a auditoria interna não é exigida por ninguém. A sua realização ou não é uma decisão da empresa.

A NBC TI 01, aprovada pela Resolução CFC 1329/2011, descreve:

A auditoria interna deve assessorar a administração da entidade no trabalho de prevenção de fraudes e erros, obrigando-se a informá-la, sempre por escrito, de maneira reservada, sobre quaisquer indícios ou confirmações de irregularidades detectadas no decorrer do seu trabalho (CFC, 2012).

Para Almeida (2010, p. 5),

a administração da empresa, com a expansão dos negócios, sentiu a necessidade de dar maior ênfase às normas ou aos procedimentos internos, devido ao fato de que o administrador, ou em alguns casos o proprietário da empresa, não poderia supervisionar pessoalmente todas as suas atividades.

Por esse motivo a auditoria interna é uma grande ferramenta de auxílio à administração da companhia, servindo também de instrumento para averiguar se as exigências da empresa estão sendo seguidas de forma coerente pelos seus funcionários.

A auditoria interna tem como uma das principais finalidades observar os registros da empresa e a segurança deles. Conforme a NBC TI 01 (CFC, 2012),

a atividade da Auditoria Interna está estruturada em procedimentos, com enfoque técnico, objetivo, sistemático e disciplinado, e tem por finalidade agregar valor ao resultado da organização, apresentando subsídios para o aperfeiçoamento dos processos, da gestão e dos controles internos, por meio da recomendação de soluções para as não-conformidades apontadas nos relatórios.

Segundo o Portal de Contabilidade (2013),

uma empresa que utiliza a ferramenta da auditoria interna é beneficiada na questão de liderança, eficácia na manutenção e criação de controle interno etc. Empresas que não disponham de controle administrativo o seu sistema de contabilidade é considerado por muitos sem valor, por não poder depositar sua confiança em suas informações e em seus relatórios.

A auditoria interna desempenha nas empresas papel de grande importância, servindo como ferramenta de apoio e sugestão, podendo ajudar a eliminar desperdícios desnecessários e transmitir informações confiáveis a seus administradores.

Conforme a Empresa Brasil de Comunicação (EBC, 2013), existem alguns aspectos da auditoria interna que devem ser vistos como prioridade:

- Compatibilidade dos programas com os objetivos, planos e meios de execução estabelecidos;
- Integridade e confiabilidade dos sistemas para assegurar a observância de políticas, metas, planos, procedimentos, leis, normas e regulamentos;
- Eficiência, eficácia e economicidade no desempenho das atividades e na utilização dos recursos, na padronização dos procedimentos e métodos de salvaguarda dos ativos e a comprovação de sua existência, assim como a exatidão dos ativos e passivos;
- Adequação dos controles e garantia de sua eficácia;
- Integridade e confiabilidade das informações e dos registros;
- Avaliação dos riscos, assim como proposição de alternativas de solução.

O objetivo da auditoria interna é avaliar, verificar, averiguar e recomendar melhorias nos controles internos da empresa, auxiliando a sua administração.

Crepaldi (2011, p. 31) informa que a auditoria interna tem como “objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da entidade”.

Os procedimentos ou técnicas da auditoria interna são aqueles usados pelo auditor na realização de seu trabalho, e a ênfase de suas aplicações depende da avaliação do grau de fortalecimento e confiança e da aderência dos controles internos implantados na empresa.

Existem algumas competências relacionadas ao setor de auditoria interna nas empresas. A EBC (2013) destaca algumas dessas competências:

De forma geral orientar os gestores sobre a correta instrução, regularidade e conformidade dos processos de gestão;  
Avaliar os resultados da gestão quanto à eficácia e eficiência no cumprimento de objetivos e metas;  
Cumprir e acompanhar a obediência aos Atos Normativos da empresa;  
Assessorar o conselho de administração no cumprimento de suas atribuições;  
Desenvolver atividades de avaliação dos procedimentos administrativos de receita e despesa e de natureza operacional;  
Avaliar a confiabilidade e integridade das informações orçamentárias, financeiras, operacionais e patrimoniais.

A auditoria interna está voltada a todos os setores da empresa, e por meio dela se consegue apresentar à diretoria informações mais confiáveis, possibilitando também detectar processos e procedimentos com custos desnecessários.

## ■ CONTROLE INTERNO

Controle interno é uma política adotada na empresa para melhor assegurar suas informações, proteger seus ativos e prevenir erros e procedimentos ilegais na organização. Segundo o Instituto Americano dos Contadores Públicos Certificados (*apud* CREPALDI, 2011, p. 376),

o controle interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotadas na empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a exatidão e fidelidade dos dados contábeis, desenvolver a eficiência nas operações e estimular o seguimento das políticas administrativas prescritas.

A partir do momento em que se cria um sistema de controle interno na empresa, é essencial que seus funcionários e sua administração compreendam e utilizem as políticas implantadas por esse sistema.

Para Attie (2011, p. 187), as características de um eficiente sistema de controle interno compreendem:

- Plano de organização que proporcione segregação de funções apropriadas das responsabilidades funcionais;
- Sistema de autorização e procedimentos de escrituração adequados, que proporcionem controle eficiente sobre o ativo, passivo, receitas, custos e despesas;
- Observação de práticas salutaras no cumprimento dos deveres e funções de cada um dos departamentos da organização; e
- Pessoal com adequada qualificação técnica e profissional para a execução de suas atribuições.

O funcionamento adequado de um controle interno depende da competência das pessoas nele envolvidas, que devem observar continuamente, de forma eficaz, os procedimentos implantados na empresa.

Segundo o Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo (1998, p. 20), o controle interno, juntamente com a contabilidade, deve garantir que:

- a. As operações sejam executadas de acordo com as autorizações gerais ou específicas da administração;
- b. Todas as operações se registrem oportunamente, pelo valor correto, nas contas adequadas e no período contábil certo, de forma que a preparação das demonstrações contábeis seja feita dentro dos critérios estáveis e que possa haver um controle contábil de ativos;
- c. O acesso aos ativos seja feito apenas por pessoa autorizada pela administração, para minimização da ocorrência de fraudes e, no caso de existir alguma, haver a possibilidade de descobrimento rápido e determinação de sua extensão;
- d. A comparação dos registros de controle dos ativos com os ativos existentes ocorra com intervalos razoáveis para que sejam tomadas medidas saneadoras em caso de constatação de diferenças;
- e. A localização de erros e desperdícios seja possível, promovendo ao mesmo tempo a uniformidade e a correção ao se registrarem as operações;
- f. A eficiência e motivação pessoal sejam estimuladas;
- g. Um controle eficiente sobre todos os aspectos vitais e estratégicos do negócio possa ser obtido.

Os princípios fundamentais do controle interno giram em torno do fato de que, para a empresa ter um sistema de controle interno de qualidade, ele deve passar por frequente manutenção, ou seja, verificar se aquilo que foi determinado no sistema está sendo cumprido por parte dos funcionários, ou então se não deveriam ser adaptadas novas posições para ele.

Segundo Crepaldi (2011, p. 392), “não adianta a empresa implantar um excelente sistema de controle interno sem que alguém o verifique periodicamente”.

#### Quadro 2 – Princípios e fundamentos do controle interno

Controle interno a ser adotado	Motivo
a. Devem ser fixadas as responsabilidades	Se não existir delimitação extra, o controle será deficiente
b. A contabilidade e as operações devem estar separadas	Um empregado não deve ocupar um posto em que tenha controle da contabilidade e, ao mesmo tempo, controle das operações que ocasionam lançamentos
c. Controles cruzados. Por exemplo, as vendas diárias devem ser acumuladas e confrontadas ao final do período com a soma das etiquetas das mercadorias entregues	Devem ser utilizadas todas as provas disponíveis para comprovar a exatidão, visando assegurar que as operações foram registradas corretamente na contabilidade
d. Nenhuma pessoa individualmente deve ter completamente a seu cargo uma transação comercial	Qualquer pessoa, deliberadamente ou inadvertidamente, cometerá erros, entretanto é provável que se descubram os erros se o manejo de uma transação está dividido entre duas ou mais pessoas
e. Devem-se escolher e treinar cuidadosamente os empregados	Um treinamento cuidadoso oferece como resultados: melhor rendimento, custos reduzidos e empregados mais atentos e ativos
f. Se for possível: Deve haver rotatividade entre os empregados destinados a cada trabalho Deve ser imposta a obrigação de usufruto de férias para todas as pessoas que ocupam postos de confiança	Isso reduz as oportunidades de fraude e indica a adaptabilidade do empregado
g. As instruções de operações para cada cargo devem ser sempre fornecidas por escrito	Os manuais de procedimentos fomentam a eficiência e evitam erros ou interpretações erradas

Fonte: Crepaldi (2011, p. 392)

Manuais de procedimentos são formas de registro e de orientação aos administradores e funcionários sobre a política de controle interno a ser observada.

## ■ ÁREA DE COMPRAS

O setor de compras tem o objetivo de suprir as necessidades de mercadorias e serviços que a empresa precisa para dar andamento ao seu processo de fabricação ou de serviços, bem como à sua estrutura operacional.

Segundo Dias (2010, p. 272), os objetivos básicos de uma seção de compras são:

- Obter um fluxo contínuo de suprimentos a fim de atender aos programas de produção.
- Coordenar esse fluxo de maneira que seja aplicado um mínimo de investimento que afete a operacionalidade da empresa.
- Comprar materiais e insumos aos menores preços, obedecendo a padrões de quantidade e qualidade definidos.
- Procurar sempre dentro de uma negociação justa e honesta as melhores condições para empresa, principalmente em condições de pagamento.

Para Almeida (2010, p. 48), as rotinas internas de controle devem ser determinadas de modo que uma área controle a outra. Para um sistema de compras e contas a pagar, por exemplo, podem ser citadas pelo menos as seguintes rotinas:

- Setor requisitante: informa ao setor de compras, por meio de um formulário de requisição, que necessita de determinado bem;
- Setor de compras: verifica se a requisição do setor requisitante foi devidamente aprovada segundo os limites de competência estabelecidos nas normas internas da empresa, seleciona os possíveis fornecedores com base em seu cadastro, faz cotação de preços junto a estes, seleciona o fornecedor que ofereceu as melhores condições comerciais e efetua a compra;
- Setor de recepção: recebe os bens e a nota fiscal do fornecedor e dá o “certifico”, indicando as quantidades recebidas e que os bens estão em bom estado;
- Setor de contabilidade: recebe a nota fiscal do setor de recepção, faz o lançamento contábil (débito em estoque e crédito em fornecedores) e o envia para processamento no setor de computador;
- Setor de computador: processa o lançamento contábil e remete os relatórios contábeis para o setor de contabilidade;
- Setor de contas a pagar: recebe do setor de contabilidade a nota fiscal, verifica se foi devidamente certificada pelo setor de recepção, confronta-a com o instrumento formalizador da compra (ordem de compra ou contrato), enviado diretamente pelo setor de compras, e habilita-a para o pagamento.

O setor de compras é responsável por fazer, de maneira adequada e vantajosa para a empresa, as seguintes etapas:

- Pesquisa de Fornecedores;
- Cotação de preço;
- Negociação;
- Requisição de Compra;
- Ordem de Compra;
- Acompanhamento do pedido emitido (CRC-SP, 1998).

Para Dias (2010, p. 282), a requisição de compras é

um documento que dá autorização para o comprador executar uma compra. Seja para materiais, produtivos ou improdutivos, ela é solicitada para um programa de produção, para um projeto que está se desenvolvendo ou ainda para abastecimento geral da empresa. É o documento que deve informar o que se deve comprar, a quantidade, o prazo de entrega, local da entrega, em alguns casos especiais, os prováveis fornecedores.

A cotação de preços pode ser efetuada por correspondência, por telefone ou por meio eletrônico de comunicação, sendo sempre necessário que esse processo fique registrado de alguma forma em uma fonte de informação – arquivo físico ou arquivo eletrônico, inclusive para servir de referência para as próximas compras.

Para Francischini e Gurgel (2004, p. 24), “as consultas feitas aos fornecedores deverão ser registradas por escrito e anexadas ao resumo da concorrência, que é feito na própria requisição de compras”.

A ordem de compra é o documento que formaliza as condições de negócio a serem cumpridas entre o fornecedor e o cliente; além disso, serve para outros departamentos da empresa conferir, posteriormente: nota fiscal, boletos para pagamento, conferência de mercadorias, registros contábeis etc.

Conforme Francischini e Gurgel (2004, p. 24),

a ordem de compra é, sem dúvida, um importante documento que, por suas diversas vias, permitirá uma amarração geral dos serviços de compra. Para isso, as vias da ordem de compra deverão ser minuciosamente estudadas, para que possam cumprir a contento sua finalidade.

## ■ ÁREA DE CONTAS A PAGAR

O setor de contas a pagar faz parte do processo operacional financeiro da empresa e, mesmo que muitas vezes seja considerado um processo simples, vale ressaltar que ele é de extrema importância para que a empresa tenha controle dos seus compromissos financeiros com seus fornecedores. Dessa forma, ter-se-á garantia de que a empresa honra seus compromissos de acordo com as condições que efetivamente foram negociadas, zelando pela sua credibilidade no mercado e com seus fornecedores (MAHA, 2014).

O setor de contas a pagar é responsável por gerir os compromissos que a empresa tem com seus fornecedores e, quando adequados e corretos, repassá-los para a tesouraria para quitação.

Um dos objetivos principais do setor de contas a pagar é verificar se os documentos recebidos para pagamento são verdadeiros e coerentes e garantir que só após essa análise sejam passados para quitação.

Segundo CRC-SP (1998, p. 72),

o departamento de Contas a Pagar tem a responsabilidade de verificar a adequação da compra. A aprovação de uma fatura e seu registro em contas a pagar dignificam que: (1) os bens ou serviços ali descritos foram contratados, autorizados e recebidos; (2) as quantidades e condições dos bens estavam de acordo com as especificações; (3) os preços, condições de crédito e valor do frete conferem com o acordo original; e (4) as multiplicações, somas e deduções de descontos estão aritmeticamente corretas.

Algumas funções do setor de contas a pagar são verificar a exatidão dos documentos, programar o pagamento para a data de vencimento, ter um controle dos contratos fixos que a empresa possui, controlar os pagamentos a serem liquidados. Dessa forma pode gerenciar adequadamente o fluxo de caixa, atentando para as vantagens financeiras que sejam oferecidas, como por exemplo os casos de liquidar antecipado ou então postergar algum compromisso financeiro.

## ■ CONTABILIDADE

Segundo CRC-SP (1998, p. 75), com relação às informações geradas pelo ciclo de compras e contas a pagar, o fluxo de operações da contabilidade pode ser descrito como segue:

- Recebe do contas a pagar os lançamentos aprovados de compras;
- Confere lançamentos com resumo e efetua lançamentos na contabilidade;
- Confere totais na contabilidade e no resumo.

O setor de contabilidade deve verificar se as notas de compras estão sendo contabilizadas corretamente, fazer as conciliações pertinentes aos setores de compras e contas a pagar, mediante relatórios internos gerados pelo sistema eletrônico de dados da empresa.

## ■ PROCEDIMENTOS E APLICAÇÃO DA AUDITORIA INTERNA NAS ÁREAS DE COMPRAS E CONTAS A PAGAR

Para cada trabalho de auditoria, até mesmo os feitos por auditores independentes, faz-se necessária a preparação de um roteiro de trabalho, que é elaborado de acordo com o objeto do trabalho e considerando os processos e procedimentos próprios de cada empresa.

A auditoria interna também produz roteiros de trabalho para serem aplicados em seus trabalhos de auditoria operacional nos setores da empresa.

Para auditar as áreas de compras e contas a pagar o roteiro é feito no sentido inverso ao fluxo normal dos procedimentos, ou seja, da nota fiscal registrada na contabilidade até a verificação da existência da requisição de compras, que é o documento base para iniciar um processo de compras.

Conclui-se este artigo com a apresentação de modelos de Programas de Trabalhos de Auditoria Interna que podem ser aplicados nas áreas de compras e contas a pagar, tudo baseado nos fundamentos bibliográficos anteriormente apresentados neste artigo e considerando a contabilidade como fonte inicial dos procedimentos de auditoria.

### Contabilidade

#### Modelo de Programa de Trabalho de Auditoria Interna

Item	Tarefa	Resposta	Observação	Assinatura
1	Com base na razão contábil, selecionar notas de compras de mercadorias e serviços, contabilizadas no período de ... a ... nas contas de estoque, outros ativos e despesas			
1.1	A seleção das notas deve levar em consideração pelo menos: A segurança ou fraqueza do controle interno avaliado; As compras estratégicas da empresa; As compras de serviços contínuos para a empresa; As compras de valores mais representativos			
2	Na contabilidade verificar se há um sistema de conciliação das contas que envolvem compras e contas a pagar			

Continua...

Continuação...

Item	Tarefa	Resposta	Observação	Assinatura
3	Verificar se os relatórios existentes são adequados para realizar conciliações entre a contabilidade e o contas a pagar			
4	Verificar a correta contabilização das compras selecionadas, considerando a natureza de cada compra			

Fonte: Primária

## Requisição de compras

### Modelo de Programa de Trabalho Auditoria Interna

Item	Tarefa	Resposta	Observação	Assinatura
1	Com base nas notas fiscais selecionadas na contabilidade, obter as correspondentes requisições de compras Obs.: As requisições poderão ser obtidas de forma física ou eletrônica, dependendo do sistema utilizado pela empresa			
1.1	Verificar se as requisições estão assinadas por pessoa ou pessoas categorizadas para o valor da compra			
1.1.1	Verificar e analisar se a empresa tem, no seu controle interno, definições de alçadas para a autorização/ aprovação de valores para compras Obs.: Os limites de alçadas devem estar formalmente bem definidos pela empresa			
1.2	Verificar se as requisições contêm os dados necessários, tais como: numeração, data, especificações dos produtos, quantidades, identificação do setor requisitante			

Fonte: Primária

## Cotações de preços

### Modelo de Programa de Trabalho de Auditoria Interna

Item	Tarefa	Resposta	Observação	Assinatura
1	Para as compras selecionadas, verificar se houve cotação de preços			
1.1	Verificar se existe evidência das cotações de preço, em forma física e/ou eletrônica			
1.1.1	Verificar se as cotações são guardadas por determinado tempo para fins de consulta, ou especialmente para servir de referência para novas compras			

Continua...

Continuação...

Item	Tarefa	Resposta	Observação	Assinatura
2	Verificar a quantidade de fornecedores que são consultados nas cotações realizadas Obs.: A quantidade de cotações é definida pela empresa, que leva em consideração as especificações das mercadorias e serviços e a quantidade de fornecedores que vendem essas mercadorias e serviços			
2.1	Verificar se é mantido um cadastro de fornecedores com atualização periódica, com a inclusão de novas empresas fornecedoras			
3	Verificar se as cotações possuem todos os campos necessários para fazer a melhor compra			
4	No caso de cotações de compras urgentes, verificar como se procede			
4.1	Se feitas por telefone, verificar as evidências e aprovações que são deixadas no processo de compra			
4.1.1	Se feitas por <i>e-mail</i> ou pessoalmente, também verificar quais evidências são deixadas nesse processo			
5	Averiguar se as cotações recebidas são devidamente analisadas, no sentido de realizar a melhor compra, considerando preço, qualidade, tempo de entrega, garantia, condições de pagamento, <i>expertise</i> do fornecedor, entre outros			
5.1	Para as compras de maior valor, inclusive as estratégicas para a empresa, verificar se as decisões tomadas após a análise das cotações, quanto a compras em condições menos vantajosas, são justificadas por escrito e submetidas a aprovação superior Obs.: O objetivo desse item é apurar possíveis manipulações de preços de concorrentes			
6	Verificar se o pedido referente à compra foi emitido exatamente de acordo com o que foi negociado e com base na cotação selecionada para a compra			

Fonte: Primária

## Ordem de Compra

### Modelo de Programa de Trabalho de Auditoria Interna

Item	Tarefa	Resposta	Observação	Assinatura
1	Com base nas notas fiscais selecionadas na contabilidade, obter as correspondentes ordens de compra Obs.: As ordens de compra poderão ser obtidas de forma física ou eletrônica, dependendo do sistema utilizado pela empresa			
2	Verificar se as ordens de compra foram emitidas de acordo com as requisições de compra			
3	Averiguar se as ordens de compra estão assinadas por pessoa ou pessoas categorizadas para o valor da compra			

Continua...

Continuação...

Item	Tarefa	Resposta	Observação	Assinatura
3.1	Certificar-se de que a ordem de compra contém os dados necessários, tais como: numeração, data, especificações dos produtos, quantidades, condições de pagamento, assinatura do comprador			
4	Fazer conferência da nota fiscal com a ordem de compra, considerando especialmente o cumprimento das condições de compra assumidas formalmente pelo fornecedor			
5	Conferir se o setor de compras mantém uma cópia da ordem de compra para controle			
5.1	Verificar se o setor de compras tem controle das ordens de compra em aberto			
5.1.1	Fazer levantamento de todas as ordens de compra pendentes na data, analisando e buscando justificativas para aquelas que tiverem em aberto fora do prazo de entrega negociada, conforme registro na ordem de compra			
6	Com base nas notas fiscais selecionadas e suas respectivas ordens de compra, apurar se a data de cada ordem de compra é compatível com a data de emissão da nota fiscal			

Fonte: Primária

## Contas a Pagar

### Modelo de Programa de Trabalho de Auditoria

Item	Tarefa	Resposta	Observação	Assinatura
1	Com base nas notas fiscais de compras selecionadas para o trabalho, verificar o seu registro nos controles do contas a pagar			
1.1	Averiguar se os registros financeiros foram realizados estritamente de acordo com os dados da nota fiscal Obs.: Por sua vez, os dados das notas fiscais já devem ter sido conferidos com as requisições de compras e ordens de compras			
2	Aferir se na nota fiscal há evidências de conferências por parte do setor que recepcionou as mercadorias ou serviços			
3	Observar quais os procedimentos de controle existentes no caso de divergências apontadas na recepção das mercadorias e na conferência das ordens de compra com as notas fiscais			
4	Verificar se as notas fiscais são incluídas no vencimento para fins de pagamento			

Fonte: Primária

O cumprimento do programa de trabalho constitui a essência do serviço de auditoria interna, pois durante a sua execução é que são avaliadas e confirmadas a existência de tais controles internos, sua segurança e a integral observância de suas normas. As possíveis fraquezas, falhas ou inexistência de controle interno são identificadas pelo cumprimento integral e eficaz do programa de trabalho.

Em seguida o auditor interno elabora um relatório endereçado à administração da empresa com recomendações para a implantação e para a melhoria do controle interno nas áreas de compras e contas a pagar. Assim, a auditoria interna atinge plenamente os objetivos pelos quais ela foi criada.

## ■ METODOLOGIA

A metodologia utilizada para elaboração deste artigo foi a pesquisa bibliográfica, tendo como opção prioritária as mais atualizadas mantidas nas fontes de informação disponíveis pesquisadas.

## ■ CONSIDERAÇÕES FINAIS

Quanto mais a empresa tende a crescer, mais ela vai necessitar controlar suas operações, com o propósito de proteger o seu patrimônio, que ao passar do tempo se torna mais relevante para os sócios, mais atraente aos investidores e mais importante e necessário à sociedade.

A auditoria interna é essencialmente importante nas empresas como controle interno, que basicamente avalia a observância da política geral de controle interno implantada na empresa, justamente para proteger os seus ativos, sustentar os seus registros contábeis e promover crescimento ao seu patrimônio.

Já a área de compras faz parte do processo estratégico de qualquer empresa, influenciando de maneira incontestável o resultado da entidade. Algumas empresas levam isso tão a sério que têm a política de buscar seu lucro na eficiência de suas compras e não no esforço de suas vendas. Daí o controle interno nessa área ser um dos mais avaliados e reavaliados pela auditoria interna.

Por sua vez, o setor de contas a pagar também exige controle interno fortalecido, pois gerencia os compromissos financeiros assumidos e, bem controlado, tem a oportunidade de trazer ganhos financeiros para a empresa.

A pesquisa bibliográfica que dá fundamentação a este artigo mostra o quanto é possível uma empresa buscar fontes de orientação para implantar um controle interno eficaz na sua área de compras e ao mesmo tempo ter uma auditoria interna que periodicamente avalie os resultados desse controle.

Todavia, pelo farto material bibliográfico existente nas mais diversas fontes de pesquisa, este artigo não esgota o estudo a respeito da auditoria interna nas áreas de compras e contas a pagar de empresas e pode servir de base para outras pesquisas de mesma natureza, da parte tanto de acadêmicos quanto de outros interessados da sociedade pelo assunto.

## ■ REFERÊNCIAS

ALMEIDA, M. C. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ATTIE, W. **Auditoria interna**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **Auditoria interna NBC TI 01 E NBC PI 01**. Brasília, 2012. Disponível em: <[http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Auditoria\\_Interna.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Auditoria_Interna.pdf)>. Acesso em: 17 jun. 2014.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO – CRC-SP. **Controle interno nas empresas**. São Paulo: Atlas, 1998.

CREPALDI, S. A. **Auditoria contábil**: teoria e prática. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

DIAS, M. A. P. **Administração de materiais**: uma abordagem logística. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

DIFERENÇAS básicas entre a auditoria interna e a auditoria externa. Disponível em: <[http://www.portaldeauditoria.com.br/tematica/auditoriainterna\\_diferencasbasicasentreauditoria.htm](http://www.portaldeauditoria.com.br/tematica/auditoriainterna_diferencasbasicasentreauditoria.htm)>. Acesso em: 20 jul. 2013.

EMPRESA BRASIL DE COMUNICAÇÃO – EBC. **Manual de auditoria interna**. Disponível em: <<http://www.ebc.com.br/acessoainformacao/wordpress/wpcontent/uploads/2012/04/NOR-901.pdf>>. Acesso em: 20 jul. 2013.

FRANCISCHINI, G. P.; GURGEL, F. do A. **Administração de materiais e do patrimônio**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2004.

MAHA. **Controle de contas a pagar**. Disponível em: <[www.mahagestao.com.br](http://www.mahagestao.com.br)>. Acesso em: 14 abr. 2014.

OLIVEIRA, L. M. de; DINIZ FILHO, A. **Curso básico de auditoria**. São Paulo: Atlas, 2001.

PORTAL DE CONTABILIDADE. **Auditoria interna e sua importância para as organizações**. Disponível em: <[http://www.portaldecontabilidade.com.br/obras/auditores\\_internos.htm](http://www.portaldecontabilidade.com.br/obras/auditores_internos.htm)>. Acesso em: 3 ago. 2013.



# Formação do preço de venda: análise das formas de precificação visando auxiliar as empresas da indústria plástica no alcance do objetivo econômico

Duan Felipi Imperatori<sup>1</sup>  
Sérgio Paulo Stahn<sup>2</sup>

## ■ INTRODUÇÃO

Nos dias atuais está cada vez mais comum o crescimento da concorrência entre as empresas, seja esta externa ou interna. Tal fato faz com que haja uma corrida entre as companhias em busca da conquista do mercado consumidor, sendo diversos os fatores que influenciam na decisão dos clientes quanto à compra ou não de um determinado produto e na escolha de a qual fornecedor dará preferência.

Um dos fatores que mais influenciam na decisão do consumidor é o preço dos produtos. Além disso, formar preços corretamente e com competitividade é uma tarefa delicada e complexa, pois pode levar uma empresa ao sucesso ou decretar sua ruína.

No presente trabalho abordam-se alguns conceitos e métodos de formação de preço, assim como se apresentam conceitos de custeio de produtos, pois custear produtos corretamente faz parte do processo dos principais métodos de precificação, portanto é vital que seja compreendida a estrutura básica da contabilidade de custos.

A Revolução Industrial foi um marco para o fortalecimento da contabilidade de custos, pois anteriormente o custo de um determinado item era avaliado apenas pelo seu preço de compra. Já com a chegada das indústrias passaram a ser considerados custo do produto também os custos necessários à sua produção, o que tornou sua apuração e seu controle muito mais complexos.

Quando versa sobre a importância da contabilidade de custos, Martins (2003, p. 15) diz:

No que tange à Decisão, seu papel reveste-se de suma importância, pois consiste na alimentação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito às consequências de curto e longo prazo sobre medidas de introdução ou corte de produtos, administração de preços de venda, opção de compra ou produção etc.

O que o autor quis dizer é que a contabilidade de custos auxilia os gestores na administração dos negócios, pois, por intermédio dela, os gestores possuem subsídios sobre a situação da organização, buscando melhores resultados ao descontinuar produtos que não geram rentabilidade, reajustando os preços, obtendo melhores fornecedores e até mesmo desenvolvendo otimizações de processos que possibilitem melhorias nos custos de produção.

Santos (2011) afirma que o controle e a análise de custos são indispensáveis a qualquer atividade relacionada com valores e volumes e que, independentemente do porte da empresa, existe essa necessidade, a fim de obter subsídios para a tomada de novas decisões.

Uma entidade que deseja formar adequadamente seus preços deve primeiro atentar para as formas de apuração de custos e despesas, buscando sempre a maneira mais precisa possível, com o auxílio de um bom sistema de informações, além de acompanhar e realizar uma gestão efetiva sobre os preços; caso contrário, poderá enfrentar sérios problemas quanto a resultados inesperados e planejamentos ineficientes, estando fadada ao fracasso.

<sup>1</sup>Bacharel em Ciências Contábeis pela Univille em 2014.

<sup>2</sup>Professor orientador específico no curso de Ciências Contábeis da Univille.

## ■ REVISÃO DA LITERATURA

Custo estará sempre relacionado ao processo fabril, direta ou indiretamente. Segundo Bruni e Famá (2002, p. 26), “de modo geral, os custos ‘vão para as prateleiras’, sendo armazenados nos estoques – são consumidos pelos produtos ou serviços durante seu processo de elaboração”.

As despesas, contabilmente, têm características muito distintas dos custos, pois são valores levados ao resultado no período em que ocorrem, além de serem gastos que possuem características administrativas, comerciais, logísticas e até mesmo financeiras.

Despesas “são gastos inerentes à obtenção de receitas e administração da empresa, portanto próprios das atividades de vendas e administração” (BERNARDI, 2010, p. 17).

Antes da abordagem do tema formação de preços, é preciso compreender os elementos que compõem o custo dos produtos, pois eles são de extrema importância na hora da análise das diversas metodologias de formação de preço e seus resultados.

Os custos de produção são segregados em três elementos distintos. Um deles são as matérias-primas, que “correspondem aos materiais diretamente aplicados para a obtenção de um produto final” (SANTOS, 2011, p. 24), ou seja, são os materiais que serão transformados visando à obtenção de um novo produto. Outro elemento que compõe os custos de produção é a mão de obra direta, a qual é representada pelos custos com o pessoal que trabalha diretamente na produção do produto, podendo ser atribuído a estes o tempo necessário à produção do bem. Para Bruni e Famá (2002, p. 37), mão de obra direta é “todo salário devido ao operário que trabalha diretamente no produto cujo tempo pode ser identificado com a unidade que está sendo produzida”. Por fim há também os custos indiretos de fabricação, que são os demais custos que não se enquadram nem como materiais diretos nem como mão de obra direta. “São outros custos que complementam uma atividade e são incorridos de forma indireta ou geral, beneficiando, dessa maneira, todos os bens ou serviços produzidos ou serviços prestados” (SANTOS, 2011, p. 25).

Na contabilidade de custos existem várias formas de classificação dos custos, relacionadas diretamente ao modo como os custos são geridos. Entre tais classificações se podem citar as que se referem à maneira como os custos são relacionados com cada unidade de produto fabricado e classificações quanto à relação com os volumes de produção.

### Métodos de custeio

Para compreender melhor os diversos meios de precificação e conseguir utilizá-los da forma mais eficiente possível, é preciso entender os métodos de custeio, seus conceitos, vantagens e desvantagens. A seguir serão abordados os seguintes métodos de custeio: custeio por absorção, variável ou marginal, padrão e o custeio ABC.

O custeio por absorção, como o nome já diz, absorve nas unidades produzidas tanto os custos variáveis quanto fixos e indiretos de produção, ou seja, ao final de cada período parte dos valores que não variam de acordo com a produção é levada ao custo do produto vendido, e a outra parte é direcionada ao estoque do item.

Segundo Bernardi (2010, p. 34), “esse sistema, como o nome sugere, direciona todos os custos diretos e indiretos, fixos e variáveis para uma produção dada, e finalmente aos produtos ou serviços. As despesas são direcionadas para os resultados da empresa”.

No custeio variável, o custo dos produtos é composto somente pelos valores que podem claramente ser identificados e atribuídos aos produtos e que têm relação direta com os volumes produzidos e vendidos. Os demais custos e despesas são lançados diretamente no resultado do período, excluindo a utilização de rateios que venham a prejudicar determinados produtos.

Pelo custeio pelo método marginal apropriam-se aos produtos, mercadorias e serviços vendidos apenas os custos marginais. Os demais custos relacionados e necessários para manter a capacidade instalada devem ser tratados como de período indo diretamente para o resultado (SANTOS, 2011, p. 79).

Segundo Bruni e Famá (2002, p. 163), o custo padrão “[...] representa o que determinado produto deveria custar, em condições normais de eficiência do uso do material direto, da mão-de-obra, dos equipamentos, de abastecimento do mercado fornecedor e da demanda do mercado consumidor”.

Um sistema de custeio padrão bem implementado possibilita que as variações de custos sejam analisadas, de modo a auxiliar nas tomadas de decisão sobre os resultados da organização, tornando-se uma poderosa ferramenta de gestão.

No custeio ABC (sigla do inglês *activity based costing*), não somente os custos são levados aos produtos, como também as despesas das demais áreas da empresa.

Além do mero custeio da produção e do produto ou serviço, a técnica de custeio por atividades aplica-se a quaisquer atividades da empresa, desde a produção, administração, logística, até a comercialização. Quanto mais amplo o escopo, mais completa é a análise (BERNARDI, 2010, p. 16).

Esse amplo universo de custeio presente no custeio ABC faz com que a utilização do método seja demasiado complicada e custosa de implantar, pois exige muita disciplina no controle de atividades distantes da produção. Além disso, nem sempre é muito simples relacionar atividades administrativas com produtos, caindo-se novamente nos criticados rateios.

## Análise de custos

A análise de custos por meio da margem de contribuição consiste na apuração do resultado da empresa, diminuindo-se da receita do período os custos e despesas variáveis, a fim de descobrir o quanto sobra para a entidade arcar com os custos de despesas fixos do período e ainda propiciar resultado para ela.

Para Bernardi (2010, p. 43), “a análise por este método concentra-se na avaliação da capacidade de cada produto, mercadoria e serviço vendido contribuir individualmente para a cobertura dos custos fixos e despesas fixas, através da margem de contribuição”. Analisar a margem de contribuição é muito importante, pois permite aos gestores identificar produtos que não estão contribuindo com o resultado da empresa, fazendo com que os responsáveis tomem atitudes a fim de melhorar o resultado desses itens ou busquem focar esforços em outros itens de maior retorno.

## Formação de preço de venda

Saber formar preços e utilizar informações corretas na composição deles é um dos pontos mais importantes para uma entidade se manter saudável financeiramente, pois em torno desse aspecto giram diversos outros que devem ser levados em consideração, como competitividade, situação de mercado, lucro desejado etc.

Para Bruni e Famá (2002, p. 311), “o sucesso empresarial poderia até não ser consequência direta da decisão acerca dos preços. Todavia, um preço equivocado de um produto ou serviço certamente causará sua ruína”.

O processo de formação de preços como um todo é circundado por alguns objetivos específicos, como criar uma política de preços benéfica à entidade no longo prazo, auxiliando na longevidade dos negócios, evitando política de lucros imediatos e elevados, o que pode prejudicar, e muito, a competitividade.

De acordo com Bruni e Famá (2002, p. 312), “o retorno do capital dá-se por meio de lucros auferidos ao longo do tempo. Assim somente por meio da correta fixação e mensuração dos preços de venda é possível assegurar o correto retorno do investimento efetuado”.

Todo investidor busca retorno do seu capital investido, e uma das formas mais adequadas de assegurar que no decorrer dos negócios o retorno desejado será alcançado é mantendo um forte

gerenciamento dos preços praticados, analisando se estão de acordo com a realidade dos negócios e da situação da empresa.

Para que uma entidade comece a decidir qual preço vai atribuir a cada um de seus produtos, é necessário primeiro que ela defina em sua estratégia qual será a sua base de formação de preços. De modo geral as entidades podem utilizar-se de três nortes para realizar sua precificação: a maximização dos lucros, o retorno sobre o investimento e, por fim, a precificação baseada nos custos.

Formar preços com o objetivo de maximizar os lucros significa fazer uma análise entre os preços que podem ser praticados no mercado e os volumes que a entidade tem capacidade de produzir. De forma geral, à medida que os preços aumentam, menores são os volumes de vendas; esta análise busca descobrir qual preço proporciona o maior lucro, pois flutuações nos volumes geram impactos nos custos e despesas.

Segundo Bernardi (2010, p. 137), “a pressuposição básica da opção pela maximização dos lucros é a de que os preços serão definidos de modo que se consiga maximizar o lucro da empresa, dados um conjunto de recursos e sua estrutura”. Antes de serem colocados em prática os preços calculados, há alguns aspectos que devem ser levados em consideração, como a capacidade da entidade de fornecer os volumes calculados e se é realmente viável buscar o aumento do lucro pelo aumento dos volumes de vendas.

Quando se fala em preços baseados no retorno sobre o investimento, quer-se dizer que com a precificação dos produtos se espera obter um lucro equivalente à remuneração almejada para o capital empregado.

Bruni e Famá (2002, p. 324) afirmam que “o emprego deste método permite estimar o preço, com base em taxa predeterminada de lucro sobre o capital investido”.

Para calcular o índice, deve-se ter conhecimento dos valores planejados para as despesas totais, dos custos dos produtos e também dos valores que a empresa pretende investir no período, juntamente com o percentual que se espera de retorno sobre o capital empregado. Com essas informações em mãos, pode-se chegar ao valor do índice aplicando a seguinte fórmula:

$$\frac{\text{Despesas} + (\% \text{ Retorno} \times \text{Capital Investido})}{\text{Custo dos produtos}}$$

Uma das estruturas mais utilizadas na formação de preço é a que se baseia diretamente nos custos, pois apresenta uma forma mais simplificada, facilitando o trabalho da gestão, já que não leva em consideração a situação do mercado consumidor, de modo a evitar modificações nos preços relacionadas à demanda.

Para Bernardi (2010), conhecer os custos e os métodos utilizados na precificação facilita o entendimento dos custos da concorrência, auxiliando na formação de uma estratégia competitiva e fazendo com que a empresa esteja mais apta a construir sua própria estratégia.

O método de precificação com base nos custos plenos é aquele que leva em consideração todos os custos de produção e despesas operacionais, além de agregar a margem de lucro planejada pela organização. Quando se fala em custos totais de produção, consideram-se tanto os custos de materiais quanto os custos de transformação.

De acordo com Bruni e Famá (2002, p. 314), “neste método, os preços são estabelecidos com base nos custos plenos ou integrais – custos totais de produção, acrescidos das despesas de vendas, de administração e da margem de lucro desejada”.

A grande vantagem da precificação pelo custo pleno é a garantia de que sempre todos os gastos e a margem de lucro serão repassados no preço dos produtos, todavia tal fato pode reduzir a competitividade da empresa, já que essa precificação não leva em consideração o preço dos concorrentes.

O método de precificação com base no custo de transformação leva em conta a valorização de um produto ponderada pelo esforço para obter cada unidade, ou seja, quanto mais caro for para transformar um produto, maior deve ser o seu preço.

Conforme Bruni e Famá (2002, p. 320), “como os esforços da empresa estão concentrados basicamente nos custos de transformação, esse método propõe-se a formar preços com base apenas nos custos de transformação, não considerando nos cálculos os custos com materiais diretos”.

A filosofia pregada por esse método defende a ideia de que os materiais comprados não devem ser fonte de lucro; o que deve gerar lucro para a empresa é o esforço (gasto) para obter determinado produto.

Estabelecer preços com base nos custos marginais significa dizer que serão utilizados na formação de preços somente os custos diretamente relacionados com as unidades produzidas e vendidas. Para Santos (2011, p. 135), “os custos marginais são custos acrescidos que podem ser diretamente relacionados com o que é produzido e vendido. São custos que não seriam incorridos se um produto fosse eliminado”.

A precificação com base nos custos marginais é muito atrativa para alguns gestores de preços, pois incentiva a criação de *mix* de produtos na busca de aumento nos lucros para a cobertura de custos fixos, já que esse componente não está contemplado no custeio, assim como na precificação pelo custo pleno.

Um dos componentes mais importantes da formação de preço de venda é o *mark-up*, pois é por meio dele que as empresas agregam mais valores sobre os custos visando cobrir algumas despesas que venham a incorrer sobre as vendas e também aplicar sua margem de lucro a cada material vendido.

Segundo Santos (2011, p. 144), “o *mark-up* é um índice aplicado sobre o custo de um bem ou serviço para a formação do preço de venda”.

O *mark-up*, de forma geral, pode ser combinado com qualquer custo, ficando a critério da empresa escolher qual utilizar. A única diferença é que os valores que não estiverem contemplados no custo devem ser considerados no próprio *mark-up*.

## ■ METODOLOGIA

A indústria plástica é um segmento bastante representativo na economia brasileira e tem seu grande volume concentrado no estado de São Paulo e nos estados da Região Sul, principalmente Santa Catarina.

De acordo com Reto (2014), a Associação Brasileira da Indústria do Plástico (Abiplast) estima que no ano de 2013 tenha sido transformada pela indústria uma produção equivalente a R\$ 61,33 bilhões, o correspondente a 6,76 mil toneladas de material plástico, gerando R\$ 62,03 bilhões de faturamento. O estado de São Paulo representa 40% do volume dessa produção, seguido dos estados da Região Sul, com 30,5%; Santa Catarina representa 16% do volume do país.

O policloreto de vinila, mais conhecido comercialmente por PVC, é uma das matérias-primas mais consumidas no mundo pela indústria plástica. Segundo Rodolfo Jr. et al. (2006, p. 11), “o PVC é o segundo termoplástico mais consumido em todo o mundo”.

O PVC, por conta de sua versatilidade, é capaz de assumir diversas características. Pode, portanto, ser utilizado em diversos tipos de materiais, para inúmeras finalidades.

O PVC é o mais versátil dentre os plásticos. Devido à necessidade de a resina ser formulada mediante a incorporação de aditivos, o PVC pode ter suas características alteradas dentro de um amplo espectro de propriedades em função da aplicação final, variando desde o rígido ao extremamente flexível, passando por aplicações que vão desde tubos e perfis rígidos para uso na Construção Civil, até brinquedos e laminados flexíveis para acondicionamento de sangue e plasma. A grande versatilidade do PVC deve-se, em parte, também à sua adequação aos mais variados processos de moldagem, podendo ser injetado, extrudado, calandrado, espalmado, somente para citar algumas das alternativas de transformação (RODOLFO JR. et al., 2006, p. 12).

Os principais processos de produção empregados pela indústria plástica na produção do PVC são a injeção e a extrusão.

Segundo Rodolfo Jr. *et al.* (2006), a moldagem por extrusão é um dos meios de transformação mais úteis para transformar compostos de PVC em produtos comercializáveis; estima-se que entre 45 e 50% de toda a produção de materiais de PVC seja obtida por esse processo. Trata-se de uma técnica que utiliza um equipamento conhecido como extrusora, que possui um cilindro aquecido onde internamente gira uma rosca, plastificando a resina.

O processo de injeção consiste basicamente em injetar determinado material, como os compostos de PVC, dentro de um molde, e a peça fica pronta depois do resfriamento do material.

Segundo Rodolfo Jr. *et al.* (2006), esse método de moldagem de PVC consiste basicamente na utilização de uma rosca pistão, para forçar a entrada do composto de PVC fundido no interior da cavidade de um molde, sendo a peça extraída após o resfriamento.

Os dados simulados que serão usados para as análises dos materiais são os seguintes:

**Tabela 1** – Dados para as análises de formação de preço

Impostos sobre as vendas	22,75%	
Desoneração folha pagamento	1,00%	
Quantidade vendida	5.000.000 un.	5.000.000 un.

	Produto A	Produto B	Total
<b>Custos</b>	R\$ 5,32	R\$ 5,84	
Composto de PVC	R\$ 3,10	R\$ 3,25	
Outros materiais diretos	R\$ 1,33	R\$ 1,39	
Mão de obra direta	R\$ 0,22	R\$ 0,40	
Custos indiretos de fabricação	R\$ 0,66	R\$ 0,80	

<b>Despesas variáveis de vendas</b>	R\$ 1,53	R\$ 1,07	
Frete	R\$ 1,34	R\$ 0,84	
Comissões	R\$ 0,11	R\$ 0,14	
Outras desp. variáveis	R\$ 0,08	R\$ 0,09	

<b>Despesas fixas</b>	R\$ 2.450.000
Comercial	R\$ 1.000.000
Logística	R\$ 700.000
Administrativa	R\$ 600.000
Financeira	R\$ 150.000

Fonte: Primária (2014)

O custo de mão de obra mencionado anteriormente é composto pelos salários dos funcionários ligados diretamente à produção, somados aos encargos sociais e trabalhistas incidentes sobre a folha de pagamento:

**Tabela 2** – Cálculo de custo de mão de obra direta total

Elementos	Produto A	Produto B
Salário por unidade	R\$ 0,0897	R\$ 0,1630
Encargos por unidade (96,75%)	R\$ 0,1303	R\$ 0,2370
Total	R\$ 0,2200	R\$ 0,4000

Fonte: Primária (2014)

Para chegar aos custos indiretos de fabricação de forma unitária, foram segregados os valores por material e divididos pela quantidade produzida de cada material no período, ou seja, por 5.000.000 de unidades. A seguir é possível analisar a abertura dos custos indiretos:

**Tabela 3** – Custos indiretos de fabricação

Custos indiretos	Produto A	Produto B
Depreciação	R\$ 1.328.000	R\$ 1.800.000
Energia elétrica	R\$ 896.400	R\$ 1.200.000
Mão de obra indireta	R\$ 597.600	R\$ 600.000
Gastos gerais de fabricação	R\$ 498.000	R\$ 400.000
Total de custos indiretos	R\$ 3.320.000	R\$ 4.000.000
Quantidade produzida	5.000.000 un.	5.000.000 un.
Custos indiretos por unidade	R\$ 0,66	R\$ 0,80

Fonte: Primária (2014)

Os impostos sobre vendas foram apurados levando-se em consideração a média ponderada das alíquotas de ICMS sobre as vendas da empresa, somada às alíquotas de PIS e Cofins de 1,65% e 7,60%, respectivamente. Além disso, está sendo considerado também o percentual de 1% sobre o faturamento bruto referente à desoneração da folha de pagamento, alíquota essa definida pelo Ministério da Fazenda para as indústrias do setor de plásticos.

### Análise do preço com base no custo pleno

Formar preço com base no custo pleno é repassar ao preço todos os custos e despesas, ou seja, até mesmo às despesas fixas comerciais, administrativas, logísticas e financeiras deve ser atribuído um valor unitário. Portanto é preciso converter os dados informados no tópico anterior para valores unitários; dessa forma será possível efetuar a formação de preço com base no custo pleno.

$$\text{Despesa fixa unitária} = \frac{\text{R\$ 2.450.000}}{10.000.000 \text{ un}} \cong \text{R\$ 0,25}$$

Como se pode ver, tem-se um valor de despesa fixa unitário para agregar ao preço, de R\$ 0,25 (vinte e cinco centavos) por unidade. Tal valor deverá ser somado ao custo unitário e à despesa variável unitária, para que depois seja aplicado o *mark-up* com a margem de lucro e os impostos.

**Tabela 4** – Formação de preço pelo custo pleno

Elementos	Produto A	Produto B
Custos	R\$ 5,32	R\$ 5,84
Despesas variáveis	R\$ 1,53	R\$ 1,07
Despesa fixa	R\$ 0,25	R\$ 0,25
Custo pleno	R\$ 7,09	R\$ 7,16

Fonte: Primária (2014)

Aos valores de custos plenos apurados anteriormente se deve aplicar o *mark-up*, contendo a margem de lucro desejada e os impostos sobre as vendas, que podem variar de acordo com a situação tributária de cada cliente. Nesse caso serão utilizados uma margem de lucro desejada de 20% e um percentual de impostos de 22,75%, somados a 1% referente à desoneração da folha de pagamento. Para que seja possível alcançar o lucro de 20%, será considerado no *mark-up* o percentual de 30,30%, pois este leva em consideração o pagamento de 34% de Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

$$\text{Mark-up Divisor} = 100,00\% - 22,75\% - 1,00\% - 30,30\% = 45,95\%$$

Aplicando o *mark-up* divisor encontrado aos custos plenos de ambos os produtos que estão sendo analisados, chega-se ao seguinte resultado:

**Tabela 5** – Cálculo do preço com base no custo pleno

Elementos	Produto A	Produto B
Custo pleno	R\$ 7,09	R\$ 7,16
<i>Mark-up</i> divisor	45,95%	45,95%
Preço de venda	R\$ 15,43	R\$ 15,58

Fonte: Primária (2014)

Como se pode ver, pelo fato de os custos totais dos materiais serem muito parecidos e ter sido usada a mesma porcentagem de impostos e de margem de lucro para ambos os materiais, chega-se a um preço de venda muito similar para os dois, sendo o preço do produto B apenas 0,97% mais alto que o do produto A.

A seguir está a demonstração do resultado do período, considerando os preços obtidos e a venda de 5.000.000 de unidades de cada produto:

**Tabela 6** – Demonstração de resultado com base no custo pleno

Elementos	Produto A (R\$)	Produto B (R\$)	Total (R\$)
<b>Receita</b>	77.159.956	77.899.891	155.059.848
Impostos	17.553.890	17.722.225	35.276.115
Desoneração da folha	771.600	778.999	1.550.598
<b>Receita líquida</b>	58.834.467	59.398.667	118.233.134
<b>Custos</b>	26.580.000	29.200.000	55.780.000
Composto PVC	15.500.000	16.250.000	31.750.000
Outros materiais	6.650.000	6.950.000	13.600.000
Custo de transformação	4.430.000	6.000.000	10.430.000
<b>Despesa variável</b>	7.650.000	5.370.000	13.020.000
<b>Despesa fixa</b>	1.225.000	1.225.000	2.450.000
<b>IRPJ/CSLL</b>	7.949.019	8.025.247	15.974.266
<b>Lucro</b>	15.430.448	15.578.420	31.008.868

Fonte: Primária (2014)

Analisando o resultado exposto, observa-se que ambos os materiais e, conseqüentemente, o total geraram um lucro de 20% da receita de vendas, o que comprova que a formação de preço ocorreu de modo correto. Quanto à ótica de retorno sobre o investimento, tem-se que os produtos A e B obtiveram o percentual de 58,45% e 59,01%, respectivamente.

A próxima formação de preço a ser analisada será a baseada no custo de transformação. Além da avaliação do resultado, será feito um comparativo com o método de precificação pelo custo pleno. Dessa forma podem ser visualizados alguns impactos na utilização de um ou outro método.

## Preço com base no custo de transformação

Nesse tópico será analisada a formação de preço com base no custo de transformação, ou seja, no custo para efetuar a extrusão dos materiais objetos da análise. Após a formação do preço, serão comparados os resultados com o método de custo pleno abordado no tópico anterior.

Conforme se nota pelos dados que estão sendo simulados (vide tabela 7), o custo para transformar o produto B é 34,83% maior do que para transformar o produto A, portanto se supõe que a obtenção do produto B é mais complexa que a do A. Seguindo os conceitos tratados no item anterior, deve-se considerar que o preço do produto B tenha de ser maior que o do produto A, pelo fato de o seu custo de transformação ser mais alto.

Para esse exemplo será considerado um *mark-up* multiplicador de 14,8667, aplicado sobre os custos de transformação de ambos os produtos, para que seja possível analisar o impacto de considerar somente o custo de transformação na precificação, pois esse índice foi apurado com base nos gastos acumulados de transformação dos dois produtos em relação à receita total.

Dessa forma, utilizando o *mark-up* divisor de 14,8667, chega-se ao seguinte resultado:

**Tabela 7** – Cálculo de preço com base no custo de transformação

Elemento	Produto A	Produto B
Custo de transformação	R\$ 0,89	R\$ 1,20
<i>Mark-up</i> multiplicador	14,8667	14,8667
Preço de venda	R\$ 13,17	R\$ 17,84

Fonte: Primária (2014)

Analisando os valores anteriores, vê-se que, considerando na precificação somente o custo de transformação mais o *mark-up*, o preço do produto B ficou 35,44% mais alto que o do produto A, diferentemente do caso anterior, cujos preços dos materiais ficaram muito próximos.

Considerando o resultado da formação de preço encontrado, tem-se um demonstrativo de resultado da seguinte forma:

**Tabela 8** – Demonstração de resultado com base no custo de transformação

Elementos	Produto A (R\$)	Produto B (R\$)	Total (R\$)
<b>Receita</b>	65.859.552	89.200.296	155.059.848
Impostos	14.983.048	20.293.067	36.276.115
Desoneração da folha	658.596	892.003	1.550.598
<b>Receita líquida</b>	50.217.908	68.015.226	118.233.134
<b>Custos</b>	26.580.000	29.200.000	55.780.000
Composto PVC	15.500.000	16.250.000	31.750.000
Outros materiais	6.650.000	6.950.000	13.600.000
Custo de transformação	4.430.000	6.000.000	10.430.000
<b>Despesa variável</b>	7.650.000	5.370.000	13.020.000
<b>Despesa fixa</b>	1.225.000	1.225.000	2.450.000
<b>IRPJ/CSLL</b>	5.019.389	10.954.877	15.974.266
<b>Lucro líquido</b>	9.743.519	21.265.349	31.008.868

Fonte: Primária (2014)

Como se nota, o lucro líquido total das vendas, utilizando o método de precificação pelo custo de transformação, permaneceu em 20%, assim como no método anterior, todavia é nítida a diferença entre as margens de lucro quando analisados os materiais separadamente. O preço maior do produto B gerou um lucro 118,25% maior que o do produto A, por conta de o custo de transformação do primeiro ser maior.

Quando avaliados os retornos sobre o investimento de cada material, tem-se o percentual de 36,91% e 80,55% para os produtos A e B, respectivamente, mantendo o total realizado no método anterior de 117,46%. Observa-se que, pelo método de precificação pelo custo de transformação, o resultado do produto A ficou consideravelmente comprometido quando comparado ao método anterior.

Conforme mencionado no início deste artigo, um dos fatores que influenciam na determinação do preço é a aceitação do mercado. Dessa forma, pode-se agregar à análise de ambas as formas de precificação a opinião do mercado com relação aos preços, pois logicamente pode ocorrer de o mercado não querer pagar pelo produto B um preço 14,51% maior apurado pelo custo de transformação, com relação ao apurado pelo custo pleno. Do mesmo modo, pode-se estar praticando um preço no produto A abaixo do que o mercado aceitaria pagar, reduzindo a margem dele desnecessariamente. Assim, é muito importante que a empresa pondere muito bem os prós e contras de cada um dos casos.

### Análise de preços com base nos custos marginais

A partir de agora será analisada a formação de preço com base nos custos marginais. Tal método de formação de preços propicia diversos tipos de análises para chegar ao resultado esperado, pois é possível trabalhar tanto no preço dos materiais como nas quantidades, o que faz com que se consiga alcançar, em alguns casos, lucros maiores com preços menores.

Nessa análise vai ser primeiro apresentada a demonstração de resultado pelo custeio variável, considerando os preços obtidos na formação de preço pelo custo pleno, ou seja, serão levados em conta os preços de R\$ 15,43 e R\$ 15,58 para os materiais A e B, respectivamente. A seguir consta a demonstração de resultado pelo custo variável:

**Tabela 9** – Demonstração de resultado pelo custeio variável

Elementos	Produto A (R\$)	Produto B (R\$)	Total (R\$)
<b>Receita</b>	77.159.956	77.899.891	155.059.848
Impostos	17.553.890	17.722.225	35.276.115
Desoneração da folha	771.600	778.999	1.550.598
<b>Receita líquida</b>	58.834.467	59.398.667	118.233.134
<b>Custos variáveis</b>	23.260.000	25.200.000	48.460.000
Composto PVC	15.500.000	16.250.000	31.750.000
Outros materiais	6.650.000	6.950.000	13.600.000
Mão de obra direta	1.110.000	2.000.000	3.110.000
<b>Despesa variável</b>	7.650.000	5.370.000	13.020.000
<b>Margem de contribuição</b>	16.614.787	17.410.532	34.025.319
<b>Despesa fixa</b>	4.545.000	5.225.000	9.770.000
Produção	3.320.000	4.000.000	7.320.000
Outras	1.150.000	1.150.000	2.300.000
<b>IRPJ/CSLL</b>	7.949.019	8.025.247	15.974.266
<b>Lucro líquido</b>	15.430.448	15.578.420	31.008.868

Fonte: Primária (2014)

Na próxima análise o objetivo será incrementar o volume de vendas do produto B, porém há necessidade de manter o mesmo resultado em valor, visto que para ganhar mercado será preciso reduzir os preços. Dessa forma, mesmo com a queda no preço deverá ser obtido o resultado líquido de R\$ 15.578.420.

Para que seja possível ganhar mercado, isto é, aumentar o volume de vendas, será reduzido o preço de venda do produto B em 5,63%. Assim, o preço que antes era de R\$ 15,43 passará para R\$ 14,70, reduzindo a margem de contribuição do produto de 37,01% para 34,67%.

Para descobrir a quantidade necessária a ser vendida para alcançar o mesmo resultado financeiro, deve-se calcular o ponto de equilíbrio econômico, considerando a cobertura das despesas fixas mais o valor de lucro desejado, ou seja, a margem de contribuição deverá cobrir a despesa fixa de R\$ 5.225.000 e gerar um resultado líquido de R\$ 15.578.420, conforme demonstrado a seguir:

$$PEE_{\text{quant}} = \frac{\text{Gasto fixo} + \text{Resultado desejado}}{\text{Margem de contribuição unitária}}$$

$$PEE_{\text{quant}} = \frac{5.225.000 + 15.578.420 + 8.025.247}{14,70 \times 0,3467} \cong 5.656.113 \text{ unidades}$$

Observa-se que, ao aumentar o volume de vendas em 13,12%, mesmo reduzindo o preço em 5,63%, o resultado obtido será o mesmo da situação anterior, em que o preço era R\$ 15,58 e o volume de vendas era de 5.000.000 de unidades. A seguir é possível comprovar o resultado:

**Tabela 10** – Demonstração de resultado com aumento do volume do produto B

Elementos	Produto B (R\$) 5.000.000 un		Produto B (R\$) 5.656.113 un	
	Unitário	Total	Unitário	Total
<b>Receita</b>	15,43	77.159.956	14,70	83.160.841
Impostos	3,51	17.553.890	2,73	18.919.091
Desoneração da folha	0,15	771.600	0,12	831.608
<b>Receita líquida</b>	11,77	58.834.467	9,16	63.410.142
<b>Custos variáveis</b>	4,65	23.260.000	5,04	28.506.809
Composto PVC	3,10	15.500.000	3,25	18.382.367
Outros materiais	1,33	6.650.000	1,39	7.861.997
<b>Mão de obra direta</b>	0,22	1.110.000	0,40	2.262.445
<b>Despesa variável</b>	1,53	7.650.000	1,07	6.074.665
Frete	1,34	6.700.000	0,84	4.751.135
Comissões	0,11	570.000	0,14	791.856
Outras	0,08	380.000	0,09	531.675
<b>Margem de contribuição</b>	5,58	27.924.467	5,10	28.828.667
<b>Despesa fixa</b>	0,91	4.545.000	0,92	5.225.000
Produção	0,66	3.320.000	0,71	4.000.000
Outras	0,25	1.225.000	0,22	1.225.000
<b>IRPJ / CSLL</b>	1,59	7.949.019	1,42	8.025.247
<b>Lucro líquido</b>	3,09	15.430.448	2,75	15.578.420

Fonte: Primária (2014)

Pode-se ter também a situação de não haver mercado para 5.656.113 unidades do produto B e ainda assim se desejar manter o mesmo resultado total. Dessa forma é possível trabalhar com o *mix* de produtos, ajustando também as quantidades do produto A ou o preço dele para compensar o resultado do produto B e continuar com a mesma lucratividade total.

Considerando que seja possível apenas vender 5.400.000 peças do produto B, dessa vez será trabalhado o preço do produto A, a fim de descobrir por quanto esse material poderia ser vendido para chegar ao resultado total de R\$ 24.255.319.

Para o cenário de venda de 5.000.000 e 5.400.000 peças dos produtos A e B, respectivamente, também com os respectivos preços de R\$ 15,43 e R\$ 14,70, tem-se o seguinte resultado:

**Tabela 11** – Demonstração de resultado com lucro abaixo do esperado

Elementos	Produto A (R\$) 5.000.000 un.	Produto B (R\$) 5.400.000 un.	Total (R\$)
<b>Receita</b>	77.159.956	79.395.257	156.555.214
Impostos	17.553.890	18.062.421	35.616.311
Desoneração da folha	771.600	793.953	1.565.552
<b>Receita líquida</b>	58.834.467	60.538.884	119.373.351
<b>Custos variáveis</b>	23.260.000	27.216.000	50.476.000
Composto PVC	15.500.000	17.550.000	33.050.000
Outros materiais	6.650.000	7.506.000	14.156.000
Mão de obra direta	1.110.000	2.160.000	3.270.000
<b>Despesa variável</b>	7.650.000	5.799.600	13.449.600
Frete	6.700.000	4.536.000	11.236.000
Comissões	570.000	756.000	1.326.000
Outras	380.000	507.600	887.600
<b>Margem de contribuição</b>	27.924.467	27.523.284	55.447.751
<b>Despesa fixa</b>	4.545.000	5.225.000	9.770.000
Produção	3.320.000	4.000.000	7.320.000
Outras	1.225.000	1.225.000	2.450.000
<b>IRPJ / CSLL</b>	7.949.019	7.581.417	15.530.435
<b>Lucro</b>	15.430.448	14.716.867	30.147.315

Fonte: Primária (2014)

Como se pode verificar, sem variar o preço do produto A o resultado ficou R\$ 861.553 abaixo do esperado de R\$ 31.008.868, ou seja, para que se obtivesse o resultado almejado o lucro do produto A deveria ser de R\$ 16.292.001, isto é, 5,58% maior do que o atual.

Para alcançar o lucro líquido de R\$ 16.292.001, deve-se considerar no preço de venda um lucro por unidade de R\$ 3,26, visto que vai ser mantida a quantidade de 5.000.000 de unidades. Logo, tem-se que o novo preço de venda do produto A deve ser:

**Tabela 12** – Formação de preço com base no custo marginal

Elementos	%	Valor unitário
Custo variável		R\$ 4,65
Despesa variável de venda		R\$ 1,53
Despesa fixa		R\$ 0,91
Lucro desejado		R\$ 4,94
Impostos sobre as vendas	22,75%	
Desoneração da folha	1,00%	

Fonte: Primária (2014)

$$\text{Preço de venda} = \frac{4,65 + 1,53 + 0,91 + 4,94}{1 - 0,2275 - 0,01} = \text{R\$ } 15,77$$

Como se verifica, o preço que deveria ser praticado no produto A para a empresa alcançar seu objetivo é R\$ 15,77. Portanto, a próxima demonstração vai levar em conta esse preço para averiguar se o resultado desejado será atingido.

**Tabela 13** – Demonstração de resultado para alcançar o lucro desejado

Elementos	Produto A (R\$) 5.000.000 un.	Produto B (R\$) 5.400.000 un.	Total (R\$)
<b>Receita</b>	78.871.934	79.395.257	158.267.192
Impostos	17.943.365	18.062.421	36.005.786
Desoneração da folha	788.719	793.953	1.582.672
<b>Receita líquida</b>	60.139.850	60.538.884	120.678.734
<b>Custos variáveis</b>	23.260.000	27.216.000	50.476.000
Composto PVC	15.500.000	17.550.000	33.050.000
Outros materiais	6.650.000	7.506.000	14.156.000
Mão de obra direta	1.110.000	2.160.000	3.270.000
<b>Despesa variável</b>	7.650.000	5.799.600	13.449.600
Frete	6.700.000	4.536.000	11.236.000
Comissões	570.000	756.000	1.326.000
Outras	380.000	507.600	887.600
<b>Margem de contribuição</b>	29.229.850	27.523.284	56.753.134
<b>Despesa fixa</b>	4.545.000	5.225.000	9.770.000
Produção	3.320.000	4.000.000	7.320.000
Outras	1.225.000	1.225.000	2.450.000
<b>IRPJ / CSLL</b>	8.392.849	7.581.417	15.974.266
<b>Lucro</b>	16.292.001	14.716.867	31.008.868

Fonte: Primária (2014)

Observa-se que o resultado de R\$ 31.008.868 foi alcançado; para isso, a margem de contribuição do produto A teve de ser aumentada de 36,19% para 37,06%.

Como se pode ver, formar preços com base no custeio marginal propicia diversas formas de análise, gerando flexibilidade na hora de decidir quais preços serão utilizados, pelo fato de a análise se concentrar mais na margem de contribuição, evitando que o custo fixo impeça a entidade de praticar preços menores.

## ■ CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em uma realidade cada vez mais competitiva entre as empresas, é normal que a cada dia haja mais necessidade por parte da gestão das empresas de serem suportadas por informações estratégicas que auxiliem na tomada de decisão. Para tanto, tornam-se de suma importância o conhecimento e o domínio das informações fornecidas pela contabilidade de custos. Não bastasse isso, com o dinamismo cada vez maior dos mercados, aliado ao conhecimento da contabilidade de custos, deve haver também um sistema de dados que possibilite aos gestores ter informações no tempo que precisarem e com a qualidade e confiabilidade necessárias para tomarem a decisão adequada.

Saber utilizar as ferramentas para análises de custo também é fundamental para uma correta gestão, não bastando somente possuir as informações de custos. Os responsáveis pela tomada de decisão devem saber o que fazer com a informação, pois analisar custos possibilita previamente conhecer os impactos dos volumes e preços de venda praticados pela entidade, além de auxiliar no direcionamento de novas estratégias empresariais.

Com este trabalho se verificou que há diversas possibilidades de formar preços na indústria plástica, o que é benéfico para o setor, visto que cada empresa pode empregar a metodologia que mais se ajusta às suas características, portfólio e necessidades. É provável que empresas com um número elevado de materiais comercializados tendam a partir para a formação de preço utilizando os métodos baseados em custos, visto que são mais flexíveis e permitem respeitar as características de cada produto, fazendo também com que seja mais fácil a construção de *mix* de vendas, ou seja, combinações de produtos que gerem um resultado desejado.

Não se pode esquecer que, quando se fala em formação de preço, o fator aceitação de mercado nunca deve ser tratado como irrelevante, pois no final somente há sucesso na formação de preço quando o mercado aceita pagar os preços definidos. Caso contrário, de nada adianta ter domínio sobre os custos e analisar diversas metodologias de formação de preço se o mercado não estiver satisfeito e não estiver disposto a pagar pelo produto.

## ■ REFERÊNCIAS

BERNARDI, L. A. **Manual de formação de preços: políticas, estratégias e fundamentos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel**. São Paulo: Atlas, 2002.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. **CPC-16: Estoques**. Brasília, maio 2009. Disponível em: <[http://www.cpc.org.br/pdf/CPC\\_16\\_R1.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_16_R1.pdf)>. Acesso em: 22 jul. 2013.

IUDÍCIBUS, S. de *et al.* **Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades de acordo com as Normas Internacionais e do CPC**. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Desoneração da folha de pagamentos**. Disponível em: <<http://www1.fazenda.gov.br/portugues/documentos/2012/cartilhadesoneracao.pdf>>. Acesso em: 12 maio 2014.

RETO, M. A. de S. **Plástico no Sul: Região responde por 30,5% do volume e 33% do faturamento da transformação brasileira**. Disponível em: <<http://www.plastico.com.br/plastico/plastico/plastico-sul-regiao-responde-por-305-volume-e-33-faturamento-da-transformacao-brasileira/>>. Acesso em: 12 maio 2014.

RODOLFO JR., A. *et al.* **Tecnologia do PVC**. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Proeditores, 2006.

ROMAN, A. **Transformação do polietileno – PEBD**. São Paulo: ABDR, 1995.

SANTOS, J. J. **Contabilidade e análise de custos**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

\_\_\_\_\_. **Formação de preços e do lucro empresarial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1988.

VERONESI, L. B. 3 dicas simples para criar um planejamento (correto) de preços. **Infomoney**, jun. 2013. Disponível em: <<http://www.infomoney.com.br/negocios/como-vender-mais/noticia/2836314/dicas-simples-para-criar-planejamento-correto-precos>>. Acesso em: 24 jul. 2013.

ZANLUCA, J. C. **Cálculos de encargos sociais e trabalhistas**. Disponível em: <<http://www.guiatrabalhista.com.br/tematicas/custostrabalhistas.htm>>. Acesso em: 25 abr. 2014.

# Aspectos contábeis e fiscais das retenções de tributos federais nas empresas prestadoras de serviços: IRPJ, PIS, Cofins e CSLL

Fernanda Luiza Daniel Bonett Scholze<sup>1</sup>  
Marcondes Witt<sup>2</sup>

## ■ INTRODUÇÃO

A empresa que tem suas receitas oriundas de prestação de serviços precisa estar adequada às formas de contabilizar, apurar e tributar os resultados dos serviços que são prestados a outras empresas. Considerando que os registros contábeis nas empresas prestadoras de serviços possuem uma metodologia simples, porém minuciosa, torna-se possível manter um controle fiscal apropriado sobre esses registros. Existem elementos de controle que precisam ser observados para estabelecer a fidedignidade das informações nas retenções de tributos em atividades de prestação de serviços. Este é o objetivo do presente trabalho: relatar a importância da aplicação de um método de controle interno e apresentar em seu conteúdo os meios pelos quais a empresa prestadora de serviços consegue manter seus registros contábeis adequados para que todos os tributos federais incidentes sejam apurados corretamente e em conformidade com a legislação. Isso ajuda as empresas a enfrentar um grande problema, que é a adaptabilidade à apuração e ao recolhimento dos tributos federais.

## ■ REVISÃO DA LITERATURA

Diante da necessidade de manter a adaptabilidade dos registros contábeis de uma empresa, o controle interno apresenta-se como uma ferramenta operacional adequada para que sejam estreitas as relações entre os objetivos e os resultados. Para uma empresa de prestação de serviços, um sistema de informações contábeis eficiente surge como um requisito básico para alcançar o controle das inúmeras operações que são diariamente efetuadas com terceiros, bem como a mensuração correta de suas receitas e as tributações incidentes em cada operação, além de contribuir para que possíveis erros ou falhas detectadas sejam corrigidos em tempo hábil, evitando prejuízos ou danos à empresa.

O Instituto Francês de Contabilistas e Auditores, segundo Crepaldi (2011), afirma que o controle interno é formado pelo plano de organização e dos meios adotados internamente pela empresa para proteger seus bens, verificar a validade dos dados disponibilizados pela sua contabilidade, ampliar a eficácia e garantir o cumprimento das instruções administrativas da empresa.

Conforme a Norma Técnica NBC T 16.8 – Controle Interno (CFC, 2008), o controle interno é classificado nas seguintes categorias:

- Operacional – controles relacionados aos resultados alcançados pela gestão;
- Contábil – controles ligados à veracidade e fidedignidade dos registros e das demonstrações contábeis;
- Normativo – controles alusivos à observância da legislação e a regulamentos pertinentes.

Utilizando a classificação apresentada, pode-se distinguir o controle interno de uma empresa em administrativo, sendo operacional e normativo, e controle interno contábil. O controle interno administrativo ajuda a administração da empresa na condução ordenada dos seus negócios. O

<sup>1</sup> Bacharel em Ciências Contábeis pela Univille em 2014.

<sup>2</sup> Professor orientador específico no curso de Ciências Contábeis da Univille.

contábil compreende um conjunto de procedimentos ou métodos com o objetivo de proteger os ativos e produzir dados contábeis confiáveis da empresa.

Todos os eventos ocorridos na empresa têm de ser levados a conhecimento e escriturados em tempo hábil. A contabilidade da empresa precisa de informações exatas, confiáveis e oportunas, baseando-se em fatos verídicos e não em suposições. Attie (2011) destaca alguns meios principais para que se obtenha uma maior precisão e confiabilidade das demonstrações contábeis:

- Documentação fidedigna: documentação hábil para o registro das informações;
- Conciliação: busca a manutenção das informações, indicando a precisão ou a diferença entre as fontes de informação dos registros;
- Análise: observação analítica da constituição das informações;
- Plano de contas: estruturação das contas e seus dados;
- Equipamento mecânico: registros eletrônicos de acordo com as necessidades da empresa.

A contabilidade integra um sistema de controle interno, mas que não funciona independentemente das demais atividades de gestão da empresa. A função da contabilidade como instrumento de controle é de que não haja distorção nas informações, as quais podem levar a administração da empresa a conclusões erradas e prejudiciais. O objetivo dos controles contábeis é registrar as transações de forma a permitir a elaboração contínua de demonstrações financeiras e a manutenção do controle contábil sobre todos os ativos da empresa. “A importância da contabilidade para qualquer organização está na necessidade de que todas devem ter um instrumento que controle suas atividades e operações” (PADOVEZE, 2008, p. 29).

Na área da contabilidade existem procedimentos que compõem os sistemas de informações contábeis. Esses procedimentos viabilizam a elaboração das demonstrações contábeis e financeiras, obrigatórias e gerenciais. “Um bom sistema de controle interno funciona como uma peneira na detenção de erros ou irregularidades” (ALMEIDA, 2010, p. 42).

Segundo o artigo 14 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1996), todas as empresas brasileiras devem, obrigatoriamente, manter a escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão. Essa escrituração dá-se por meio de livros contábeis e relatórios, que são utilizados como instrumentos de apoio à gestão econômica e financeira da empresa. Na contabilidade, o procedimento de escrituração adequado, que proporcione controle hábil sobre ativo, passivo, receitas, custos e despesas da empresa, representa um eficiente sistema de controle interno. Um plano de contas bem elaborado facilita a contabilização e o consequente controle contábil.

Tratando-se de aspectos fiscais nas operações realizadas pelas empresas prestadoras de serviços, cabe consideração sobre as tributações federais a que essas empresas estão sujeitas, conforme suas particularidades jurídicas. Segundo Marchezin *et al.* (2005), o governo federal vem criando, desde 2004, novas modalidades de retenção de imposto e contribuições. Isso porque assim consegue agilizar a arrecadação e o controle de impostos e contribuições. Os impostos federais, para pessoas jurídicas prestadoras de serviços, retidos na fonte são: Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF); Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); Programa de Integração Social (PIS); Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

A partir do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), pode-se marcar o início do critério da retenção na fonte, enfatizado no artigo 647: “Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas, civis ou mercantis, pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional” (BRASIL, 1999). Do mesmo modo, a partir de 2004, pela Lei n.º 10.833/2003, passaram a ser exigidas retenções de PIS, Cofins e CSLL.

Os serviços prestados pelas pessoas jurídicas no Brasil estão sujeitos a tributação, em conformidade com as incidências previstas em lei, levando em consideração as regras pertinentes a cada espécie de serviço, o tomador do serviço ou o próprio regime de tributação.

Instituído no Brasil no ano de 1922, o Imposto de Renda é administrado pela Receita Federal do Brasil, sendo de competência da União. Trata-se de um imposto federal, de maneira que as regras se destinam a toda pessoa jurídica domiciliada no Brasil prestadora de serviços. Ele é aplicado sobre a renda de qualquer natureza, retido e recolhido de toda pessoa jurídica prestadora de serviço, conforme prescrito no Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99 (BRASIL, 1999). O fato gerador da retenção desse imposto é o pagamento ou crédito do rendimento a outra pessoa jurídica, e ocorre sempre na data da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou dos proventos de qualquer natureza, sem considerar acréscimos patrimoniais no conceito de renda.

O PIS foi instituído pela Lei Complementar n.º 7, de 7 de setembro de 1970, e definido conforme seu artigo 1.º: “É instituído, na forma prevista nesta Lei, o Programa de Integração Social, destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas” (BRASIL, 1970). São contribuintes do PIS as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhe são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, inclusive empresas prestadoras de serviços, empresas públicas e sociedades de economia mista e suas subsidiárias, excluídas as microempresas e as empresas de pequeno porte submetidas ao regime do Simples Nacional.

A Lei Complementar n.º 70 de 30/12/1991 institui a Cofins, atualmente regida pela Lei n.º 9.718/98 e suas alterações subsequentes.

A CSLL foi estipulada pela Lei n.º 7.689/1988, destinada ao financiamento da seguridade social. A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

A base de cálculo das contribuições é a totalidade das receitas recebidas pela pessoa jurídica prestadora de serviço, independentemente do tipo de atividade por ela praticada e da classificação contábil adotada para as receitas. A apuração da CSLL deve acompanhar a forma de tributação do lucro adotada para o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ). O valor da retenção e do recolhimento das contribuições para os serviços prestados de pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas deverá ser de 4,65%, sendo a somatória da alíquota de PIS a 0,65%, de Cofins a 3% e de CSLL a 1%. Essa alíquota entrou em vigor a partir de 2004, conforme estabelecido no artigo 93 da Lei n.º 10.833/2003, e esse percentual aplica-se também sobre os rendimentos auferidos por prestadoras de serviços enquadradas no regime de não cumulatividade do PIS e da Cofins.

Existem algumas particularidades em que a empresa prestadora do serviço fica isenta de certos tributos. Nesses casos, a empresa tomadora do serviço deverá calcular individualmente a contribuição a que o prestador estiver sujeito, aplicando a alíquota correspondente para cada contribuição. Nessa situação, a prestadora de serviço deverá apresentar à tomadora de serviço, em cada pagamento, a comprovação da não retenção amparada por medida judicial.

## ■ METODOLOGIA

O presente estudo tem como objetivo demonstrar a apuração dos tributos federais e a adequada compensação das retenções legais promovidas pelas fontes pagadoras. O estudo é focado numa empresa de prestação de serviços, enquadrada no artigo 647 do RIR/99, ou seja, na lista dos 40 serviços sujeitos a retenção na fonte.

A empresa objeto de estudo atua no ramo de serviços profissionais de auditoria, tendo optado pela tributação com base no lucro presumido, com a apuração das receitas de serviços pelo regime de caixa, conforme permissão expressa na Instrução Normativa RFB n.º 1515, de 24/11/2014.

A proposta do trabalho é apresentar os procedimentos de cálculo dos tributos federais pelo lucro presumido, com apuração trimestral, considerando como tal os trimestres civis encerrados nos meses de março, junho, setembro e dezembro de cada ano-calendário, sendo a empresa enquadrada na modalidade de tributação das receitas de serviços pelo regime de caixa. Busca-se também desenvolver um comparativo com as modalidades de retenções pelo regime de competência.

Com relação à tributação, os tipos de tributos federais incidentes nas operações dessa empresa são:

- IRPJ;
- PIS;
- Cofins;
- CSLL.

Segundo Silva (2010), o regime de caixa é mais econômico do ponto de vista tributário, mas a escrituração contábil (os registros contábeis) deve proceder pela técnica de registro pela competência, a fim de evitar distorções nos demonstrativos contábeis. Dessa forma, surge na empresa a necessidade de estabelecer um controle interno dos registros contábeis paralelamente ao recebimento de receitas, para calcular os tributos pelo regime de caixa. A legislação brasileira exige que as empresas mantenham registros obrigatórios, como o Livro Diário e o Livro Razão,

os quais contêm forma de escrituração específica em lei e procedimentos que são comumente exigidos de todas as empresas. Porém este trabalho apresenta uma forma de controle interno para a contabilidade diferenciada dos registros obrigatórios, em que os lançamentos são efetuados em planilhas e as informações fornecidas resultam das operações realizadas pela empresa.

Para demonstrar um plano de controle interno, a metodologia a ser utilizada na empresa prestadora de serviços de auditoria será o desenvolvimento de uma planilha, conforme segue:

**Quadro 1** – Planilha para controle interno

CÁLCULOS REFERENTES AO SEGUNDO TRIMESTRE DE 2013								
EMISSÃO	NOTA FISCAL	CLIENTE	RECEBIMENTO	VALOR BRUTO	IRRF	CSLL	PIS	COFINS
					1,50%	1%	0,65%	3%

Fonte: Primária

A planilha demonstrada no quadro 1, além de relevante instrumento de controle interno, tem como função subsidiar a contabilidade da empresa, bem como constituir-se em memória de cálculo e em meio de controle das obrigações tributárias. Contabilmente, essa planilha permite à empresa dar conformidade ao registro em relação ao ato correspondente, ou seja, todas as notas fiscais emitidas são especificadas quanto a sua emissão e a quem foram emitidas (cliente). Fiscalmente, assim que informados os dados dos documentos fiscais, a planilha permite visualizar todos os tributos que foram retidos na fonte no momento da sua emissão. Essas informações proporcionam um campo de visão claro para a empresa no momento de efetuar a tributação do trimestre, já que a planilha possui todos os dados necessários para tal operação. Esse tipo de controle permite auxiliar a empresa a manter a adaptabilidade nas apurações de tributos fiscais em tempo hábil.

Conforme o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), em seu artigo 516, o lucro presumido deve ser apurado ao encerramento de cada trimestre do ano-calendário (BRASIL, 1999). Assim, neste estudo, a empresa tem sua planilha com os lançamentos efetuados até o segundo trimestre, como se vê a seguir:

**Quadro 2** – Dados do trimestre

CÁLCULOS REFERENTES AO SEGUNDO TRIMESTRE DE 2013								
EMISSÃO	NOTA FISCAL	CLIENTE	RECEBIMENTO	VALOR BRUTO	IRRF	CSLL	PIS	COFINS
					1,50%	1%	0,65%	3%
30/3/2013	357	X	10/4/2013	700,00	10,50	-	-	-
31/3/2013	358	Y	10/4/2013	4.000,00	60,00	-	-	-
31/3/2013	359	Z	10/4/2013	500,00	-	-	-	-
10/4/2013	360	X	25/4/2013	5.500,00	82,50	62,00	40,30	186,00
15/4/2013	361	Y	25/4/2013	3.800,00	57,00	78,00	50,70	234,00
15/4/2013	362	Z	20/4/2013	4.200,00	63,00	-	-	-
15/4/2013	363	X	5/5/2013	2.100,00	31,50	-	-	-
30/4/2013	364	Y	5/5/2013	4.220,00	63,30	-	-	-
30/4/2013	365	Z	5/5/2013	1.700,00	25,50	-	-	-
15/5/2013	366	X	15/5/2013	6.800,00	102,00	89,00	57,85	267,00
15/5/2013	367	Y	15/5/2013	5.320,00	79,80	95,40	62,01	286,20
15/5/2013	368	Z	15/5/2013	3.100,00	46,50	-	-	-
20/5/2013	369	X	10/6/2013	3.300,00	49,50	-	-	-
20/5/2013	370	Y	10/6/2013	3.770,00	56,55	-	-	-
20/5/2013	371	Z	10/6/2013	1.990,00	29,85	-	-	-

Continua...

Continuação do quadro 2

CÁLCULOS REFERENTES AO SEGUNDO TRIMESTRE DE 2013								
EMIÇÃO	NOTA FISCAL	CLIENTE	RECEBIMENTO	VALOR BRUTO	IRRF	CSLL	PIS	COFINS
					1,50%	1%	0,65%	3%
10/6/2013	372	X	25/6/2013	6.010,00	90,15	93,10	60,52	279,30
10/6/2013	373	Y	25/6/2013	5.150,00	77,25	89,20	57,98	267,60
30/6/2013	374	Z	25/6/2013	3.200,00	48,00	-	-	-
30/6/2013	375	X	15/7/2013	2.000,00	30,00	-	-	-
30/6/2013	376	Y	15/7/2013	1.700,00	25,50	-	-	-
30/6/2013	377	Z	15/7/2013	2.340,00	35,10	-	-	-
<b>TOTAL</b>					<b>1.063,50</b>	<b>506,70</b>	<b>329,36</b>	<b>1.520,10</b>

Fonte: Primária

Pela demonstração do quadro 2 podem-se verificar os valores das notas fiscais emitidas pela empresa em decorrência dos serviços que foram por ela prestados, da mesma forma que é possível identificar as datas das operações e os tributos que foram retidos. Os tributos retidos são antecipações por parte da empresa prestadora dos serviços e, portanto, deverão ser deduzidos do valor a ser pago no final dos períodos de apuração. Os referidos tributos retidos são os seguintes:

- 1,5% IRRF;
- 1% CSSL;
- 0,65% PIS;
- 3% Cofins.

Com base nessas informações, parte-se para a apuração da base de cálculo e o cálculo dos impostos devidos sobre o lucro presumido no trimestre.

Para formar a base de cálculo tributável de uma empresa optante pelo lucro presumido, devem ser somados os faturamentos brutos e aplicada uma alíquota de presunção. No caso de uma empresa prestadora de serviços de auditoria, a alíquota de presunção é de 32%, conforme RIR/99 em seu artigo 223 (BRASIL, 1999).

A determinação da base de cálculo vai variar conforme o regime de apuração – de caixa ou de competência. A empresa em estudo é optante pelo regime de caixa, então ela tem de fazer a apuração das receitas brutas que foram efetivamente recebidas no segundo trimestre. “Regime de Caixa é o reconhecimento da receita ou despesa quando recebidas ou pagas, independente da realização” (SILVA, 2010, p. 183). Para executar tal apuração, a empresa em estudo utiliza a seguinte planilha:

**Quadro 3** – Apuração regime de caixa

APURAÇÃO DOS TRIBUTOS A RECOLHER – REGIME DE CAIXA				
DESCRIÇÃO	ABRIL	MAIO	JUNHO	TOTAL TRIMESTRE
Faturamento	18.700,00	23.240,00	23.420,00	65.360,00
PIS 0,65%	121,55	151,06	152,23	424,84
(-) Retenção	(91,00)	(119,86)	(118,50)	(329,36)
PIS a pagar	30,55	31,20	33,74	95,49
Cofins 3%	561,00	697,20	702,60	1.960,80
(-) Retenção	(420,00)	(553,20)	(546,90)	(1.520,10)
Cofins a pagar	141,00	144,00	155,70	440,70
IRPJ/CSLL DO TRIMESTRE				
BASE CÁLCULO 32%	20.915,20		BASE CÁLCULO 32%	20.915,20
IRPJ 15%	3.137,28		CSLL 9%	1.882,37
Adicional 10%	-		(-) Retenção	(506,70)
(-) Retenção	(993,00)		<b>CSLL a pagar</b>	1.375,67
<b>IRPJ a pagar</b>	2.144,28			

Fonte: Primária

Conforme o quadro 3, a apuração do PIS e da Cofins é feita comumente sobre os valores recebidos no trimestre, de forma que se aplica a alíquota de 0,65% e 3%, respectivamente, sobre o faturamento individual de cada mês, se deduzem os valores desses tributos que já foram retidos no momento do pagamento do documento fiscal e se chega ao valor total dos tributos de PIS e Cofins a pagar de cada mês, conforme disposto no artigo 2.º da Instrução Normativa SRF n.º 459, de 18/10/2004 (BRASIL, 2004a).

Para apuração do IRPJ e da CSLL, a empresa identificou todos os valores recebidos no segundo trimestre, ou seja, abril, maio e junho, e fez a apuração do seu faturamento total, somando o faturamento de cada um desses meses. Ao resultado obtido, o RIR/99 prevê que a empresa está sujeita a acréscimos oriundos de outros ganhos, rendimentos, resultados positivos alcançados pela pessoa jurídica, outras vantagens, valores recuperados e ainda outros acréscimos, porém estes não serão considerados e apurados neste estudo, visto que o objetivo é demonstrar os cálculos das retenções e apurações, tomando como base somente as receitas auferidas relativas aos serviços prestados a outras empresas.

Com base no valor apurado relativo ao faturamento, aplicou-se a alíquota de presunção de 32% e determinou-se a base de cálculo para esses dois tributos, que neste estudo é de R\$ 20.915,20.

Para o IRPJ, a alíquota de 15% é aplicada sobre a base de cálculo apurada no trimestre e, caso tal resultado exceda o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,000 pelo número de meses do respectivo período de apuração, ou seja, R\$ 60.000,000, a empresa estaria sujeita à incidência de 10% como adicional do imposto devido, conforme artigo 542 do RIR/99 (BRASIL, 1999). Do imposto apurado, deduzem-se todas as retenções efetuadas na fonte durante o segundo trimestre pela emissão de nota fiscal. Ao final, apresenta-se o total de IRPJ a pagar no período.

Para a CSLL, aplica-se a alíquota de 9% sobre a base de cálculo contabilizada no trimestre. Do imposto apurado, deduzem-se todas as retenções efetuadas na fonte durante o segundo trimestre no momento do pagamento do documento fiscal. Ao final, apresenta-se o total de CSLL a pagar no período.

Com base nos quadros 2 e 3, os lançamentos contábeis das operações realizadas por essa empresa durante o trimestre, desde o momento de emissão do documento fiscal até o pagamento dos tributos apurados no período, são registrados em contas específicas na contabilidade, apresentadas no quadro a seguir:

**Quadro 4** – Lançamentos contábeis do trimestre

LANÇAMENTO	CONTA	ABRIL	MAIO	JUNHO
Débito	Banco conta movimento	5.129,50	7.899,70	8.924,10
Crédito	Clientes a receber	5.129,50	7.899,70	8.924,10
Débito	Banco conta movimento	12.646,50	14.134,24	13.296,90
Débito	Clientes a receber	7.899,70	8.924,10	5.949,40
Débito	IRF a recuperar	322,80	364,20	306,00
Débito	CSLL a recuperar	140,00	184,40	182,30
Débito	PIS a recuperar	91,00	119,86	118,50
Débito	Cofins a recuperar	420,00	553,20	546,90
Crédito	Serviços prestados	21.520,00	24.280,00	20.400,00
Débito	Despesa IRPJ	1.032,96	1.165,44	979,20
Débito	Despesa CSLL	619,78	699,26	587,52
Débito	PIS sobre serviços	139,88	157,82	132,60
Débito	Cofins sobre serviços	645,60	728,40	612,00
Crédito	IRPJ a recolher	1.032,96	1.165,44	979,20
Crédito	CSLL a recolher	619,78	699,26	587,52
Crédito	PIS a recolher	139,88	157,82	132,60
Crédito	Cofins a recolher	645,60	728,40	612,00
Crédito	IRF a recuperar	322,80	364,20	306,00
Crédito	CSLL a recuperar	140,00	184,40	182,30
Crédito	PIS a recuperar	91,00	119,86	118,50
Crédito	Cofins a recuperar	420,00	553,20	546,90
Débito	IRPJ a recolher	322,80	364,20	306,00
Débito	CSLL a recolher	140,00	184,40	182,30
Débito	PIS a recolher	91,00	119,86	118,50
Débito	Cofins a recolher	420,00	553,20	546,90
Débito	PIS a recolher	48,88	37,96	14,10
Débito	Cofins a recolher	225,60	175,20	65,10
Crédito	Banco conta movimento	274,48	213,16	79,20
<b>IRPJ / CSLL DO TRIMESTRE</b>				
Débito	PIS a recolher			2.144,28
Débito	Cofins a recolher			1.375,67
Crédito	Banco conta movimento			3.519,95

Fonte: Primária

Mesmo a empresa sendo optante pelo lucro presumido, com a apuração da tributação pelo regime de caixa, todos os lançamentos contábeis das suas operações devem ser escriturados observando o princípio da competência, de acordo com Silva (2010), a fim de evitar distorções nos demonstrativos contábeis.

Para efetuar a comparação entre os regimes de apuração, utiliza-se para o regime de competência o mesmo modelo de planilha de controle interno empregado para o regime de caixa, porém com informações divergentes, como se observa:

**Quadro 5** – Apuração de regime de competência

<b>APURAÇÃO DOS TRIBUTOS A RECOLHER – REGIME DE COMPETÊNCIA</b>				
DESCRIÇÃO	ABRIL	MAIO	JUNHO	TOTAL TRIMESTRE
Faturamento	21.520,00	24.280,00	20.400,00	66.200,00
PIS 0,65%	139,88	157,82	132,60	430,30
(-) Retenção	(91,00)	(119,86)	(118,50)	(329,36)
PIS a pagar	48,88	37,96	14,11	100,95
Cofins 3%	645,60	728,40	612,00	1.986,00
(-) Retenção	(420,00)	(553,20)	(546,90)	(1.520,10)
Cofins a pagar	225,60	175,20	65,10	465,90
<b>IRPJ/CSLL DO TRIMESTRE</b>				
BASE CÁLCULO 32%	21.184,00		BASE CÁLCULO 32%	21.184,00
IRPJ 15%	3.177,60		CSLL 9%	1.906,56
Adicional 10%	-		(-) Retenção	(506,70)
(-) Retenção	(993,00)		<b>CSLL a pagar</b>	1.399,86
<b>IRPJ a pagar</b>	2.184,60			

Fonte: Primária

No regime de competência a empresa deve reconhecer o seu faturamento dentro do trimestre em que ele foi originado. “A receita será contabilizada no período em que for gerada, independentemente do seu recebimento” (MARION, 2009b, p. 85). Sendo assim, a empresa em estudo somou todos os valores brutos das notas fiscais que foram emitidas com data entre 1.º de abril e 30 de junho de 2013.

Feita a apuração do faturamento total do trimestre pelo regime de competência, a empresa parte para a apuração dos tributos devidos, seguindo os mesmos procedimentos adotados no cálculo do regime de caixa.

Com base nos quadros 3 e 5, é possível comparar as diferenças entre os dados apresentados em cada um deles, visto que os regimes de apuração são divergentes entre si. Por intermédio das planilhas desenvolvidas, a empresa pode promover uma gestão tributária eficiente.

Observando os quadros apresentados, nota-se que a empresa mantém um controle interno das suas receitas, principalmente o controle da apuração dos tributos em cada período. Com as planilhas de controle, a empresa pode contar com os dados que nelas são apresentados para realizar as escriturações obrigatórias e exigidas pelo fisco, bem como auxiliar no preenchimento de guias acessórias, como as guias de recolhimento de tributos a pagar. Conforme afirma Silva (2010), a contabilidade é fundamental para fornecer informações aos seus usuários internos e externos, inclusive a fiscalização. Por isso é importante que todas as empresas, prestadoras de serviços ou não, mantenham seus registros contábeis, fiscais e societários adequados e acessíveis, evitando assim possíveis e cabíveis penalidades pelo fisco.

## ■ CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo norteou-se no problema levantado com o objetivo de analisar se o estabelecimento de um controle interno pode facilitar os meios de registros contábeis e a correta aplicação tributária de uma empresa prestadora de serviços.

Com esta pesquisa, demonstrou-se a importância de manter todos os registros das atividades da empresa adequados, por intermédio da contabilidade interna da companhia, viabilizando maior eficiência para efetuar os cálculos dos tributos à qual ela está sujeita. Evidenciou-se também a importância de decidir entre duas ou mais opções, realizando comparações para poder definir a mais

vantajosa. É o caso dos tipos de regimes de tributação, os quais devem ser comparados antes de fazer a escolha, mas é importante ficar atento às restrições da legislação.

Ao longo da pesquisa compreenderam-se os modos de tributação federais sobre prestação de serviço existentes no país, em suas diferentes formas de incidência, alíquotas aplicáveis e prazos de recolhimento.

Conforme a exemplificação adotada neste estudo, por meio de uma empresa prestadora de serviços de auditoria, verificou-se que a implantação de uma forma de controle das operações feitas em cada período proporciona à empresa uma ferramenta auxiliar excelente para projetar e efetuar os devidos cálculos e apurações da tributação. Para tanto, ficam claras a necessidade e a importância de o profissional da contabilidade da empresa aplicar com eficácia os seus conhecimentos técnicos conforme a legislação, que neste exemplo enquadra a empresa no lucro presumido, permitindo a escolha entre os regimes de competência e de caixa. Com isso, demonstra-se a relevância de considerar a adaptabilidade dos registros contábeis e de observar os princípios de classificação contábil, as competências de retenção e compensação, atingindo assim a autenticidade das informações contábeis e de seus respectivos registros fiscais pertinentes. Esses são os elementos de controle que devem ser considerados para estabelecer a fidedignidade das informações nas retenções de tributos em atividades de prestação de serviços.

Este trabalho não esgota as possibilidades para o assunto tratado. Para futuras pesquisas sobre o tema, sugere-se realizar estudos sobre a implantação de um sistema de informações contábeis, como uma ferramenta para o controle contábil da empresa. Outra possibilidade seria diagnosticar, em uma empresa que possua um sistema de informação contábil, os procedimentos de controle interno adotados, diante das perspectivas de sua utilização.

## ■ REFERÊNCIAS

ALMEIDA, M. C. **Auditoria**: um curso moderno e completo. São Paulo: Atlas, 2010.

AMARO, L. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2006.

ANDRADE FILHO, E. O. **Manual do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas**. São Paulo: Atlas, 2000.

ATTIE, W. **Auditoria interna**. São Paulo: Atlas, 2011.

BORGES, H. B. **Gerência de impostos**: IPI, ICMS, ISS, IR. São Paulo: Atlas, 2011.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. Organização do texto: Juarez de Oliveira. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

\_\_\_\_\_. **Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR/99**. Brasília, 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3000.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm)>. Acesso em: 12 nov. 2013.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa RFB n.º 1515, de 24 de novembro de 2014**. Brasília, 2014. Disponível em: <<http://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=58604#1469762>>. Acesso em: 27 jul. 2015.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa SRF n.º 459, de 18 de outubro de 2004**. Brasília, 2004a. Disponível em: <<http://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15365>>. Acesso em: 27 jul. 2015.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar n.º 7, de 7 de setembro de 1970.** Brasília, 1970. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp07.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp07.htm)>. Acesso em: 6 fev. 2014.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar n.º 70, de 30 de dezembro de 1991.** Brasília, 1991. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp70.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp70.htm)>. Acesso em: 6 fev. 2014.

\_\_\_\_\_. **Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1996.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de Direito Tributário aplicáveis à União, estados e municípios. Brasília, 1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em: 27 jul. 2015.

\_\_\_\_\_. **Lei n.º 7.689, de 15 de dezembro de 1988.** Brasília, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L7689.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L7689.htm)>. Acesso em: 6 fev. 2014.

\_\_\_\_\_. **Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998.** Brasília, 1998. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/CCIVIL\\_03/leis/L9718.htm](http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/leis/L9718.htm)>. Acesso em: 6 fev. 2014.

\_\_\_\_\_. **Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003.** Brasília, 2003. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/L10.833compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833compilado.htm)>. Acesso em: 2 fev. 2014.

\_\_\_\_\_. **Lei n.º 10.865, de 30 de abril de 2004.** Brasília, 2004b. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2004/lei/l10.865.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/l10.865.htm)>. Acesso em: 7 fev. 2014.

\_\_\_\_\_. **Lei n.º 10.925, de 23 de julho de 2004.** Brasília, 2004c. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2004/lei/l10.925.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/l10.925.htm)>. Acesso em: 7 fev. 2014.

CHAVES, F. C. **Planejamento tributário na prática: gestão tributária aplicada.** São Paulo: Atlas, 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **Resolução CFC n.º 1.135, de 25 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.8 denominando-a Controle Interno. 2008. Disponível em <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2008/001135](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001135)>. Acesso em: 27 jul. 2015.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC n.º 1.212, de 24 de janeiro de 2014.** Aprova a NBC TA 315 denominando-a Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente. 2014. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?codigo=2014/NBCTA315](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2014/NBCTA315)>. Acesso em: 27 jul. 2015.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC n.º 1.328, de 18 de março de 2011.** Aprova a NBC T 11 denominando-a Normas de Auditoria Independente. 2011. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?codigo=2011/001328](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2011/001328)>. Acesso em: 27 jul. 2015.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Curso de contabilidade aplicada.** São Paulo: Atlas, 1994.

CREPALDI, S. A. **Auditoria contábil: teoria e prática.** São Paulo: Atlas, 2011.

DIAS, E. P. A responsabilidade tributária de terceiros à luz do Código Tributário Nacional. **Conteúdo Jurídico**, Brasília, 11 out. 2011. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.33584>>. Acesso em: 27 abr. 2014.

HIGUCHI, H. *et al.* **Imposto de renda das empresas: interpretação e prática.** São Paulo: IR Publicações, 2011.

IBRACON. **Normas internacionais de auditoria e código de ética profissional**. Colaboração CFC e IFAC. São Paulo: Atlas, 1999.

LUIZ JUNIOR, José. **Limitações no poder de tributar**. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/1935/Limitacoes-no-poder-de-tributar>>. Acesso em: 27 abr. 2014.

MACHADO, H. de B. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2004.

MARCHEZIN, G. *et al.* **Manual prático de retenção de impostos e contribuições**. 4. ed. São Paulo: IOB; Thomson, 2005.

MARION, J. C. **Contabilidade básica**. São Paulo: Atlas, 2009a.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade empresarial**. São Paulo: Atlas, 2009b.

OLIVEIRA, L. M. de *et al.* **Manual de contabilidade tributária: textos e teses com as respostas**. São Paulo: Atlas, 2011.

PADOVEZI, C. L. **Introdução à contabilidade: com abordagem para não-contadores**. São Paulo: Cengage Learning, 2008.

PEREZ JUNIOR, J. H. *et al.* **Elaboração das demonstrações contábeis**. São Paulo: Atlas, 2002.

REIS, L. G. dos *et al.* **Manual de contabilização de tributos e contribuições sociais**. São Paulo: Atlas, 2012.

REZENDE, A. J. *et al.* **Contabilidade tributária: entendendo a lógica dos tributos e seus reflexos sobre os resultados das empresas**. São Paulo: Atlas, 2010.

SANTOS, J. L. dos *et al.* **Contabilidade avançada: aspectos societários e tributários**. São Paulo: Atlas, 2012.

SILVA, L. L. da. **Contabilidade geral e tributária**. São Paulo: IOB, 2010.

SLAIBI FILHO, N.; GOMES, P. P. V. **Vocabulário jurídico**. 29. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

THOMÉ, I. **Empresas de serviços contábeis: estrutura e funcionamento**. São Paulo: Atlas, 2001.



# O reconhecimento e a mensuração dos ativos intangíveis gerados internamente e adquiridos pela combinação de negócios

Flávio Kulkamp<sup>1</sup>  
Volnei Avilson Soethe<sup>2</sup>

## ■ INTRODUÇÃO

Este artigo trata dos aspectos para reconhecimento e mensuração dos ativos intangíveis de uma empresa gerados internamente e os adquiridos em uma combinação de negócios. Com grandes alterações trazidas pela Lei n.º 11.638/2007, torna-se de suma importância saber a maneira correta de aplicar o reconhecimento de um ativo intangível, de modo a evitar demonstrações financeiras com resultados distorcidos.

## ■ ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DOS ATIVOS INTANGÍVEIS

O ativo intangível, por ter forma abstrata, torna-se um dos componentes das demonstrações contábeis com difícil mensuração, uma vez que é reconhecido somente quando não há dúvidas sobre o valor real a ser lançado.

Mesmo com toda essa dificuldade, o *Manual de normas internacionais de contabilidade* (2010, p. 369) descreve que “o alto volume investido em ativos intangíveis resultou, inevitavelmente, na busca por maior orientação para o seu tratamento contábil”. Assim, apesar de ser de difícil tratamento contábil, os profissionais devem fazer o máximo para identificar os ativos intangíveis, de modo que a escrituração contábil não se torne omissa.

A mensuração do ativo intangível passa pela elaboração do balanço patrimonial, que se refere à imagem de uma empresa em um determinado período e que traz as informações financeiras e patrimoniais necessárias a todos os usuários da contabilidade interessados nessa empresa.

Braga (2012, p. 58) menciona a finalidade do balanço patrimonial: “o balanço patrimonial tem por objetivo demonstrar a situação do patrimônio da empresa em determinada data – normalmente, ao término de cada exercício social”.

O balanço patrimonial é dividido em duas partes; em uma está o ativo, e na outra, o passivo, e ambas possuem grupos, subgrupos e por fim as contas.

De acordo com o CPC 00 (CPC, 2010a), “ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade”. Verifica-se no dia a dia que as contas mais comuns a serem utilizadas são: caixa, duplicatas a receber, estoque, máquinas e equipamentos.

Iudícibus (2010) garante que, para ser considerada uma conta do ativo, é preciso atender simultaneamente a quatro requisitos:

- Constituir bem ou direito para a empresa;
- Ser de propriedade, posse ou controle de longo prazo da empresa;
- Ser mensurável monetariamente;
- Trazer benefícios presentes e futuros.

<sup>1</sup> Bacharel em Ciências Contábeis pela Univille em 2014.

<sup>2</sup> Professor orientador específico no curso de Ciências Contábeis da Univille.

O *Manual de normas internacionais de contabilidade* (2010, p. 7) complementa a posição de Ludícibus: “um ativo não é reconhecido no balanço patrimonial quando desembolsos tiverem sido incorridos ou comprometidos, dos quais seja improvável a geração de benefícios econômicos para a entidade após o período contábil corrente”.

A parte do ativo no balanço patrimonial, porém, não é demonstrada somente por bens ou direitos de forma aleatória. Deve-se adotar toda uma sequência, em que o primeiro valor, no topo do balanço, será composto pelo item da empresa que possa ser transformado em dinheiro muito mais rápido que qualquer outro bem que componha o ativo. Na maioria dos casos essa conta é o caixa da empresa.

Marion (2009, p. 66) descreve: “somando-se caixa com máquinas, duplicatas a receber com veículos e assim por diante, haveria muita dificuldade para interpretar e analisar o balanço”. Por conta do que está descrito nessa afirmação, os bens que compõem o ativo são divididos de maneira primária em circulante e não circulante, de modo que no circulante são considerados os bens e direitos que podem ser realizados, em regra geral, no período de 12 meses. Já no não circulante, são demonstrados os bens e direitos que são realizáveis em um prazo superior a 12 meses. Após essa primeira separação, os itens são novamente divididos, dependendo de sua funcionalidade para a empresa e para uma melhor análise dos usuários da contabilidade. Conforme descreve Ludícibus (2010, p. 32), “o ativo está disposto em grupos de contas homogêneas ou de mesmas características [...], são agrupados de acordo com sua liquidez, isto é, de acordo com a rapidez com que podem ser convertidos em dinheiro”.

Dessa forma, citam-se alguns desses grupos que formam o circulante, como: caixa e equivalentes de caixa, contas a receber, estoques. Já no não circulante se enfatizam os grupos de investimentos, imobilizado e intangível. As contas dentro desses grupos, por sua vez, devem obedecer ao mesmo critério de liquidez que rege todo o ativo.

No grupo dos ativos encontram-se os bens tangíveis, elementos que compõem a maioria dos ativos das empresas, sendo qualquer bem físico que possa ser “tocado”, evidenciado geralmente no imobilizado, mas em alguns casos podem figurar no grupo de investimentos, por exemplo.

Outro grupo pertencente aos ativos se refere aos bens intangíveis, que, conforme Ludícibus (2010, p. 264), “são agregados de benefícios econômicos futuros sobre os quais uma dada entidade detém o controle e exclusividade na sua exploração”. Marion (2009, p. 218) entende que bens intangíveis são, “como a palavra sugere, ativos que não têm substância física e que, por serem abstratos, não podem ser tocados, palpados, mas podem ser comprovados”, porém de mensuração muito mais difícil.

Por *passivo* de uma empresa se entendem todas as obrigações que ela tem para com terceiros, sejam eles fornecedores, bancos, governo ou até mesmo investidores. O passivo utiliza basicamente o mesmo conceito do ativo, com relação à classificação de suas contas contábeis; conforme descreve Ludícibus (2010, p. 36), “por um lado, no ativo aparecem as contas que se converterão mais rapidamente em dinheiro e, por outro lado, no passivo, são detectadas, prioritariamente, as contas que devem ser pagas mais rapidamente”.

Basicamente, o passivo é classificado de acordo com o vencimento de suas obrigações, devendo, da mesma forma que no ativo, fazer uma distinção do que é circulante e não circulante, ou seja, o vencimento de suas obrigações em um período de 12 meses ou superior a eles, podendo após essa divisão, de curto e longo prazo, agrupar as contas conforme suas características semelhantes.

Além do ativo e do passivo, outro grupo de contas do balanço patrimonial é o patrimônio líquido. Sobre este, Braga (2012, p. 64) afirma que “integram o patrimônio líquido as contas representativas dos capitais próprios que registram os recursos provenientes de sócios ou acionistas, bem como suas variações em decorrência dos resultados da gestão econômico-financeira da empresa”.

O patrimônio líquido abrange os valores que a empresa tem como obrigação para com os sócios ou acionistas, uma vez que é composto basicamente pelo dinheiro investido por eles e pelo lucro evidenciado no exercício, por meio da Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) ou de outros resultados abrangentes.

Os grupos que compõem o passivo são: circulante e não circulante. No passivo circulante são registrados os valores das seguintes contas: empréstimos, financiamentos, fornecedores e obrigações tributárias e trabalhistas. Já no passivo não circulante são registrados os valores das contas: empréstimos e financiamentos a longo prazo.

Já no caso do patrimônio líquido, os grupos imprescindíveis em um balanço são capital social, reservas de lucros e prejuízos acumulados.

Por DRE, tem-se a forma estruturada de visualização da situação de lucro ou prejuízo alcançada por uma empresa durante um determinado exercício, considerando para isso receitas, custos e despesas.

Ludícibus (2010, p. 4) evidencia a funcionalidade da DRE para os investidores e acionistas, descrevendo que “o lucro líquido demonstrado é o valor final a ser adicionado ao patrimônio líquido da empresa que, em última análise, pertence aos acionistas ou é distribuído como dividendo”.

Destacam-se na DRE duas contas fundamentais para comparação entre os bens tangíveis e os intangíveis. Muitos bens da empresa, sejam eles tangíveis ou intangíveis, devem ter apropriada mensalmente uma parcela de seu valor total para despesa em duas contas, chamadas de *despesa com depreciação* e *despesa com amortização*. Braga (2012) enfatiza o objetivo da depreciação e da amortização ressaltando que, com o intuito de recuperar os custos dos investimentos, em imobilizações e intangíveis, em virtude de seu desgaste físico e tecnológico, a contabilidade utiliza procedimentos de diluição desses custos, distribuindo-os pelo período de vida útil econômica de cada elemento do ativo.

Assim, Braga comprova que, pelo desgaste físico ocorrido com os bens do ativo imobilizado, se observou a necessidade de contabilizar tal desgaste com base na possível vida útil desse bem que compõe o ativo, bem como o desgaste financeiro dos intangíveis.

Para os bens tangíveis, Marion (2009, p. 221) cita que “é necessário estimar a vida útil do bem, isto é, quanto ele vai durar, levando em consideração as causas físicas [...] e as causas funcionais”.

Da mesma forma que os bens tangíveis, no caso dos intangíveis ocorre a amortização, cuja vida útil também tem de ser levada em conta. Porém, quando esse período de vida não puder ser mensurado de forma confiável, deve-se utilizar a taxa de 10% ao ano, ou seja, dez anos. Esse percentual é aplicado apenas para as empresas de menor porte; as de maior porte, na indefinição da vida útil, devem fazer pelo menos anualmente o teste de *impairment*.

Ludícibus (2010) indica a aplicação da amortização para os ativos intangíveis, como ocorre nos casos de perda do valor do capital na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado.

## ■ ESTRUTURA DO BALANÇO PATRIMONIAL E DRE COM BASE NOS ATIVOS INTANGÍVEIS

Certas mudanças ocorreram na contabilidade com a inserção das Leis n.º 11.638/07 e n.º 11.941/09. Uma delas se deu em um grupo do ativo que inseriu o grupo denominado intangíveis, que, anterior à data de tais leis, era considerado um grupo meramente gerencial para fins de aquisição e vendas de sociedades e não tinha evidenciação contábil relevante.

As mudanças que as leis trouxeram tiveram como finalidade evidenciar os bens incorpóreos de determinada sociedade, na parte de estrutura do balanço patrimonial, conforme descreve Ludícibus (2010, p. 263): “foi criado o grupo de ‘intangível’, que passou a figurar como um ativo não circulante, assim como o realizável a longo prazo, os investimentos de longo prazo e o ativo imobilizado”. Dessa forma, o ativo intangível passou a ter um grupo próprio, ao contrário de como era reconhecido anteriormente, quando figurava no imobilizado.

O *Manual de normas internacionais de contabilidade* (2010, p. 324) destaca a importância do reconhecimento dos ativos intangíveis: “é notório que em muitos segmentos de negócios a maior parte da geração de valor esteja atrelada justamente à parcela intangível”.

Por causa da necessidade de evidenciar os intangíveis de uma negociação, por exemplo, o intangível passou a ter um valor maior em termos de contabilidade.

Marion (2009, p. 217) esclarece a natureza do ativo imobilizado ao afirmar: “entende-se por ativo imobilizado todo o ativo de natureza relativamente permanente, que se utiliza na operação dos negócios de uma empresa e que não se destina à venda”. Fica clara na afirmação a finalidade de

ativo imobilizado, que são bens físicos que ajudam de alguma forma na funcionalidade da operação da empresa, porém não têm como objetivo a sua comercialização em curto prazo.

De certa forma, a definição de ativo imobilizado torna-se parecida para os intangíveis, tendo sua principal diferença no que se refere à parte intangível.

O *Manual de normas internacionais de contabilidade* (2010, p. 325) descreve o conceito dos ativos intangíveis do seguinte modo: “ativo não monetário identificável e sem substância física”. O intangível, como qualquer outro item do ativo, deve ter como base a consecução de benefícios econômicos futuros; caso não possa ser comprovada a obtenção desse benefício ou algum dos outros critérios, o valor será apropriado totalmente para despesa.

Conforme Braga (2012), será definido como ativo intangível quando:

- possa ser separado da empresa e vendido, transferido, licenciado, alugado, trocado ou participe de qualquer operação similar, individualmente ou junto com um contrato;
- conforme CPC 04 (CPC, 2010b) sobre ativos intangíveis, resultar de direitos contratuais ou direitos legais, independentemente se tais direitos forem transferíveis ou separáveis da empresa.

Iudícibus (2010, p. 264) observa a necessidade de acompanhamento do intangível mesmo após sua mensuração: “A mensuração subsequente e o acompanhamento periódico do intangível, além da definição da sua própria natureza, são etapas cruciais no processo de produção de informações pela Contabilidade”.

Assim, a contabilidade deve saber mensurar um item do ativo intangível, ficar atenta às transformações ocorridas nesses itens, bem como avaliar suas informações a fim de escriturar tais bens de forma segura, precisa e confiável.

## ■ RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO DO ATIVO INTANGÍVEL DE FORMA CONTÁBIL

Nos estágios de reconhecimento e mensuração dos ativos intangíveis na contabilidade, existem alguns critérios e regras a serem seguidos para que se possa efetuar a contabilização deles de forma correta e precisa.

A categoria de elementos intangíveis é ampla, conforme CPC 04 (CPC, 2010b, p. 6-7):

*Softwares*, patentes, direitos autorais, direitos sobre filmes cinematográficos, listas de clientes, direitos sobre hipotecas, licenças de pesca, quotas de importação, franquias, relacionamentos com clientes ou fornecedores, fidelidade de clientes, participação no mercado e direitos de comercialização.

O que acontece, porém, é que nem todos esses elementos intangíveis podem ser considerados ativos intangíveis porque nem todos atendem aos três critérios para o reconhecimento nessa forma, ou seja: gerar benefícios econômicos futuros, ser possível de identificar e ser possível de controlar.

A *identificação* é um dos primeiros itens a serem levados em conta para o reconhecimento do ativo intangível. Assim, certo ativo que possui elementos tanto tangíveis quanto intangíveis precisa ser avaliado conforme sua funcionalidade, de modo que, se a parte intangível depender da tangível para o funcionamento ou vice-versa, ele deve ser considerado ativo imobilizado.

Quando não for necessário avaliar em conjunto o tangível e o intangível para efeito de reconhecimento, o tangível continuará sendo ativo imobilizado, porém a parte do elemento intangível será classificada como ativo intangível.

O CPC 04 (CPC, 2010b, p. 4) evidencia o exposto por meio de um exemplo prático, afirmando que

um *software* de uma máquina-ferramenta controlada por computador que não funciona sem esse *software* específico é parte integrante do referido equipamento, devendo ser tratado como ativo imobilizado. O mesmo se aplica ao sistema operacional de um computador. Quando o *software* não é parte integrante do respectivo *hardware*, ele deve ser tratado como ativo intangível.

Observando o exemplo, a identificação se faz quando é possível separar o intangível do restante; mesmo sendo imaterial pode ser “visualizado” no sentido figurado.

Iudícibus (2010, p. 264) descreve dois critérios para identificar um intangível:

- (i) [se] for separável, ou em outras palavras puder ser separado da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, individualmente ou junto com um contrato, ativo ou passivo relacionado, independentemente da intenção de uso pela entidade;
- ou (ii) resultar de direitos contratuais ou outros direitos legais, independentemente de tais direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações. Essa identificação é necessária para diferenciá-lo do *goodwill*, que é um intangível não identificável.

O *Manual de normas internacionais de contabilidade* (2010) demonstra o conceito de identificação dos intangíveis assegurando que os ativos poderão ser identificados individualmente e reconhecidos separadamente. Dessa forma o referido manual visa diferenciar o intangível a ser contabilizado do *goodwill*, que na maioria dos casos é adquirido em uma combinação de negócios com o preço pago maior do que o patrimônio líquido da investida valia. Deve-se nesse caso distinguir o maior número possível de ativos intangíveis, mesmo que estes não tenham sido reconhecidos na antiga entidade, para que sejam contabilizados no mesmo grupo, porém em contas separadas, evidenciando assim o *goodwill* dos demais intangíveis identificáveis.

Para o *controle do intangível* o CPC 04 (CPC, 2010b, p. 7) expõe: “A ausência de direitos legais dificulta a comprovação do controle”. Ou seja, caso a entidade não tenha em certos eventos um contrato afirmando que é detentora de tal direito, ela corre risco de não reconhecê-lo como ativo intangível.

Por fim, e não menos importante, é necessário identificar em um elemento intangível, para que seja considerado ativo, se ele atende ao critério de obtenção de benefícios econômicos futuros.

Desse modo, o CPC 04 (CPC, 2010b, p. 8) ilustra o conceito de benefícios econômicos futuros afirmando que “os benefícios econômicos futuros gerados por ativo intangível podem incluir a receita da venda de produtos ou serviços, redução de custos ou outros benefícios resultantes do uso do ativo pela entidade”.

Iudícibus (2010, p. 264) afirma ainda: “Esses benefícios podem se materializar para a entidade por meio do incremento da receita de venda de produtos ou serviços ou da redução de custos”.

O *Manual de normas internacionais de contabilidade* (2010, p. 371) também conceitua benefícios econômicos futuros citando que eles “não incluem somente as receitas futuras da venda de produtos ou serviços, mas também economias de custo”.

Dessa forma, o benefício econômico futuro para o qual o intangível colaborar não está atrelado somente à obtenção de receita, mas também à diminuição dos custos da empresa, de modo que esta lucrará ao empregar o ativo intangível – em outras palavras, pagando menos ou ganhando mais.

O reconhecimento e a contabilização de um ativo intangível ocorrerão somente se ele puder ser mensurado com segurança, sendo contabilizado apenas na existência de benefícios econômicos futuros, tendo como base a utilização de premissas razoáveis e comprováveis, para representar a melhor avaliação da administração em relação ao conjunto e condições econômicas que existirão durante a vida útil do ativo.

Sobre o reconhecimento do ativo intangível, Iudícibus (2010, p. 265) afirma: “Aqueles intangíveis que forem individualmente transicionados devem ser contabilizados pelo custo incorrido na operação”.

O *Manual de normas internacionais de contabilidade* (2010, p. 371) também define o método de reconhecimento do intangível: “Quando de seu reconhecimento inicial, o ativo intangível deverá ser mensurado pelo custo”. O manual destaca nessa situação o custo histórico, que é o método de reconhecimento de todos os ativos adquiridos, podendo alguns ser reavaliados se permitido por lei, porém o reconhecimento inicial será pelo valor adquirido. O valor desembolsado na aquisição do intangível, seja de forma monetária ou por intermédio de outro bem, torna-se o próprio valor do ativo intangível a ser reconhecido na contabilidade. No caso de aquisição de forma monetária, não existe a necessidade de outro tipo de mensuração para a contabilização, de modo que o valor em dinheiro é o valor real. Porém, na hipótese de aquisição por permuta, como cita o manual, é necessário haver uma avaliação de mercado para que se dê o reconhecimento desse ativo de maneira justa.

O CPC 04 (CPC, 2010b, p. 10) afirma que na contabilização referente aos custos dos ativos intangíveis adquiridos separadamente devem ser considerados:

- (a) seu preço de compra, acrescido de impostos de importação e impostos não recuperáveis sobre a compra, depois de deduzidos os descontos comerciais e abatimentos; e
- (b) qualquer custo diretamente atribuível à preparação do ativo para a finalidade proposta.

Como o ativo imobilizado, os demais custos incorridos para deixar o ativo intangível pronto para funcionar compõem o valor a ser contabilizado como tal.

Após citar que os custos incorridos para que o intangível esteja em condições para sua utilização devem ser reconhecidos por meio de contabilização nos relatórios contábeis da empresa, de modo que estes não estejam ligados diretamente ao ativo intangível, e sim ao contexto operacional da empresa como um todo, o *Manual de normas internacionais de contabilidade* (2010, p. 372) enumera alguns casos:

- (i) custos incorridos na introdução de um novo produto ou serviço (incluindo propaganda e atividade promocionais);
- (ii) custos de transferência das atividades para um novo local ou para uma nova categoria de clientes (incluindo custos de treinamento);
- (iii) custos administrativos e outros custos indiretos em geral.

O exemplo traz os gastos que não são mensurados como ativo, mas sim como despesa, por não serem gastos empregados de forma direta no ativo intangível e sim de forma indireta.

Os custos incorridos para deixar o ativo intangível pronto para sua utilização ocorrem, porém devem parar quando o ativo estiver nas condições necessárias para seu funcionamento, ou as condições que foram pretendidas na sua aquisição, tal como definido pelo CPC 04 (CPC, 2010b), em que o reconhecimento dos custos no valor contábil de ativo intangível cessa quando esse ativo está nas condições operacionais almejadas pela direção. Portanto, os custos incorridos no uso, na mudança ou na reinstalação de ativo intangível não devem ser incluídos no seu valor contábil, e sim reconhecidos como despesa do período.

Existe a possibilidade de os ativos intangíveis serem adquiridos em operação de permuta de ativos, ou seja, mediante troca de determinado bem, contudo é preciso observar alguns pontos, como exposto no *Manual de normas internacionais de contabilidade* (2010, p. 373): “O ativo intangível adquirido é mensurado pelo valor justo a menos que: a) a transação não tenha substância comercial; ou b) nem o valor justo do ativo recebido ou do ativo entregue possam ser mensurados com segurança”. Com isso, a possibilidade para seu reconhecimento ocorrerá pelo seu valor de custo, conforme CPC 04 (CPC, 2010b, p. 14): “Se o ativo adquirido não for mensurável ao valor justo, seu custo deve ser determinado pelo valor contábil do ativo cedido”.

O *Manual de normas internacionais de contabilidade* (2010), nessa lógica, cita a diferença do ágio e do intangível em uma combinação de negócios em que o adquirente deve reconhecer, na data da aquisição, separadamente do ágio, um ativo intangível se o seu valor justo puder ser mensurado com segurança – mesmo que esse ativo não tenha sido reconhecido pelo adquirido como um ativo intangível antes do período de aquisição.

O CPC 04 (CPC, 2010b) delibera ainda a respeito do intangível adquirido em uma combinação de negócios a ser mensurado pelo seu valor justo, afirmando que, se um ativo intangível adquirido em uma combinação de negócios for separável ou resultar de direitos contratuais ou outros direitos legais, o seu valor justo pode ser mensurado com confiabilidade. Ou seja, caso exista uma licença para exploração de determinada atividade, o contrato geralmente vai prever o valor a ser pago para que a empresa execute o serviço; dessa forma fica evidente a quantia a ser contabilizada pelo seu valor justo, pois estará no contrato, e pressupõe-se que esse valor de contrato seja o de mercado.

Há, porém, algumas situações de direitos contratuais que não poderão sequer ser mensuradas na contabilidade. Por exemplo: no caso de uma empresa de transporte, em que a Prefeitura lhe concede o direito de explorar a atividade do transporte coletivo da cidade, mesmo sendo por contrato, não há um valor seguro para reconhecer tal direito na contabilidade, pelo fato de não existirem premissas razoáveis para o seu reconhecimento.

O ativo intangível gerado internamente é de difícil mensuração, principalmente pelo fato de não poder determinar de modo confiável o custo desse ativo. O CPC 04 (CPC, 2010b, p. 15-16) menciona a dificuldade de reconhecimento de um ativo intangível gerado internamente:

Por vezes é difícil avaliar se um ativo intangível gerado internamente se qualifica para o reconhecimento, devido às dificuldades para:

- a) identificar se, e quando, existe um ativo identificável que gerará benefícios econômicos futuros esperados; e
- b) determinar com confiabilidade o custo do ativo. Em alguns casos não é possível separar o custo incorrido com a geração interna de ativo intangível do custo da manutenção ou melhoria do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) gerado internamente ou com as operações regulares (do dia a dia) da entidade.

Acontece que nem todos os intangíveis gerados internamente não devem ser considerados ativos. Pelo contrário, existe a possibilidade de seu reconhecimento, quando diferenciados os gastos incorridos com pesquisa e os gastos com desenvolvimento. Se não for possível distingui-los, os gastos totais têm de ser apontados como gastos de pesquisa e levados à despesa do exercício quando incorridos, de maneira que Ludícibus (2010, p. 270) afirma a respeito do exposto: “Se houver dificuldade em classificar se o processo de geração de um intangível está na fase de pesquisa ou na de desenvolvimento, os gastos envolvidos neste processo devem ser considerados como decorrentes da fase de pesquisa”.

## ■ O ATIVO INTANGÍVEL APLICADO NA PRÁTICA

O CPC 04 (CPC, 2010b, p. 37) lista as fases de desenvolvimento na criação de um *website*. Após realizar toda a identificação de despesas e custos para deixar o *website* em perfeitas condições de uso, a entidade, antes de fazer os respectivos reconhecimentos em conta específica do ativo intangível, deve demonstrar que o *website* vai gerar benefícios econômicos futuros para ela, o que pode ser uma redução de custos ou um aumento de receitas.

Para gastos com publicidade de determinado produto ou serviço, a entidade não pode garantir que terá o resultado esperado, que nessa circunstância seria o aumento de receita, então não existe confiabilidade suficiente para o reconhecimento de tais custos como ativo intangível.

Para o caso de *website* que pode gerar resultados futuros, temos um *website* para encomendas. Por intermédio dele se visualiza de forma direta o aumento das receitas, uma vez que se torna mais cômodo para o cliente fazer compras pela internet.

Como todos os ativos intangíveis gerados internamente, existe a parte inicial, que é a de pesquisa, e a parte posterior, que é a de desenvolvimento, a qual deve ser reconhecida como despesa. Etapas posteriores ao desenvolvimento poderão ser classificadas como despesa, pois objetivam deixar o bem nas condições pretendidas pela administração da entidade, e devem ser reconhecidas como ativo intangível.

Após o seu reconhecimento, observando todos os detalhes citados, a entidade precisa avaliar a vida útil do ativo intangível tendo como base que ela será curta, conforme afirma o *Manual de normas internacionais de contabilidade* (2010, p. 374): “A entidade deve ser prudente ao estabelecer a melhor estimativa para a vida útil de um *website*, que geralmente deverá ser curta”.

A prudência, nesse caso, não se trata somente da definição de vida útil de um *website*, mas sim dos ativos intangíveis como um todo, trazendo uma maior confiabilidade em suas demonstrações contábeis.

Os intangíveis adquiridos em uma combinação de negócios, bem como o ágio por expectativa de rentabilidade futura (denominado *goodwill*), devem ser separados adequadamente em cada uma das empresas para que seja possível evidenciar os critérios de reconhecimento utilizados, bem como quem foi o vendedor e o adquirente do ativo intangível.

Conforme o *Manual de normas internacionais de contabilidade* (2010, p. 225), “a expressão combinação de negócios significa uma transação ou outro evento pelo qual uma entidade obtém o controle de um ou mais negócios (ou entidades)”. Assim, a combinação de negócios ocorre quando há a compra de determinada entidade, de modo que a adquirente absorve seus ativos, bem como os passivos.

Já o *goodwill*, ágio por expectativa de rentabilidade futura, é considerado como a diferença a maior de seus ativos e passivos então paga pela adquirente, lembrando que tal diferença se refere ao pagamento a maior, sendo os bens da adquirida avaliados pelo valor justo. Segundo o *Manual de normas internacionais de contabilidade* (2010, p. 223), “todos os ativos e passivos devem ser reconhecidos pelo valor justo nas demonstrações financeiras consolidadas”.

Também fica evidente a preocupação em uma combinação de negócios de separar a maior quantidade possível de intangíveis identificáveis, pois caso isso não aconteça poderá haver uma distorção nas demonstrações contábeis da entidade, pelo fato de não amortizar o valor do *goodwill*, e se fosse outro intangível ele seria amortizado. Mesmo que o *goodwill* esteja separado dos demais intangíveis identificados, os dois ficam ainda no mesmo grupo dos intangíveis no ativo, assim como sugere o exemplo de combinação de negócios a seguir.

**Quadro 1** – Modelo de patrimônio líquido com a avaliação a valor justo

	Contábil	Valor justo
<b>Patrimônio líquido</b>		
Capital social	175.000	175.000
Ajustes de avaliação patrimonial	-	46.200
Reservas de lucros	585.000	585.000
Total do patrimônio líquido	760.000	806.200

Fonte: CPC 15 (2010c, p. 18-19)

**Quadro 2** – Determinação do ágio pago por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*)

Valor pago (custo de aquisição)	R\$ 1.000.000
Valor justo líquido dos ativos e passivos	R\$ (806.200)
Ágio pago por expectativa de rentabilidade futura	R\$ 193.800

Fonte: CPC 15 (2010c, p. 19)

**Quadro 3** – Forma sintética de reconhecimento nas demonstrações contábeis de um intangível

Não circulante	
Imobilizado	180.000
Intangível (ágio – <i>goodwill</i> )	193.800

Fonte: CPC 15 (2010c, p. 19)

As divulgações, porém, não estão ligadas somente aos ativos intangíveis, como também a todo o restante das informações contidas no balanço patrimonial. Já que essas divulgações são de grande importância, não tão somente para as empresas de capital aberto (que divulgam suas demonstrações para qualquer terceiro que deseja visualizar), elas também devem fazer parte das empresas menores, pelo fato de que assim como nas empresas de capital aberto existem terceiros que usam as demonstrações, os chamados usuários da contabilidade.

De forma geral, o *Manual de normas internacionais de contabilidade* (2010) indica que toda e qualquer movimentação contábil da empresa nas contas do ativo intangível deve ser apontada no momento da divulgação referente ao que está nas demonstrações em valores.

Evidencia-se a seguir a forma um tanto complexa em certos itens do ativo intangível que tenham muitas movimentações ao longo do exercício.

**Quadro 4** – Modelo de divulgação da movimentação do ativo intangível em determinada demonstração

	Ágios	Intangível em formatação	Sistemas de processamento de dados	Marcas e patentes	Licenças regulatórias	Outros	Totais
<b>Custo do intangível</b>							
<b>Saldo em 1.º de janeiro de 2007</b>	<b>531.653</b>	<b>11.891</b>	<b>1.870.862</b>	<b>1.886</b>	<b>352.900</b>	<b>2.831.690</b>	<b>5.600.882</b>
Adições	-	17.877	2.058	-	4.847	-	24.782
Baixas	(353)	-	(40.301)	-	-	(2.625.411)	(2.666.065)
Transferências	-	(20.203)	341.762	(1.199)	30.124	(96.832)	253.652
<b>Saldo em 31 de dezembro de 2007</b>	<b>531.300</b>	<b>9.565</b>	<b>2.174.381</b>	<b>687</b>	<b>387.871</b>	<b>109.447</b>	<b>3.213.251</b>
Adições	16.801	264.861	6.654	-	489.985	-	778.301
Baixas	(19.078)	-	(6.182)	-	-	(76.288)	(101.548)
Transferências	-	(260.656)	349.893	-	6.148	(11.007)	84.378
<b>Saldo em 31 de dezembro de 2008</b>	<b>529.023</b>	<b>13.770</b>	<b>2.524.746</b>	<b>687</b>	<b>884.004</b>	<b>22.152</b>	<b>3.974.382</b>

Fonte: Manual... (2010, p. 382)

Após visualizar esse quadro, os usuários da contabilidade terão maior facilidade em identificar as possíveis mudanças que ocorreram ao longo do ano em questão, no que diz respeito aos ativos intangíveis.

## ■ CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho teve como principal objetivo apresentar os aspectos contábeis para o reconhecimento e a mensuração do ativo intangível. Com a alteração da legislação e as normas contábeis, adequadas às normas internacionais de contabilidade, fez-se necessária uma abordagem acerca do tema intangível, para que as dúvidas com relação ao seu reconhecimento fossem sanadas, de modo que as demonstrações contábeis tragam maior clareza e confiabilidade. Concluiu-se que a análise com relação ao que deve ou não ser reconhecido como ativo intangível tem de ser feita de maneira precisa, de forma a utilizar os três aspectos básicos no reconhecimento do ativo intangível – controle, identificação e benefícios econômicos futuros –, visando não cometer equívocos nos lançamentos e distorcer a realidade da empresa, lançando, por exemplo, despesas em ativo e ativo em despesa.

Verifica-se que a contabilidade é uma grande fonte de informações para a tomada de decisão. Logo, os valores expressos nessas demonstrações precisam ser os mais reais possíveis, para que o empresário, administrador ou qualquer terceiro que vier a analisar as informações contidas na demonstração tenha segurança na decisão que vai tomar.

## ■ REFERÊNCIAS

BRAGA, H. R. **Demonstrações contábeis: estrutura, análise e interpretação**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. **CPC 00: estrutura conceitual para elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro**. Brasília, 2010a.

\_\_\_\_\_. **CPC 04: ativo intangível**. Brasília, 2010b.

\_\_\_\_\_. **CPC 15: combinação de negócios**. Brasília, 2010c.

IUDÍCIBUS, S. de. **Análise de balanços**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MANUAL de normas internacionais de contabilidade: IFRS *versus* normas brasileiras. Elaborado por Ernst & Young e Fipecafi. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARION, J. C. **Contabilidade básica**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MOURAD, N. A.; PAVESKEVOPOULOS, A. **IFRS: introdução às normas internacionais de contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.



# Apuração do IRPJ para empresas industriais tributadas pelo lucro real – melhor opção: lucro real trimestral ou lucro real anual

Ivanio Fortunato Fernandes<sup>1</sup>  
Marcondes Witt<sup>2</sup>

## ■ INTRODUÇÃO

Este estudo versa sobre a apuração do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), nas empresas industriais tributadas pelo Lucro Real, com vistas a verificar qual a melhor opção de recolhimento do Imposto de Renda, quando da opção pelo lucro real trimestral ou lucro real anual.

Este trabalho justifica-se, principalmente, pela escassez de materiais que comparem as diferentes formas de apuração do lucro real, para identificar a melhor opção para a empresa.

Nas empresas normalmente se realizam estudos comparando a tributação pelo lucro real e lucro presumido, para aquelas que podem optar pelo lucro presumido. Todavia estudos sobre as diferentes formas de recolhimentos do lucro real não são efetuados com frequência.

Com essa abordagem, procurar-se-á evidenciar os tipos de recolhimento do lucro real e qual a melhor opção para o pagamento do Imposto de Renda. Seus resultados serão úteis para as empresas, servindo de fonte de consulta para outras pesquisas acadêmicas e para profissionais dos setores contábeis e gestores das empresas que queiram verificar a melhor opção de tributação.

A escolha pelo tema deste trabalho surgiu da necessidade das empresas de acompanhar plenamente a tributação aplicada, quanto ao IRPJ, nas empresas tributadas pelo lucro real. É preciso conhecer as diferentes possibilidades, a fim de reduzir o dispêndio com o recolhimento desses tributos. A empresa deverá ter a possibilidade de verificar qual tributação lhe será mais favorável e escolher a melhor opção para pagar o menor valor de Imposto de Renda.

Diante do exposto, coube o seguinte questionamento a ser esclarecido neste trabalho: qual a melhor opção na apuração do IRPJ nas empresas industriais tributadas pelo lucro real, considerando os diferentes tipos de recolhimento?

Entre as possibilidades para tributação do IRPJ nas empresas industriais que efetuam a apuração pelo lucro real estão o lucro real trimestral e o lucro real anual. Quando a opção for pelo lucro real anual, a empresa poderá efetuar o cálculo do Imposto de Renda mensalmente por estimativa ou levantar o balancete para suspender ou reduzir o Imposto de Renda.

Portanto, este estudo auxiliará as empresas a identificar e decidir qual a melhor opção de apuração do seu IRPJ, para ter a menor saída de dinheiro do caixa.

## ■ RESPONSABILIDADE DO ADMINISTRADOR E DO CONTADOR

Os aspectos tributários apresentam influência significativa sobre os resultados das empresas no Brasil. Sendo assim, o administrador deverá ser um profissional capacitado para optar pela melhor forma de tributação da empresa, ou seja, aquela com que a empresa sofrerá o menor dispêndio. Conforme a Lei n.º 6.404/76 (BRASIL, 1976), conhecida como Lei das S.A.: “Art. 153. O administrador

<sup>1</sup> Bacharel em Ciências Contábeis pela Univille em 2014.

<sup>2</sup> Professor orientador específico no curso de Ciências Contábeis da Univille.

da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios”. A escolha da melhor opção para a empresa é uma obrigação do bom administrador.

Quem poderá auxiliar o administrador é o contador. Esse profissional tem conhecimento técnico para prestar todas as informações necessárias para a empresa definir a melhor opção de tributação. De acordo com o Código de Ética do Contador (2014):

Art. 2.º São deveres do Profissional da Contabilidade:

I – exercer a profissão com zelo, diligência, honestidade e capacidade técnica, observada toda a legislação vigente, em especial aos Princípios de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade, e resguardados os interesses de seus clientes e/ou empregadores, sem prejuízo da dignidade e independência profissionais;

[...]

III – zelar pela sua competência exclusiva na orientação técnica dos serviços a seu cargo;

[...]

V – inteirar-se de todas as circunstâncias, antes de emitir opinião sobre qualquer caso [...].

O contador deverá manter-se atualizado e acompanhar as constantes mudanças de legislação. Deverá ainda conhecer plenamente o assunto e obter as informações necessárias para subsidiar a sua opinião.

## ■ FORMAS DE TRIBUTAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS NO BRASIL

A legislação federal estabelece quatro formas de tributar o IRPJ, sendo três formas de apurar a base: lucro real, lucro presumido e lucro arbitrado.

São contribuintes as pessoas jurídicas de direito privado em geral e as chamadas empresas individuais, nestas enquadrando-se as firmas individuais e as pessoas físicas que exploram, com habitualidade, qualquer atividade econômica, com o fito de lucro, bem como aquelas pessoas físicas que promovem a incorporação de prédio e condomínio ou loteamento de terrenos. A base de cálculo é o lucro real, o lucro presumido e o arbitrado (HARADA, 2013, p. 411).

Ainda existe a forma simplificada de pagamento de impostos, conhecido como Simples Nacional, em que é aplicado um tratamento simplificado que visa facilitar o recolhimento de impostos e o cumprimento de obrigações acessórias. De acordo com Fabretti (2012, p. 235), “a LC n.º 123/06 [...] estabelece as normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado ao empresário e às sociedades empresárias [...]”. Essa forma de pagamento de impostos consiste em pagamento único, em que se contempla o pagamento de todos os impostos, não sendo necessário verificar as alíquotas e o adicional do IRPJ.

### Alíquota e adicional do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

O IRPJ possui alíquota e adicional uniforme para as formas de tributação: lucro real, lucro presumido e lucro arbitrado. Supondo 15% de alíquota e 10% de adicional sobre a base de cálculo, deduzindo R\$ 20.000,00 da base de cálculo de cada mês, assim considera Pinto (2011, p. 88):

- a. Alíquota;
- b. O Imposto de Renda devido em cada mês será calculado mediante a aplicação da alíquota de 15%;
- c. Adicional;
- d. A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de Imposto de Renda, à alíquota de 10%.

As alíquotas anteriormente expostas servem para empresas tributadas por lucro real, lucro presumido e lucro arbitrado. As empresas do Simples Nacional possuem legislação com alíquotas específicas.

## Lucro real

Conforme Oliveira *et al.* (2011, p. 170), “lucro real é aquele realmente apurado na contabilidade, com base na completa escrituração contábil fiscal, com a estrita e rigorosa observância dos princípios de contabilidade e demais normas fiscais e comerciais”. Trata-se de uma forma de tributação muito complexa, em que o Imposto de Renda é cobrado com base no lucro apurado pela contabilidade.

Para obtenção do lucro apurado pela contabilidade, utiliza-se o faturamento da empresa e deduzem-se todas as despesas chamadas de despesas dedutíveis. Como nem todas as despesas contabilizadas são dedutíveis, a empresa precisa ajustar o lucro contábil a fim de calcular o lucro base para apuração do IRPJ, chamando de lucro real esse lucro ajustado. Para Andrade Filho (2013, p. 71), “a apuração do lucro real pressupõe a aplicação, em primeiro plano, das normas de direito contábil que estabelecem diretrizes para apuração do resultado contábil, que se torna um fato sobre o qual incidem normas de caráter tributário”. O lucro apurado pela empresa não será o lucro a ser tributado, pois serão aplicadas as normas tributárias para obtenção do valor real que sofrerá a tributação do Imposto de Renda.

Dessa forma, ensina Fabretti (2012, p. 208), “o lucro real é um conceito fiscal, não um conceito econômico. No conceito econômico, o lucro é o resultado positivo da soma algébrica da receita menos os custos e as despesas, apurado pela escrituração contábil”. A legislação contábil determina a separação entre a escrituração contábil e a escrituração fiscal, a fim de evidenciar a efetiva apuração do Imposto de Renda.

Para demonstrar os elementos que são utilizados na apuração do Imposto de Renda, a partir do lucro contábil com base na escrituração contábil, é empregado o demonstrativo denominado Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur). Conforme Andrade Filho (2013, p. 75), “essa separação preconizada na Lei societária foi operacionalmente viabilizada com a instituição do Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, pelo Decreto-lei n.º 1.598/77”.

O Lalur é obrigatório para as empresas que apuram o Imposto de Renda pela forma de lucro real. Esse livro é composto pelo Lado A, em que deverão ser inseridos os elementos que afetarão a apuração atual do imposto de renda, como por exemplo despesas indedutíveis, e o Lado B, em que se controlarão os valores que serão usados na apuração do Imposto de Renda no futuro, como por exemplo prejuízos a compensar.

Será verificada a obrigação pelo lucro real de acordo com faturamento, atividade, lucros obtidos no exterior, utilização de benefícios fiscais ou que tenham efetuado pagamento com código de pagamento optando pelo lucro real.

Conforme a Lei de Alterações da Legislação Tributária Federal n.º 9.718/98 (BRASIL, 1998),

Art. 14. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

I – cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; (Redação dada pela Lei n.º 12.814, de 2013) (Vigência);

II – cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

III – que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

IV – que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V – que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2.º da Lei n.º 9.430, de 1996;

VI – que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*);

VII – que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio (Incluído pela Lei n.º 12.249, de 2010).

A obrigatoriedade pela apuração do lucro real para empresas com faturamento no ano calendário anterior superior a R\$ 78.000.000,00 é válida para as apurações de Imposto de Renda a partir de 2014. A Lei n.º 12.814/13 alterou o limite, mas sua vigência é válida para o ano posterior à sua publicação, ou seja, a partir de 2014.

### *Lucro real trimestral*

A empresa que optar pelo regime de lucro real deverá, a cada trimestre do ano (31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro), levantar o balanço acumulado no período trimestral e apurar definitivamente o Imposto de Renda. Segundo Oliveira *et al.* (2011, p. 171), “se a opção for pela apuração do lucro real trimestral, este deve ser determinado em períodos de apuração encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro, com base no resultado líquido de cada trimestre”.

A opção pelo lucro real trimestral é a menos vantajosa em função do fato de que a empresa fica limitada em compensar os prejuízos fiscais dentro do próprio ano em 30% do seu lucro, e a compensação se dará de um trimestre para outro respeitando o limite de 30%. Para empresas que apresentam oscilação no seu lucro, essa opção não se mostra atrativa. Conforme Higuchi (2012, p. 38), “o lucro real trimestral não traz uma só vantagem, mas traz muitas desvantagens, como a da limitação da compensação dos prejuízos fiscais e a possibilidade de cometer mais infrações fiscais”.

Um dos poucos benefícios que a empresa tem com a opção pelo lucro real trimestral é quando ela obtém lucro em todos os trimestres do ano, assim paga o Imposto de Renda apurado a cada trimestre em quota única até o último dia do mês subsequente ao fechamento do trimestre sem acréscimo, ou em três quotas nos trimestres subsequentes, corrigindo o valor pela taxa Selic.

### *Lucro real anual*

A opção pelo lucro real anual será manifestada no primeiro recolhimento do imposto, conforme código do documento de arrecadação. No lucro real anual a empresa poderá apurar por estimativa, na qual sobre a receita bruta se aplica um percentual de presunção do lucro, de acordo com a legislação, e o Imposto de Renda é calculado sobre esse lucro estimado, ou então com base nas demonstrações do balancete contábil efetuando a apuração a cada mês e o pagamento do valor devido até o mês que está sendo calculado, ou suspendendo caso o valor recolhido seja superior ao devido.

### Estimativa mensal

As empresas que efetuarem a opção pelo lucro real anual terão de fazer o pagamento mensal, seja com base no balancete do mês ou estimando o valor do lucro no mês. Deverá ser aplicado um percentual de lucro estimado para obter a base de cálculo do Imposto de Renda do mês. As demais receitas, como juros auferidos, descontos obtidos, ganhos de capital, entre outros, serão somadas ao lucro estimado do mês.

Considerando o artigo 15 da Lei n.º 9.249/95 (BRASIL, 1995a), verifica-se que os percentuais aplicados sobre a receita bruta, deduzidos as devoluções, as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos no mês, são:

- 8% na venda de mercadorias e produtos;
- 1,6% na revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;
- 8% na prestação de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora desses serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa (artigo 29 da Lei n.º 11.727/2008, que alterou o artigo 15 § 1.º, inciso III, da Lei n.º 9.249/95);
- 16% na prestação de serviços de transporte, exceto o de cargas, que é 8%;
- 16% para as instituições financeiras e equiparadas;
- 16% na prestação de serviços em geral pelas pessoas jurídicas com receita bruta anual até R\$ 120.000,00, exceto serviços hospitalares, de transporte e de profissões regulamentadas (artigo 40, Lei n.º 9.250/95 – BRASIL, 1995b);
- 32% na prestação de serviços.

No fim de cada exercício, em 31 de dezembro de cada ano, a empresa efetuará a apuração do Imposto de Renda, levando em consideração as informações do balanço contábil da empresa e aplicando todas as regras do lucro real – adições, exclusões e compensações –, e por fim diminuirá do valor obtido na apuração o valor recolhido por estimativa em cada mês.

### Balancete de suspensão ou redução

A empresa poderá suspender ou reduzir o pagamento de Imposto de Renda apurado no mês, caso efetue a apuração com base no balanço acumulado do início do exercício até o mês que está sendo apurado e descontando os valores recolhidos nos meses anteriores.

Segundo Higuchi (2012, p. 42),

[...] a pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre através de balanços ou balancetes mensais que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado

com base no lucro real do período em curso. A suspensão ou redução do pagamento é aplicável inclusive sobre o imposto do mês de janeiro. Assim, se no mês de janeiro a empresa teve prejuízo fiscal, não há imposto a recolher. A faculdade de suspender ou reduzir o pagamento do imposto [...] aplica-se, em qualquer mês, para as pessoas jurídicas que vão apresentar a declaração de rendimentos com base no lucro real anual.

Para utilizar essa forma e suspender ou reduzir o imposto a empresa deverá ter escrituração contábil e livro de inventário ou registro de estoques permanente que substitua o registro de inventário, sendo este obrigatório em 31 de dezembro.

## ■ APURAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA

Para evidenciar a prática deste estudo serão expostos dois demonstrativos de resultados do exercício, sendo estes apenas a título de exemplo para melhor entendimento do trabalho. Trata-se, portanto, de demonstrativos de resultados do exercício fictícios. Eles serão apresentados nos quadros 1 e 2, denominados de demonstrativo de resultado 1 e demonstrativo de resultado 2, respectivamente.

No quadro 1 serão mostrados os resultados fictícios de uma empresa no período de um ano; tais resultados têm oscilações, alternando entre lucros e prejuízos. No quadro 2 serão apresentados os resultados fictícios de uma empresa cuja oscilação ocorreu apenas no valor do lucro, não alternando entre lucro e prejuízo.

Essa será a abordagem para um melhor entendimento e verificação dos resultados, pois tais demonstrativos de resultados do exercício fictícios serão utilizados para fazer a apuração do Imposto de Renda de empresas industriais que apuram na forma do lucro real. Este estudo não abordará outros impostos sobre lucros ou as adições e exclusões que deverão ser observados em uma apuração do Imposto de Renda.

**Quadro 1** – Demonstrativo de resultados 1 (em milhares de reais)

	Jan.	Fev.	Mar.	Abr.	Mai	Jun.	Jul.	Ago.	Set.	Out.	Nov.	Dez.	Total anual
Receita bruta	18.750	16.660	14.365	12.251	11.250	10.809	11.025	11.300	12.260	15.150	16.690	17.990	<b>168.500</b>
(-) Deduções da receita bruta	(4.509)	(3.948)	(3.465)	(2.931)	(2.681)	(2.563)	(2.643)	(2.682)	(2.943)	(3.647)	(4.025)	(4.311)	<b>(40.350)</b>
= Receita operacional líquida	14.241	12.712	10.900	9.320	8.569	8.246	8.382	8.618	9.317	11.503	12.665	13.679	<b>128.150</b>
(-) Custos das vendas	(11.950)	(10.950)	(9.850)	(8.815)	(8.260)	(8.152)	(8.230)	(8.340)	(8.730)	(10.155)	(10.780)	(11.700)	<b>(115.912)</b>
= Resultado operacional bruto	2.291	1.762	1.050	505	309	94	152	278	587	1.348	1.885	1.979	<b>12.238</b>
(-) Despesas operacionais	(429)	(430)	(416)	(424)	(428)	(429)	(427)	(429)	(424)	(424)	(435)	(429)	<b>(5.124)</b>
(-) Despesas financeiras líquidas	(106)	(92)	(85)	(85)	(92)	(89)	(88)	(93)	(99)	(85)	(104)	(89)	<b>(1.107)</b>
Outras receitas e despesas	-	-	2	-	-	(3)	(17)	-	2	-	-	21	<b>5</b>
= Resultado antes dos impostos sobre lucro	1.756	1.240	551	(4)	(211)	(427)	(380)	(244)	66	839	1.346	1.482	<b>6.012</b>

Fonte: Primária (2014)

**Quadro 2** – Demonstrativo de resultados 2 (em milhares de reais)

	Jan.	Fev.	Mar.	Abr.	Mai	Jun.	Jul.	Ago.	Set.	Out.	Nov.	Dez.	Total anual
<b>Receita operacional bruta</b>	13.335	13.980	13.502	13.798	13.350	18.350	17.650	14.650	13.502	13.950	13.390	13.850	<b>173.307</b>
<b>(-) Deduções da receita bruta</b>	(3.270)	(3.375)	(3.249)	(3.291)	(3.169)	(4.356)	(4.284)	(3.501)	(3.249)	(3.253)	(3.263)	(3.300)	<b>(41.562)</b>
<b>= Receita operacional líquida</b>	10.065	10.605	10.253	10.507	10.181	13.994	13.366	11.149	10.253	10.697	10.127	10.550	<b>131.745</b>
<b>(-) Custos das vendas</b>	(9.230)	(9.598)	(9.280)	(9.490)	(9.152)	(10.950)	(10.750)	(9.750)	(9.280)	(9.620)	(9.185)	(9.550)	<b>(115.835)</b>
<b>= Resultado operacional bruto</b>	835	1.007	973	1.017	1.029	3.044	2.616	1.399	973	1.077	942	1.000	<b>15.910</b>
<b>(-) Despesas operacionais</b>	(422)	(430)	(424)	(424)	(427)	(447)	(439)	(429)	(424)	(430)	(427)	(423)	<b>(5.146)</b>
<b>(-) Despesas financeiras líquidas</b>	(106)	(92)	(85)	(85)	(92)	(100)	(91)	(89)	(85)	(85)	(92)	(89)	<b>(1.091)</b>
<b>Outras receitas e despesas</b>	-	-	2	-	-	(3)	(17)	-	2	-	-	21	<b>5</b>
<b>= Resultado antes dos impostos sobre lucro</b>	307	485	466	508	510	2.494	2.069	881	466	562	423	509	<b>9.678</b>

Fonte: Primária (2014)

**Lucro real trimestral**

Empregando os demonstrativos de resultados fictícios, apurou-se para cada uma das demonstrações o Imposto de Renda, na modalidade de lucro real trimestral. Salienta-se que essa opção é adotada com base no primeiro pagamento.

**Quadro 3** – Apuração do Imposto de Renda trimestral (em milhares de reais) com base no quadro 1

	1.º trimestre	2.º trimestre	3.º trimestre	4.º trimestre
<b>Lucro real antes da comp. prejuízos</b>	3.546	(642)	(558)	3.667
<b>Compensação prejuízos</b>	-	-	-	1.100
<b>LUCRO REAL</b>	3.546	(642)	(558)	2.567
<b>Imposto de Renda – alíquota 15%</b>	532	-	-	385
<b>Adicional de IRPJ – alíquota 10%</b>	349	-	-	251
<b>IMPOSTO DE RENDA DEVIDO</b>	<b>881</b>	-	-	<b>636</b>

Fonte: Primária (2014)

Para apurar o Imposto de Renda trimestral com base no quadro 1, foi efetuada a soma por trimestre dos resultados antes dos impostos sobre o lucro. No segundo e no terceiro trimestre houve prejuízo, e conseqüentemente não ocorreu recolhimento de Imposto de Renda. No quarto trimestre houve lucro. Sendo assim, a empresa poderá compensar o resultado negativo dos trimestres anteriores até o limite de 30% do lucro real no 4.º trimestre. Os prejuízos fiscais apresentados no 2.º e no 3.º trimestre somam o valor de R\$ 1.200.000, e o lucro real antes das compensações no 4.º trimestre foi de R\$ 3.667.000. Sendo assim, foi compensado no 4.º trimestre o valor de R\$ 1.100.000. O saldo restante, R\$ 100.000, do prejuízo fiscal de períodos anteriores será controlado na Parte B do Lalur. Foi efetuado o cálculo à alíquota de 15% sobre o lucro real no trimestre e adicional de 10% sobre o valor do lucro real no trimestre deduzido o valor de R\$ 60.000, correspondente a R\$ 20.000 por mês.

**Quadro 4** – Apuração do Imposto de Renda trimestral (em milhares de reais) com base no quadro 2

	1.º trimestre	2.º trimestre	3.º trimestre	4.º trimestre
Lucro real antes da comp. prejuízos	1.257	3.512	3.416	1.493
Compensação prejuízos	-	-	-	-
<b>LUCRO REAL</b>	1.257	3.512	3.416	1.493
Imposto de Renda – alíquota 15%	188	527	512	224
Adicional de IRPJ – alíquota 10%	120	345	336	143
<b>IMPOSTO DE RENDA DEVIDO</b>	<b>308</b>	<b>872</b>	<b>848</b>	<b>367</b>

Fonte: Primária (2014)

Na apuração do Imposto de Renda trimestral com base no quadro 2, fez-se a soma por trimestre dos resultados antes dos impostos sobre o lucro. Como houve lucro em todos os meses, não foi necessário o cálculo de compensação de prejuízos fiscais, e empregaram-se para o cálculo a alíquota de 15% sobre o lucro real no trimestre e o adicional de 10% sobre o valor do lucro real no trimestre, deduzido o valor de R\$ 60.000, correspondente a R\$ 20.000.

**Lucro real anual – balancete suspensão ou redução e estimativa**

Para verificar a melhor opção entre estimativa ou balancete para suspensão ou redução na elaboração da apuração do Imposto de Renda anual, serão considerados os dois demonstrativos de resultados fictícios (quadros 1 e 2).

No quadro 5, elaborado com base no quadro 1, será apresentada a apuração no período de um ano, considerando a alíquota de 15% sobre o lucro real acumulado até o mês em que está sendo realizada a apuração e adicional de 10% sobre o valor do lucro real no trimestre, deduzido o valor de R\$ 20.000 para cada mês até o mês da apuração. Para calcular a estimativa será considerado o percentual de presunção utilizado para as empresas industriais de 8% sobre o lucro bruto. Nesse mesmo quadro será demonstrada a melhor opção entre estimativa e balancete para suspender ou reduzir.

Na elaboração do quadro 6, efetuado com base no quadro 2, será aplicado o mesmo conceito, divergindo apenas com relação aos valores, pois usa para a apuração o demonstrativo de resultados 2.

**Quadro 5** – Apuração do Imposto de Renda anual (em milhares de reais) com base no quadro 1

	Jan.	Fev.	Mar.	Abr.	Mai	Jun.	Jul.	Ago.	Set.	Out.	Nov.	Dez.
Lucro antes do IRPJ – mensal	1.756	1.240	551	(4)	(211)	(427)	(380)	(244)	66	839	1.346	1.482
Lucro antes do IRPJ – acumulado no ano	1.756	2.995	3.546	3.542	3.331	2.904	2.524	2.280	2.345	3.184	4.529	6.012
Adições												
Adição 1												
Exclusões												
Exclusão 1												
Lucro real antes da comp. prejuízos	1.756	2.995	3.546	3.542	3.331	2.904	2.524	2.280	2.345	3.184	4.529	6.012
Compensação prejuízos												
<b>LUCRO REAL</b>	<b>1.756</b>	<b>2.995</b>	<b>3.546</b>	<b>3.542</b>	<b>3.331</b>	<b>2.904</b>	<b>2.524</b>	<b>2.280</b>	<b>2.345</b>	<b>3.184</b>	<b>4.529</b>	<b>6.012</b>
Imposto de Renda – alíquota 15%	263	449	532	531	500	436	379	342	351	478	679	902
Adicional de IRPJ – alíquota 10%	174	296	349	346	323	278	238	212	217	298	431	578
<b>Imposto de Renda devido</b>	<b>437</b>	<b>745</b>	<b>881</b>	<b>877</b>	<b>823</b>	<b>714</b>	<b>617</b>	<b>554</b>	<b>568</b>	<b>776</b>	<b>1.110</b>	<b>1.480</b>
<i>Estimativa</i>												
Base de cálculo estimada – 8%	1.488	1.327	1.139	973	895	861	876	900	973	1.202	1.324	
Outras receitas	73	76	77	75	73	73	75	77	76	77	76	
Base de cálculo IRPJ estimativa	1.561	1.403	1.216	1.048	968	934	951	977	1.049	1.279	1.400	
Imposto de renda – alíquota 15%	234	210	182	157	145	140	143	146	157	192	210	
Adicional de IRPJ – alíquota 10%	154	138	120	103	95	91	93	96	103	126	138	
Imposto de Renda devido	388	349	302	260	240	231	236	242	260	318	348	
<i>Estimativa ou balancete</i>												
Balanc.	437	357	144	(3)	(58)	(167)	(264)	(327)	(312)	(105)	230	369
Estimat.	388	349	302	260	240	231	236	242	260	318	348	0
Melhor opção	Estimat.	Estimat.	Balanc.									
<b>Valor recolhido efetivamente</b>	<b>388</b>	<b>349</b>	<b>144</b>	-	-	-	-	-	-	-	<b>230</b>	<b>369</b>

Fonte: Primária (2014)

**Quadro 6** – Apuração do Imposto de Renda anual (em milhares de reais) com base no quadro 2

	Jan.	Fev.	Mar.	Abr.	Mai	Jun.	Jul.	Ago.	Set.	Out.	Nov.	Dez.
Lucro antes do IRPJ – mensal	307	485	466	508	510	2.494	2.069	881	466	562	423	509
Lucro antes do IRPJ – acumulado no ano	307	791	1.257	1.765	2.275	4.769	6.838	7.719	8.185	8.746	9.169	9.678
Lucro real antes da comp. prejuízos	307	791	1.257	1.765	2.275	4.769	6.838	7.719	8.185	8.746	9.169	9.678
Compensação prejuízos												
<b>LUCRO REAL</b>	<b>307</b>	<b>791</b>	<b>1.257</b>	<b>1.765</b>	<b>2.275</b>	<b>4.769</b>	<b>6.838</b>	<b>7.719</b>	<b>8.185</b>	<b>8.746</b>	<b>9.169</b>	<b>9.678</b>
Imposto de Renda – alíquota 15%	46	119	189	265	341	715	1.026	1.158	1.228	1.312	1.375	1.451
Adicional de IRPJ – alíquota 10%	29	75	120	169	218	465	670	756	800	855	895	944
<b>Imposto de Renda devido</b>	<b>75</b>	<b>194</b>	<b>308</b>	<b>433</b>	<b>559</b>	<b>1.180</b>	<b>1.696</b>	<b>1.914</b>	<b>2.028</b>	<b>2.167</b>	<b>2.270</b>	<b>2.395</b>
<i>Estimativa</i>												
Base de cálculo estimada – 8%	1.053	1.108	1.071	1.097	1.063	1.461	1.398	1.164	1.071	1.115	1.059	
Outras receitas	73	76	75	75	73	75	74	75	75	72	73	
Base de cálculo IRPJ estimativa	1.126	1.184	1.146	1.172	1.136	1.536	1.472	1.239	1.146	1.187	1.132	
Imposto de Renda – alíquota 15%	169	178	172	176	170	230	221	186	172	178	170	
Adicional de IRPJ – alíquota 10%	111	116	113	115	112	152	145	122	113	117	111	
Imposto de Renda devido	280	294	285	291	282	380	366	308	285	295	281	

Continua...

## Continuação do quadro 6

	Jan.	Fev.	Mar.	Abr.	Maio	Jun.	Jul.	Ago.	Set.	Out.	Nov.	Dez.
<b>Estimativa ou balancete</b>												
Balanc.	75	119	114	125	126	621	755	607	414	268	104	125
Estimat.	280	294	285	291	282	380	366	308	285	295	281	-
Melhor opção	Bal- anc.	Bal- anc.	Bal- anc.	Balanc.	Balanc.	Esti- mat.	Estimat.	Estimat.	Esti- mat.	Balanc.	Balanc.	Balanc.
<b>Valor recolhido efetivamente</b>	<b>75</b>	<b>119</b>	<b>114</b>	<b>125</b>	<b>126</b>	<b>380</b>	<b>366</b>	<b>308</b>	<b>285</b>	<b>268</b>	<b>104</b>	<b>125</b>

Fonte: Primária (2014)

## Comparativo das apurações – efeito no caixa

Partindo das apurações do Imposto de Renda, será demonstrado o efeito no caixa da empresa nos quadros 7 e 8. Estes utilizam os resultados obtidos nas apurações de Imposto de Renda que constam nos quadros 3, 4, 5 e 6 – o quadro 7 com base nos resultados dos quadros 3 e 5 e o quadro 8 com base nos resultados dos quadros 4 e 6.

Será comparado o efeito no caixa para o recolhimento na apuração trimestral, na apuração anual com base em balancete para suspender ou reduzir o imposto, na apuração anual por estimativa e na apuração anual considerando a melhor opção entre estimativa e balancete para suspender ou reduzir o imposto. A comparação entre recolhimento somente por estimativa e recolhimento somente com base no balancete faz-se necessária para evidenciar que o profissional contábil deverá estar apto para efetuar a comparação em todos os meses, pois é facultado ao contribuinte, quando optar pelo Imposto de Renda anual, escolher a forma que efetuará o recolhimento – por estimativa ou com base no balancete.

## Quadro 7 – Efeito no caixa (em milhares de reais) com base nos quadros 3 e 5

Tipo de apuração	Jan.	Fev.	Mar.	Abr.	Maio	Jun.	Jul.	Ago.	Set.	Out.	Nov.	Dez.	Jan.	Total
Trimestral – quadro 3	-	-	-	(881)	-	-	-	-	-	-	-	-	(636)	(1.517)
Anual balancete – quadro 5	-	(437)	(308)	(136)	-	-	-	-	-	-	-	(230)	(369)	(1.480)
Anual estimativa – quadro 5	-	(388)	(349)	(302)	(260)	(240)	(231)	(236)	(242)	(260)	(318)	(348)	-	(3.174)
Anual balancete ou estimativa – quadro 5	-	(388)	(349)	(144)	-	-	-	-	-	-	-	(230)	(369)	(1.480)

Fonte: Primária (2014)

## Quadro 8 – Efeito no caixa (em milhares de reais) com base nos quadros 4 e 6

Tipo de apuração	Jan.	Fev.	Mar.	Abr.	Maio	Jun.	Jul.	Ago.	Set.	Out.	Nov.	Dez.	Jan.	Total
Trimestral – quadro 4	-	-	-	(308)	-	-	(872)	-	-	(848)	-	-	(367)	(2.395)
Anual balancete – quadro 6	-	(75)	(119)	(114)	(125)	(126)	(621)	(516)	(218)	(114)	(138)	(104)	(125)	(2.395)
Anual estimativa – quadro 6	-	(280)	(294)	(285)	(291)	(282)	(380)	(366)	(308)	(285)	(295)	(281)	-	(3.347)
Anual balancete ou estimativa – quadro 6	-	(75)	(119)	(114)	(125)	(126)	(380)	(366)	(308)	(285)	(268)	(104)	(125)	(2.395)

Fonte: Primária (2014)

## Tomada de decisão: lucro real trimestral, lucro real anual com estimativa mensal ou lucro real anual com balancete suspensão redução

O contador tem grande relevância na tomada de decisão a respeito da melhor forma de tributação para a empresa. Com base nos quadros elaborados neste artigo, será possível decidir a melhor forma de tributação para a empresa. Os quadros 1 e 2 são demonstrativos de resultados fictícios, que subsidiam as apurações do Imposto de Renda nos quadros 3, 4, 5 e 6. Os quadros 7 e 8 apresentam de forma resumida a saída de caixa em função da forma de recolhimento.

O quadro 7 baseia-se no demonstrativo de resultados fictício de empresa cujo resultado oscilou entre lucro e prejuízo. A opção pelo lucro real trimestral não se mostrou favorável, pois teve um desembolso de caixa no valor de R\$ 1.517.000, enquanto no lucro real anual teve uma saída no valor de R\$ 1.480.000. Na linha de recolhimento, considerando somente a apuração com base no balancete, é recolhido o valor de R\$ 1.480.000, mas com desembolso maior em fevereiro. O recolhimento pela estimativa é viável somente quando a empresa possui lucro constante e cuja relação percentual entre lucro e receita bruta seja superior ao percentual de presunção, que no presente estudo é de 8%. Caso contrário, vai gerar maior saída de caixa, conforme o quadro 7, no valor de R\$ 3.174.000, pagamento sem necessidade no valor de R\$ 1.694.000, ficando este como crédito tributário para compensar por meio de procedimentos administrativos junto ao Estado. A melhor opção para a empresa é o lucro real anual, calculando mensalmente a melhor forma de fazer o recolhimento, por estimativa ou com base no balancete. Esse método de verificação constante, da melhor forma de recolhimento no lucro real anual, permitirá que a empresa faça uma melhor administração do fluxo de caixa, pois evitará a saída antecipada de dinheiro.

Por sua vez, o quadro 8 baseia-se no demonstrativo de resultados fictício de empresa que teve lucro em todos os meses. A opção pelo lucro real trimestral, quando se sabe que a empresa em nenhuma hipótese terá prejuízo, é a melhor escolha, em função do desembolso de caixa somente no mês seguinte ao fim de cada trimestre. Esse período em que a empresa ficará sem o recolhimento do Imposto de Renda pode representar um diferencial, em função da disponibilidade de dinheiro para efetuar outros investimentos. Com recolhimento no lucro real trimestral a empresa efetuará o desembolso de caixa no valor de R\$ 2.395.000, mesmo valor que no lucro real anual, apresentando a vantagem, já comentada, de postergação de desembolso de caixa. Conforme quadro 8, caso a empresa efetue a opção pelo lucro real anual e recolha com base na estimativa, recolherá o valor de R\$ 3.347.000. O cálculo mensal para verificar a menor saída de caixa é a forma que a empresa tem para gerir melhor o seu fluxo de caixa.

A opção da forma de apuração do imposto será efetuada no primeiro pagamento e será válida para todo o ano calendário.

## ■ CONSIDERAÇÕES FINAIS

A legislação do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) estipula a obrigação da tributação pelo lucro real para determinadas empresas, de acordo com o faturamento, as operações ou o ramo de atividade da empresa. O recolhimento do imposto poderá ser trimestral (o lucro real trimestral) ou anual. No entanto quando optar pelo lucro real anual a empresa deverá fazer recolhimentos mensais, estimando o lucro, ou então, com base no balancete da empresa, verificar o valor que deverá ser recolhido até o mês que está sendo apurado, podendo reduzir ou suspender o recolhimento do imposto.

Considerando os diferentes tipos de recolhimento do Imposto de Renda para as empresas que deverão calcular com base no lucro real, identificou-se que, para as empresas que sempre têm lucros e não apresentam possibilidade de ter prejuízos, a melhor opção é o lucro real trimestral. O recolhimento pelo lucro real trimestral será efetuado somente no fim do mês seguinte ao encerramento de cada trimestre.

O lucro real anual é a melhor opção para as empresas que oscilam entre prejuízo e lucro. A empresa deverá efetuar o cálculo em cada mês para identificar a melhor opção para recolhimento – por estimativa ou com base no balancete. No recolhimento por estimativa será aplicado um percentual de presunção do lucro, definido na legislação, sobre a receita bruta; essa forma de recolhimento é a melhor opção quando o lucro obtido no mês for superior à presunção do lucro, assim a empresa terá um menor desembolso de caixa. Nos meses em que a empresa tiver prejuízo, ou lucro menor que a presunção, deverá ser efetuado o cálculo do Imposto de Renda com base no balancete da empresa. O balancete deverá ser cumulativo, do primeiro mês do ano até o mês em que está sendo apurado o Imposto de Renda. Depois de efetuado o cálculo do Imposto de Renda devido, descontam-se os recolhimentos dos meses anteriores. Dessa forma, o valor a recolher de Imposto de Renda poderá ser reduzido ou suspenso.

## ■ REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, E. O. **Imposto de Renda das empresas**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

BRASIL. Casa Civil. **Lei das S. A.** Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Brasília, 1976. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm)>. Acesso em: 18 abr. 2014.

\_\_\_\_\_. **Lei de Alterações da Legislação Tributária Federal**. Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998. Brasília, 1998. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9718compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718compilada.htm)>. Acesso em: 1.º mar. 2014.

\_\_\_\_\_. **Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, bem como da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, e dá outras providências. Brasília, 1995a. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm)>. Acesso em: 14 mar. 2014.

\_\_\_\_\_. **Lei n.º 9.250, de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do Imposto de Renda das Pessoas Físicas e dá outras providências. Brasília, 1995b. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9250.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9250.htm)>. Acesso em: 14 mar. 2014.

\_\_\_\_\_. **Lei n.º 11.727, de 23 de junho de 2008**. Lei de medidas tributárias destinadas a estimular os investimentos e a modernização do setor de turismo. Brasília, 2008. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2008/lei/l11727.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/lei/l11727.htm)>. Acesso em: 18 abr. 2014.

CÓDIGO de Ética do Contador. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/res803.htm>>. Acesso em: 21 abr. 2014.

FABRETTI, L. C. **Direito tributário aplicado**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

HARADA, K. **Direito financeiro e tributário**. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

HIGUCHI, H. **Imposto de Renda das empresas** – interpretação e prática. 37. ed. São Paulo: IR Publicações, 2012.

OLIVEIRA, L. M. de *et al.* **Manual de contabilidade tributária**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

PINTO, J. R. D. **Imposto de Renda**. 19. ed. Porto Alegre: CRC-RS, 2011.

# Efeitos contábeis e tributários do arrendamento mercantil financeiro no resultado das empresas tributadas pelo lucro real

Jenifer Beilke<sup>1</sup>  
Marcondes Witt<sup>2</sup>

## ■ INTRODUÇÃO

Originado pelo Direito americano, o arrendamento mercantil surgiu como instrumento de captação de recursos financeiros, por conta da necessidade das empresas de utilizar e renovar máquinas de alto custo, sem que para isso houvesse a imobilização de capital da empresa arrendatária e o fornecimento de garantias. A Resolução n.º 2.309, de 28 de agosto de 1996 (BRASIL, 1996), instituiu duas modalidades de arrendamento mercantil: o financeiro e o operacional. No *leasing* operacional, prevalece a locação de bens ao arrendatário, e o *leasing* financeiro assemelha-se a uma modalidade de financiamento.

A contabilidade sofreu grandes mudanças com a Lei n.º 11.638, de 28 de dezembro de 2007, cuja finalidade é a regulamentação das normas internacionais de contabilidade *versus* as normas brasileiras de contabilidade. Entre vários métodos contábeis alterados, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, por meio do Pronunciamento Técnico CPC n.º 6 (RI), aprovou a nova forma de contabilização das operações de arrendamento mercantil (CPC, 2010). Diante desse pronunciamento, o presente artigo analisará se há efeitos tributários causados nas operações de arrendamento mercantil em virtude da alteração do CPC n.º 6 (RI). Para melhor entendimento sobre os efeitos que poderão ser causados nas empresas tributadas pelo lucro real, será apresentada uma comparação entre a forma anterior e a nova contabilização conforme a Lei n.º 11.638, de 28 de dezembro de 2007, para que se evidenciem os possíveis efeitos tributários na operação. Para a realização do presente artigo, utilizou-se como principal fonte de informação a pesquisa bibliográfica e a pesquisa em arquivos digitais.

## ■ REVISÃO DA LITERATURA

O arrendamento mercantil é um instrumento de captação de recursos para as empresas adquirirem ou locarem máquinas e equipamentos que se destinam à geração de lucro para a organização. Mancuso (1999, p. 7) afirma: “O direito de utilizar onerosamente, durante certo tempo, uma coisa, destinada a produzir riqueza, comprando-a ou devolvendo-a depois, gerou substancialmente o chamado arrendamento mercantil”. O arrendamento mercantil surgiu no Brasil a partir dos anos 1960, no entanto somente nos anos 1970 foi regulamentado com a Lei n.º 6.099, de 12 de setembro de 1974. A terminologia, originalmente, é proveniente do idioma inglês, criado pelo Direito dos Estados Unidos e utilizada por vários países. *Leasing*, como denominado, provém do verbo *to lease*, que traduzido ao português tem o sentido de alugar ou arrendar, acrescido do sufixo *ing*, o qual exprime a ação verbal. Já no âmbito brasileiro a terminologia aplicada trouxe a denominação “arrendamento mercantil” pela Lei n.º 6.099, de 12 de setembro de 1974, que dispõe sobre o tratamento tributário:

<sup>1</sup> Bacharel em Ciências Contábeis pela Univille em 2014.

<sup>2</sup> Professor orientador específico no curso de Ciências Contábeis da Univille.

Considera-se arrendamento mercantil, para efeito desta lei, o negócio jurídico realizado entre pessoa jurídica, na qualidade de arrendado, e pessoa física ou jurídica, na qualidade de arrendatária, e que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos pela arrendadora, segundo especificações da arrendatária e para uso próprio desta (BRASIL, 1974).

Nos artigos 5.º e 6.º da Resolução n.º 2.309, de 28 de agosto de 1996 (BRASIL, 1996), são definidas e regulamentadas as espécies de arrendamento mercantil. Conforme Pronunciamento Técnico 06 (RI) (CPC, 2010), “a classificação de um arrendamento mercantil como arrendamento mercantil financeiro ou arrendamento mercantil operacional depende da essência da transação e não da forma de contrato”. O arrendamento mercantil operacional compreende a locação de bens ou equipamentos pelo fabricante ou importador a um arrendatário, firmando no contrato a prestação de serviços. O arrendamento mercantil financeiro assemelha-se a um financiamento, no qual aproveita o bem financiado como garantia e que poderá ser amortizado em um determinado número de prestações mensais. No caso do arrendamento mercantil financeiro, o pagamento de aluguéis periódicos poderá ser acrescido, em determinados casos, do valor residual garantido. O valor residual garantido (VRG) é um montante pago ao arrendador, acrescido ao valor das prestações e dos juros das contraprestações mensais ou pagos ao término do contrato, em que a favor da arrendadora é constituída uma garantia, no caso de o arrendatário não optar em adquirir o bem ao fim do contrato.

Diante da necessidade de o Brasil estar inserido nas normas internacionais de contabilidade, foi instituída a Lei n.º 11.638, de 28 de dezembro de 2007, que alterou a Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, conhecida como “Lei das Sociedades por Ações”. Com o objetivo principal de alterar as regras contábeis, a “nova” lei trouxe mudanças relevantes para a área contábil das sociedades anônimas (S.A.). Sendo assim, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) foi instituído por uma resolução do Conselho Federal de Contabilidade em 2005, com o propósito de emitir as normas convergentes às normas internacionais e emitir propostas de normas conhecidas, como procedimentos técnicos, orientações e interpretações. Com isso foi criado o CPC n.º 6 (RI), que trata das operações de arrendamento mercantil, tornando-se transparente nas demonstrações contábeis a operação que a empresa está praticando.

Antes de ocorrer o Pronunciamento Técnico do CPC n.º 6 (RI), as operações eram regidas pela Lei n.º 6.099, de 12 de setembro de 1974, em seu artigo 3.º, que estabelece: “Serão escriturados em conta do ativo imobilizado da arrendadora os bens destinados a arrendamento mercantil” (BRASIL, 1974). Diante do que reza a legislação, para a empresa arrendatária a operação de arrendamento mercantil era considerada um simples aluguel, o que implicaria a não integração do bem no ativo imobilizado e o não registro da obrigação assumida no passivo da empresa. As contraprestações da operação de *leasing* financeiro eram lançadas diretamente para resultado, não sendo demonstrada no balanço patrimonial da empresa a dívida contratada. Entretanto era obrigatório a arrendatária mencionar nas notas explicativas às suas demonstrações contábeis que a empresa possuía contratos relevantes de arrendamento mercantil, o saldo a pagar, o prazo restante, o valor das contraprestações, conforme artigo 176, parágrafo 5.º, da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (BRASIL, 1976).

Com o Pronunciamento Técnico CPC n.º 6 (RI), a contabilização do arrendamento mercantil sofreu grandes alterações para a devida adequação às normas internacionais de contabilidade. No arrendamento mercantil financeiro, o reconhecimento dar-se-á de acordo com o Pronunciamento Técnico n.º 6 (RI) (CPC, 2010):

No começo do prazo de arrendamento mercantil, os arrendatários devem reconhecer, em contas específicas, os arrendamentos mercantis financeiros como ativos e passivos nos seus balanços por quantias iguais ao valor justo da propriedade arrendada ou, se inferior, ao valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil, cada um determinado no início do arrendamento mercantil.

O arrendatário deverá reconhecer o bem em seu ativo imobilizado no começo do prazo de arrendamento mercantil, juntamente com o passivo assumido com a empresa de *leasing* em balanço patrimonial.

Para a mensuração subsequente do arrendamento mercantil financeiro, o Pronunciamento Técnico n.º 6 (RI) (CPC, 2010) também estabelece:

Os pagamentos mínimos do arrendamento mercantil devem ser segregados entre encargo financeiro e redução do passivo em aberto. O encargo financeiro deve ser apropriado a cada período durante o prazo do arrendamento mercantil de forma a produzir uma taxa de juros periódica constante sobre o saldo remanescente do passivo. Um arrendamento mercantil financeiro dá origem a uma despesa de depreciação (amortização) relativa a ativos depreciáveis (amortizáveis), assim como uma despesa financeira para cada período contábil.

As contraprestações do arrendamento mercantil financeiro não serão mais lançadas como despesas, e sim como redução do passivo. As despesas originadas da operação de *leasing* financeiro serão a depreciação/amortização e a despesa financeira para cada período contábil.

O contrato de arrendamento mercantil é caracterizado por ser bilateral, sinalagmático, oneroso comutativo, por tempo determinado e firmado *intuitu personae*, ou seja, é acordado em funções pessoais do arrendatário. O contrato de arrendamento mercantil terá como característica relevante a tríplice opção ao arrendatário, em que poderá optar em adquirir o bem pelo valor residual previamente determinado, restituí-lo ou renovar o contrato. Vários autores consideram o *leasing* uma espécie de locação, já que há diversas características similares entre os dois contratos. De fato, há semelhanças entre os contratos de *leasing* e os de locação, pois o arrendatário, além de efetuar o pagamento de aluguel sobre a coisa locada, ao findar o contrato deverá entregar o bem ao arrendador.

Os elementos formadores do contrato de arrendamento mercantil estão previstos na Lei n.º 6.099, de 12 de setembro de 1974, artigo 5.º e seus incisos (BRASIL, 1974):

Os contratos de arrendamento mercantil conterão as seguintes disposições:

- a. Prazo de contrato;
- b. Valor de cada contraprestação por períodos determinados, não superiores a um semestre;
- c. Opção de compra ou renovação de contrato, como faculdade do arrendatário;
- d. Preço para opção de compra ou critério para sua fixação, quando for estipulada esta cláusula.

Os contratos de arrendamento mercantil deverão conter especificações para se tornarem válidos; entre várias, encontra-se a descrição de todas as características dos bens do objeto do contrato. O artigo 7.º, inciso I, da Resolução n.º 2.309, de 28 de agosto de 1996, estabelece “a descrição dos bens que constituem o objeto do contrato, com todas as características que permitam sua perfeita identificação” (BRASIL, 1996). Os bens deverão ser especificados em todas as suas particularidades, como marca, finalidade, número da série, tipo de bem, dimensões, ano de fabricação, fornecedor proveniente, cor, entre outros dados pertinentes e que possibilitam a sua perfeita identificação.

Essa mesma resolução, em seu artigo 8.º, determina os prazos mínimos de contratação de arrendamento. No inciso I, consta o prazo mínimo para o arrendamento mercantil financeiro: “[...] 2 (dois) anos, quando se tratar de bens com vida útil igual ou inferior a 5 (cinco) anos e [...] 3 (três) anos para os demais bens” (BRASIL, 1996). Os prazos mínimos de duração dos contratos de arrendamento mercantil estabelecidos nessa resolução foram estipulados a fim de não onerar o valor das prestações.

## ■ METODOLOGIA

Os tributos que incidem na operação de arrendamento mercantil são, basicamente, o Programa Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), os quais geram créditos tributários ao arrendatário. Destaca-se também a incidência do Imposto sobre Serviço

de Qualquer Natureza (ISS) sobre a operação de arrendamento mercantil operacional, assim como a dedutibilidade das contraprestações pagas ao arrendatário na apuração do Imposto de Renda (IR) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

O IR, bem como proventos de qualquer natureza, é um imposto de competência da União, conforme disposto no artigo 43 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966). A CSLL foi instituída pela Lei n.º 7.689, de 15 de dezembro de 1988, sendo uma contribuição de competência da União. Os contribuintes da CSLL são as pessoas jurídicas equiparadas pela legislação do IR. A determinação do lucro real é o lucro líquido, que está definido no artigo 248 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999. Conforme Andrade Filho (2012, p. 27):

Ao valor do “lucro líquido” devem ser feitos ajustes positivos (adições) e negativos (exclusões ou compensações) segundo a qualificação que é dada por um vasto conjunto de normas jurídicas que estabelecem critérios gerais relativos: (a) à dedutibilidade de despesas, custos e perdas em geral; (b) à retirada de certos acréscimos patrimoniais do campo de incidência do imposto; e (c) à imputação temporal de cifras positivas ou negativas.

A obrigatoriedade de tributar com base no lucro real será apenas para a pessoa jurídica que se enquadrar em qualquer dos incisos do artigo 14 da Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998. Entre elas se destacam: as pessoas jurídicas cujo faturamento do ano calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais), ou proporcional, quando inferior a 12 meses; e as pessoas jurídicas que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior. As alíquotas incidentes na base de cálculo do IR e da CSLL, regra geral, são respectivamente 15% e 9%, havendo ainda o adicional de 10% para o IR, caso a parcela do lucro estimado exceder. Para o lucro real anual, nas parcelas de lucro que excederem R\$ 20.000 (vinte mil reais) mensais, incidirá o adicional de 10% para o IR.

De modo geral, os custos e as despesas são aceitos como dedutíveis para fins de apuração da base de cálculo do lucro real, desde que admitidos como operacionais, ou seja, se forem necessários, usuais e normais para a realização das atividades do contribuinte e se forem adequadamente documentados. Dessa forma, as contraprestações pagas no decorrer do contrato de *leasing* para fins de imposto de renda são dedutíveis, conforme afirma Mancuso (1999, p. 95): “Portanto, sob a ótica do arrendatário, o valor das prestações incorridas ao longo do arrendamento mercantil enquadra-se, para fins de dedução fiscal do imposto de renda, como custo ou despesa operacional”. Os bens, objetos do contrato de arrendamento mercantil, deverão estar intrinsecamente ligados com o processo fabril, comercial ou com a prestação de serviço, para que as contraprestações pagas pela arrendatária possam ser deduzidas do IR; caso contrário, não poderão ser deduzidas da base de cálculo. Porém o Pronunciamento Técnico CPC n.º 6 (RI) orienta que o ônus do arrendamento mercantil financeiro deve ser lançado em contas específicas no passivo e que suas contraprestações pagas serão redutoras do passivo (CPC, 2010). Para fins tributários, o arrendatário deverá fazer ajustes no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), deduzindo os valores das contraprestações pagas. Para as demais formas de tributação existentes, como lucro presumido, lucro arbitrado e simples nacional, as despesas/custos de arrendamento mercantil não produzem efeitos sobre a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

As pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real podem usufruir o crédito de PIS e Cofins, na proporção de 1,65% e 7,60%, respectivamente, sobre as contraprestações pagas a título de arrendamento mercantil, de acordo com o inciso V do artigo 3.º da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (BRASIL, 2003). Nicolini, Alves e Ramos (2014, p. 247) também mencionam os créditos de PIS e Cofins:

No que se refere aos créditos, as pessoas jurídicas sujeitas ao regime de tributação não cumulativo poderão descontar créditos calculados sobre o valor do custo de aquisição ou construção dos bens arrendados proporcionalmente ao valor de cada contraprestação durante o período de vigência do contrato.

No caso do arrendamento mercantil financeiro, em que o bem é imobilizado ao ativo da empresa arrendatária, os créditos serão calculados sobre o valor das contraprestações pagas (BRASIL, 2003). Dessa forma, é vedado aproveitar o crédito de PIS e Cofins na entrada do bem, conforme § 18 do artigo 3.º da Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e § 26 do artigo 3.º da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, ambos com redação dada pelos artigos 51 e 52 da Medida Provisória n.º 627, de 11 de novembro de 2013.

No arrendamento mercantil, a possibilidade de ocorrer a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) será na importação e na saída do produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, conforme é regido no artigo 18 da Lei n.º 6.099, alterado pela Lei n.º 7.132, de 1983. Portanto, a princípio, o IPI somente incidirá sobre a importação direta do bem arrendado e na saída do produto do estabelecimento industrial ou equiparado.

O imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguros e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários, popularmente conhecido como Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), incide sobre as operações financeiras operadas pelas instituições de crédito públicas ou privadas, conforme Lei n.º 4.595, de 3 de dezembro de 1964. Nas operações de arrendamento mercantil não há incidência do imposto sobre operações financeiras, conforme comentário de Rizzardo (2011, p. 273):

A atividade da empresa de *leasing* visa à aquisição, em seu nome, do bem, e depois o arrenda a terceiro. No contrato, busca-se essencialmente uma locação de coisas. O numerário é entregue ao locatário, nem é colocado à sua disposição, inexistindo o fato gerador do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF).

As operações de arrendamento mercantil destinam-se à locação do bem objeto do contrato. Mesmo que haja possibilidade de o arrendatário, ao fim do contrato, optar pela compra do bem, não é caracterizado como operação financeira.

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é de competência estadual e do Distrito Federal, conforme Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996. Para as operações de arrendamento mercantil não há incidência de ICMS, conforme artigo 7.º, inciso VIII, da Lei n.º 10.297, de 26 de dezembro de 1996: “O imposto não incide sobre: [...] VIII – operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário” (SANTA CATARINA, 1996). Nas operações de arrendamento mercantil financeiro, no término do contrato, quando ocorrer a venda do bem ao arrendatário, haverá a incidência do ICMS sobre o negócio, desde que o arrendador não seja contribuinte do imposto, conforme artigo 54 do regulamento do ICMS/SC (SANTA CATARINA, 1996). Vários doutrinadores apontam controvérsias sobre a incidência de ICMS nas operações de *leasing*, pois a operação consiste em alugar um bem a um terceiro, e não a venda efetivamente do bem, porém não serão aprofundadas aqui as controvérsias, pois não se trata do objetivo do presente artigo.

A operação de arrendamento mercantil está sujeita ao ISS, enquadrando-se na lista anexa da Lei Complementar n.º 155, de 19 de dezembro de 2003, lista de serviço item 15.09:

Arrendamento mercantil (*leasing*) de quaisquer bens, inclusive cessão de direitos e obrigações, substituição de garantia, alteração, cancelamento e registro de contrato, e demais serviços relacionados ao arrendamento mercantil (*leasing*) (JOINVILLE, 2003).

Também há várias controvérsias sobre a incidência de ISS apontadas pelos doutrinadores, pois a operação consiste em alugar um bem a um terceiro, e não efetivamente uma prestação de serviço, pois não há um “a fazer” ao arrendatário, apenas disponibiliza-se para gozo o bem arrendado.

## Caso simulado

A Companhia Siderúrgica ABC S.A. está estudando a possibilidade de aquisição, por meio de arrendamento mercantil financeiro, de um maquinário KYZ para aplicação diretamente em seu processo produtivo, para o aumento significativo de produção. Analisa-se, portanto, o efeito tributário e contábil que impacta a operação de arrendamento mercantil, conforme a normatização do CPC 6 (RI) – Operações de Arrendamento Mercantil.

### Quadro 1 – Informações tributárias da Companhia Siderúrgica ABC S.A.

Alíquota IRPJ	Alíquota CSLL	Alíquota de PIS	Alíquota de Cofins	Alíquota de ICMS	Alíquota de IPI	Taxa de depreciação
15% + 10%	9%	1,65%	7,60%	17%	5%	10% a.a.

Fonte: Primária (2015)

No contrato acordado entre a Companhia Siderúrgica ABC S.A. e a empresa Jota Arrendamento Mercantil Brasil S.A. para aquisição da máquina para aplicação e aumento do processo produtivo, há as seguintes informações:

Dados do arrendamento:

- Objeto adquirido: Máquina industrial marca KYZ, serial 325.125.0009-88, da cor verde-oliva, fabricante Randon;
- Valor de aquisição dos bens: R\$ 30.000,00;
- Prazo de arrendamento: 36 meses;
- Valor das contraprestações mensais: R\$ 1.000,00;
- Valor residual garantido: R\$ 120,00 (valor pago ao final do 36.º mês);
- Taxa de juros implícita no contrato: 1,03679% ao mês;
- Data do contrato: 31 de dezembro de 2013;
- Data do primeiro pagamento da parcela: 30 de janeiro de 2014.

Utilizando os dados do contrato de arrendamento mercantil financeiro, elaborou-se o quadro 2, em que:

- Coluna “c”: A contraprestação definida em contrato;
- Coluna “b”: O valor da dívida de arrendamento corresponde ao valor da obrigação líquida inicialmente reconhecida, menos o valor da redução da dívida calculada na coluna “e”;
- Coluna “d”: O valor dos juros corresponde ao valor da dívida de arrendamento do período anterior multiplicada pela taxa efetiva de juros embutida no contrato de arrendamento (1,03679% ao mês);
- Coluna “e”: O valor da redução da dívida é o valor do pagamento efetuado (coluna c) menos o valor dos juros incorridos no período (coluna d).

**Quadro 2** – Dados do arrendamento mercantil financeiro

Data	Dívida de arrendamento	Pagamento mensal	Despesa juros	Redução da dívida
<i>a</i>	<i>b</i>	<i>c</i>	<i>d</i>	<i>e</i>
Na contratação	R\$ 30.000,00			
1	R\$ 29.311,04	R\$ 1.000,00	R\$ 311,04	R\$ 688,96
2	R\$ 28.614,93	R\$ 1.000,00	R\$ 303,89	R\$ 696,11
3	R\$ 27.911,61	R\$ 1.000,00	R\$ 296,68	R\$ 703,32
4	R\$ 27.200,99	R\$ 1.000,00	R\$ 289,38	R\$ 710,62
5	R\$ 26.483,01	R\$ 1.000,00	R\$ 282,02	R\$ 717,98
6	R\$ 25.757,58	R\$ 1.000,00	R\$ 274,57	R\$ 725,43
7	R\$ 25.024,63	R\$ 1.000,00	R\$ 267,05	R\$ 732,95
8	R\$ 24.284,09	R\$ 1.000,00	R\$ 259,45	R\$ 740,55
9	R\$ 23.535,86	R\$ 1.000,00	R\$ 251,78	R\$ 748,22
10	R\$ 22.779,88	R\$ 1.000,00	R\$ 244,02	R\$ 755,98
11	R\$ 22.016,06	R\$ 1.000,00	R\$ 236,18	R\$ 763,82
12	R\$ 21.244,32	R\$ 1.000,00	R\$ 228,26	R\$ 771,74
13	R\$ 20.464,58	R\$ 1.000,00	R\$ 220,26	R\$ 779,74
14	R\$ 19.676,75	R\$ 1.000,00	R\$ 212,17	R\$ 787,83
15	R\$ 18.880,76	R\$ 1.000,00	R\$ 204,01	R\$ 795,99
16	R\$ 18.076,51	R\$ 1.000,00	R\$ 195,75	R\$ 804,25
17	R\$ 17.263,93	R\$ 1.000,00	R\$ 187,42	R\$ 812,58
18	R\$ 16.442,92	R\$ 1.000,00	R\$ 178,99	R\$ 821,01
19	R\$ 15.613,40	R\$ 1.000,00	R\$ 170,48	R\$ 829,52
20	R\$ 14.775,28	R\$ 1.000,00	R\$ 161,88	R\$ 838,12
21	R\$ 13.928,47	R\$ 1.000,00	R\$ 153,19	R\$ 846,81
22	R\$ 13.072,87	R\$ 1.000,00	R\$ 144,41	R\$ 855,59
23	R\$ 12.208,41	R\$ 1.000,00	R\$ 135,54	R\$ 864,46
24	R\$ 11.344,99	R\$ 1.000,00	R\$ 126,58	R\$ 873,42
25	R\$ 10.452,51	R\$ 1.000,00	R\$ 117,52	R\$ 882,48
26	R\$ 9.560,88	R\$ 1.000,00	R\$ 108,37	R\$ 891,63
27	R\$ 8.660,01	R\$ 1.000,00	R\$ 99,13	R\$ 900,87
28	R\$ 7.749,79	R\$ 1.000,00	R\$ 89,79	R\$ 910,21
29	R\$ 6.830,14	R\$ 1.000,00	R\$ 80,35	R\$ 919,65
30	R\$ 5.900,95	R\$ 1.000,00	R\$ 70,81	R\$ 929,19
31	R\$ 4.962,14	R\$ 1.000,00	R\$ 61,18	R\$ 938,82
32	R\$ 4.013,58	R\$ 1.000,00	R\$ 51,45	R\$ 948,55
33	R\$ 3.055,19	R\$ 1.000,00	R\$ 41,61	R\$ 958,39
34	R\$ 2.086,87	R\$ 1.000,00	R\$ 31,68	R\$ 968,32
35	R\$ 1.108,51	R\$ 1.000,00	R\$ 21,64	R\$ 978,36
36	R\$ -	R\$ 1.120,00	R\$ 11,49	R\$ 1.108,51
<b>Somatório</b>		<b>R\$ 36.120,00</b>	<b>R\$ 6.120,00</b>	<b>R\$ 30.000,00</b>

Fonte: Ludícibus *et al.* (2010, p. 257)

Com a padronização da contabilização dos contratos de arrendamento mercantil, serão adotadas as novas normas internacionais, de acordo com a normatização do CPC 6.

## Reconhecimento da entrada do bem

Os bens arrendados por intermédio de contrato de *leasing* financeiro serão incorporados ao ativo imobilizado, no presente caso, na conta de máquinas e equipamentos – arrendamento mercantil financeiro, e em contrapartida serão reconhecidos no passivo, na conta de arrendamento mercantil a pagar, em que “D” representa “débito” e “C” representa “crédito”.

- D – Máquinas e equipamentos – arrendamento mercantil financeiro (ativo não circulante/ANC – imobilizado): R\$ 30.000,00;  
 D – Encargos financeiros a transcorrer (conta redutora – passivo circulante/PC): R\$ 3.244,32;  
 D – Encargos financeiros a transcorrer (conta redutora – passivo não circulante/PNC): R\$ 2.875,68;  
 C – Arrendamento mercantil a pagar (PC): R\$ 12.000,00;  
 C – Arrendamento mercantil a pagar (PNC): R\$ 24.120,00.

A apropriação dos encargos financeiros será contabilizada seguindo o regime de competência, registrando a obrigação na conta redutora “Encargos financeiros a apropriar”, no passivo circulante e não circulante, em contrapartida a crédito na conta de arrendamento mercantil financeiro a pagar, no passivo circulante e não circulante.

No presente contrato, a Companhia Siderúrgica ABC S.A. vai adquirir o bem no fim do prazo contratual, portanto o valor total depreciável é equivalente ao valor de aquisição do bem. Considerando que a empresa ficará com o bem arrendado no fim do contrato, a depreciação ocorrerá em 120 meses a uma taxa de 10% a.a. Dessa forma, a despesa mensal de depreciação foi calculada da seguinte maneira:

### Quadro 3 – Depreciação mensal

Valor de aquisição do bem	R\$ 30.000,00
Custo do imobilizado	R\$ 30.000,00
Prazo de vida útil do bem	120 meses
Depreciação mensal	R\$ 250,00

Fonte: Primária (2015)

- D – Despesa com depreciação (resultado): R\$ 250,00;  
 C – Depreciação acumulada de máquinas e equipamentos – arrendamento mercantil (conta redutora – ANC – imobilizado): R\$ 250,00.

Transcorrido o 1.º mês do contrato, a empresa realizou o pagamento da 1.ª parcela referente a janeiro de 2014:

- D – Arrendamento mercantil financeiro a pagar (PC): R\$ 1.000,00;  
 C – Banco conta movimento (AC): R\$ 1.000,00.

A importância de R\$ 1.000,00 refere-se à contraprestação mensal estipulada em contrato. Ao efetuar a baixa do pagamento no passivo circulante, deverá ser realizada a transferência dos saldos do passivo não circulante para o passivo circulante, da seguinte forma:

- D – Arrendamento mercantil financeiro a pagar (PNC): R\$ 1.000,00;  
 C – Arrendamento mercantil financeiro a pagar (PC): R\$ 1.000,00.

Mensalmente, devem-se apropriar os encargos financeiros a débito na conta de resultado “despesa com encargos financeiros” e a crédito da conta redutora do passivo circulante “encargos financeiros a apropriar”.

D – Despesa encargo financeiro arrendamento (resultado): R\$ 311,04;  
C – Encargos financeiros a transcorrer (conta redutora – PC): R\$ 311,04.

Como ocorre no caso da baixa de pagamento do arrendamento mercantil, ao efetuar a apropriação dos encargos financeiros no passivo circulante deverá ser feita a transferência dos saldos do passivo não circulante para o passivo circulante, da seguinte forma:

C – Encargos financeiros a transcorrer (PNC): R\$ 220,26;  
D – Encargos financeiros a transcorrer (PC): R\$ 220,26.

Os encargos financeiros de R\$ 220,26 transferidos do longo para o curto prazo correspondem aos juros relativos ao 13.º mês.

A cada contraprestação paga à empresa Jota Arrendamento Mercantil Brasil S.A., a Companhia Siderúrgica ABC S.A. poderá creditar-se do PIS e da Cofins sobre o valor integral pago, como demonstrado no quadro 4:

**Quadro 4** – Crédito PIS e Cofins sobre a contraprestação mensal

PIS e Cofins a recuperar	
Valor parcela mensal	R\$ 1.000,00
Alíquota PIS e Cofins não cumulativo	9,25%
Valor a recuperar PIS e Cofins	R\$ 92,50

Fonte: Primária (2015)

D – PIS e Cofins a recuperar (AC): R\$ 92,50;  
C – Despesa PIS/Cofins recuperado arrendamento mercantil (conta redutora – resultado): R\$ 92,50.

Mensalmente, deverá ser apropriado em PIS e Cofins a recuperar (ativo circulante) o valor correspondente a R\$ 92,50, equivalente à aplicação da alíquota de 9,25% sobre o valor da contraprestação mensal.

Com base na tributação pelo lucro real, nos quadros seguintes serão demonstrados os efeitos que o arrendamento mercantil financeiro causará no resultado da Companhia Siderúrgica ABC S.A. Para uma melhor análise, será utilizado um período de 12 meses, entre janeiro e dezembro de 2014.

**Quadro 5** – Apuração de resultado arrendamento mercantil financeiro

Receita bruta	R\$ 50.000,00
IPI sobre vendas	R\$ (2.500,00)
ICMS na venda	R\$ (8.500,00)
PIS e Cofins	R\$ (4.625,00)
Receita líquida	R\$ 34.375,00
Desp. encargo arrendamento mercantil	R\$ (3.244,32)
Depreciação máquina KYZ	R\$ (3.000,00)
(-) Desp. PIS/Cofins recuperado arrendamento mercantil	R\$ 1.110,00
Resultado antes IRPJ/CSLL	R\$ 29.240,68

Fonte: Primária (2015)

Em virtude de as contraprestações do arrendamento mercantil serem dedutíveis para fins de IRPJ e CSLL, utilizar-se-á o lucro do quadro 6 para ajustes no Livro de Apuração do Imposto de Renda.

**Quadro 6** – Ajuste da operação de arrendamento mercantil financeiro na base de cálculo do IRPJ

PARTE A – REGISTRO DOS AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO			Folha 1
Data	Histórico	Adições	Exclusões
	<b>Natureza dos ajustes</b>		
31/12/2014	Encargos de depreciação – arrendamento mercantil financeiro	R\$ 3.000,00	
31/12/2014	Encargos financeiros apropriados – arrendamento mercantil financeiro	R\$ 3.244,32	
31/12/2014	Contraprestação arrendamento mercantil		R\$ 12.000,00
	<b>Total adições e exclusões</b>	R\$ 6.244,32	R\$ 12.000,00
31/12/2014	<b>Demonstrativo do lucro real</b>		
	<b>Resultado do período</b>		R\$ 29.240,68
	<b>Adições:</b>		
	Encargos de depreciação – arrendamento mercantil financeiro	R\$ 3.000,00	
	Encargos financeiros apropriados – arrendamento mercantil financeiro	R\$ 3.244,32	
	<b>Total adições</b>		R\$ 6.244,32
	<b>Exclusões:</b>		
	Contraprestação arrendamento mercantil		R\$ 12.000,00
	<b>Total exclusões</b>		R\$ 12.000,00
	<b>Lucro real</b>		R\$ 23.485,00

Fonte: Primária (2015)

Após os ajustes necessários por conta da operação de arrendamento mercantil financeiro, apuram-se o IRPJ e a CSLL sobre o lucro real da arrendatária:

**Quadro 7** – Apuração do IRPJ e da CSLL após ajuste na base de cálculo

<b>Lucro real</b>	R\$ 23.485,00
<b>IRPJ/CSLL 24%</b>	R\$ (5.636,40)
<b>Lucro líquido</b>	R\$ 17.848,60

Fonte: Primária (2015)

O Pronunciamento Técnico CPC n.º 6 surgiu com o intuito de adequar as normas brasileiras às normas internacionais de contabilidade. A contabilização antes do pronunciamento era lançada como despesa e a contrapartida no ativo.

O aproveitamento do crédito de PIS e Cofins dar-se-á na contraprestação paga ao arrendador, conforme quadro a seguir:

**Quadro 8** – Crédito de PIS e Cofins sobre a contraprestação antes do CPC n.º 6

<b>PIS e Cofins a recuperar</b>	
Valor parcela mensal	R\$ 1.000,00
Alíquota PIS e Cofins não cumulativo	9,25%
Valor a recuperar PIS e Cofins	R\$ 92,50

Fonte: Primária (2015)

Provisão do arrendamento:

- D – Despesa de arrendamento mercantil (resultado): R\$ 907,50;
- D – PIS/Cofins a recuperar (AC): R\$ 92,50;
- C – Contas a pagar (PC): R\$ 1.000.

Pagamento do arrendamento:

- D – Contas a pagar (PC): R\$ 1.000;
- C – Caixa ou banco conta movimento (AC): R\$ 1.000.

Apuração do Imposto de Renda antes do CPC n.º 6:

Antes da implantação do CPC n.º 6, a apuração do resultado da Companhia Siderúrgica ABC S.A. dar-se-ia conforme quadro 9. Para uma melhor análise, será utilizado um período de 12 meses, correspondido entre janeiro e dezembro de 2014.

**Quadro 9** – Apuração de resultado arrendamento mercantil financeiro antes do CPC n.º 6

<b>Receita bruta</b>	R\$ 50.000,00
<b>IPI sobre vendas</b>	R\$ (2.500,00)
<b>ICMS na venda</b>	R\$ (8.500,00)
<b>PIS e Cofins</b>	R\$ (4.625,00)
<b>Receita líquida</b>	R\$ 34.375,00
<b>Desp. arrendamento mercantil</b>	R\$ (10.890,00)
<b>Resultado antes IRPJ/CSLL</b>	R\$ 23.485,00
<b>IRPJ/CSLL 24%</b>	R\$ (5.636,40)
<b>Lucro líquido</b>	R\$ 17.848,60

Fonte: Primária (2015)

Antes da implantação do CPC n.º 6, as contraprestações pagas na operação de arrendamento mercantil financeiro eram lançadas como despesas. Diante disso, não é necessário fazer adições/exclusões para cálculo de IRPJ/CSLL.

**Efeitos tributários e contábeis com o Pronunciamento do CPC n.º 6 (RI)**

Conforme análise do caso simulado da Companhia Siderúrgica ABC S.A., após 12 meses (período de 1/2014 a 12/2014) os efeitos tributários causados pela operação de arrendamento mercantil financeiro serão demonstrados, resumidamente, no quadro 10:

**Quadro 10** – Efeitos tributários da operação de arrendamento mercantil financeiro

EFEITOS TRIBUTÁRIOS		
Regra contábil	Créditos tributários	Tributos a recolher
	PIS/Cofins	IRPJ/CSLL
Antes CPC 6	R\$ 1.110,00	R\$ 5.636,40
Após CPC 6	R\$ 1.110,00	R\$ 5.636,40

Fonte: Primária (2015)

Também serão apresentados no quadro 11 os efeitos contábeis decorrentes do Pronunciamento Técnico CPC n.º 6 (RI), após 12 meses (período 1/2014 a 12/2014):

**Quadro 11** – Efeitos contábeis na operação de arrendamento mercantil financeiro

EFEITOS DAS REGRAS CONTÁBEIS						
Regra contábil	Imobilizado	Passivo	Despesas			
			Contraprestação	Depreciação	Encargos financeiros	Total despesa no resultado
Antes CPC 6	R\$ -	R\$ -	R\$ 10.890,00	R\$ -	R\$ -	R\$ 10.890,00
Após CPC 6	R\$ 30.000,00	R\$ 24.120,00	R\$ -	R\$ 3.000,00	R\$ 3.244,32	R\$ 6.244,32

Fonte: Primária (2015)

Em comparação entre as operações de arrendamento mercantil financeiro antes e após o Pronunciamento Técnico CPC n.º 6, verifica-se que o procedimento não teve efeito para fins tributários, porém para fins contábeis o CPC n.º 6 trouxe transparência, permitindo que o empresário tome decisões com maior segurança.

## ■ CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve como objetivo principal analisar os efeitos tributários sobre a operação de arrendamento mercantil, assim como os efeitos contábeis em face do Pronunciamento Técnico CPC n.º 6.

Por causa da alteração trazida pela Lei n.º 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e com a implantação do Pronunciamento Técnico CPC n.º 6, as empresas arrendatárias não sofreram efeitos tributários com a “nova” forma de contabilização das operações de arrendamento mercantil financeiro. Com o CPC n.º 6, há possibilidade de a arrendatária creditar-se do PIS e da Cofins sobre o valor mensal da contraprestação. Contudo antes do Pronunciamento Técnico CPC n.º 6 a empresa arrendatária já poderia aproveitar o crédito de PIS e Cofins sobre o valor da contraprestação mensal. Para impactos nos tributos diretos, o IRPJ e a CSLL, não houve efeito tributário também, visto que são feitos ajustes no Livro de Apuração do Lucro Real para excluir os valores das contraprestações, as quais não são mais lançadas em despesa, porém continuam sendo dedutíveis. Além disso, os encargos financeiros e a depreciação do bem são adicionados ao cálculo da base de IRPJ e CSLL, pois não são dedutíveis. Assim, se apurados o Imposto de Renda e a Contribuição Social antes e após o Pronunciamento Técnico CPC n.º 6, o resultado será exatamente o mesmo, não produzindo efeitos tributários com a nova norma contábil.

A implantação do CPC n.º 6 trouxe mudanças significativas para a estrutura e o reconhecimento do bem. O maior benefício desse pronunciamento foi a transparência contábil, pois, em comparação entre a forma anterior com o modo atual de contabilização do arrendamento mercantil financeiro, constatou-se que a operação se torna transparente nas demonstrações contábeis. Isso é um benefício, pois demonstra a real situação financeira da empresa para os acionistas e investidores.

Durante a pesquisa, deparou-se com controvérsias na incidência de ICMS sobre a operação de arrendamento mercantil e também na incidência de ISS. Em virtude da limitação do tema da pesquisa e do tempo para sua execução, sugerem-se para novos estudos o aprofundamento e a análise da incidência de ICMS e ISS sobre as operações de arrendamento mercantil.

## ■ REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, E. O. **Imposto de Renda das empresas**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

BRASIL. Conselho Monetário Nacional. **Resolução n.º 2.309, de 28 de agosto de 1996**. Disciplina e consolida as normas relativas às operações de arrendamento mercantil. Brasília, 1996. Disponível em: <[http://www.bcb.gov.br/pre/normativos/res/1996/pdf/res\\_2309\\_v5\\_p.pdf](http://www.bcb.gov.br/pre/normativos/res/1996/pdf/res_2309_v5_p.pdf)>. Acesso em: 14 set. 2013.

\_\_\_\_\_. **Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999**. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza – RIR. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/rir/>>. Acesso em: 10 jan. 2014.

\_\_\_\_\_. **Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, estados e municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em: 15 jan. 2014.

\_\_\_\_\_. **Lei n.º 6.099, de 12 de setembro de 1974**. Dispõe sobre o tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6099.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6099.htm)>. Acesso em: 30 set. 2013.

\_\_\_\_\_. **Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6404compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404compilada.htm)>. Acesso em: 25 mar. 2014.

\_\_\_\_\_. **Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998**. Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/Ant2001/lei971898.htm>>. Acesso em: 20 mar. 2014.

\_\_\_\_\_. **Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003**. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Brasília, 2003. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/2003/lei10833.htm>>. Acesso em: 3 mar. 2014.

\_\_\_\_\_. **Lei n.º 11.638, de 28 de dezembro de 2007**. Altera e revoga dispositivos da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei n.º 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Brasília, 2007. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm)>. Acesso em: 30 set. 2013.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. **CPC 06 (RI): Operações de Arrendamento Mercantil**. Brasília, nov. 2010. Disponível em: <[http://static.cpc.meddiagroup.com.br/Documentos/163\\_CPC\\_06\\_R1\\_rev%2003.pdf](http://static.cpc.meddiagroup.com.br/Documentos/163_CPC_06_R1_rev%2003.pdf)>. Acesso em: 8 set. 2013.

IUDÍCIBUS, S. de *et al.* **Manual de contabilidade societária**: aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC. São Paulo: Atlas, 2010.

JOINVILLE. **Lei Complementar n.º 155, de 19 de dezembro de 2003**. Dispõe acerca do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN e sua lista de incidências, e dá outras providências. Joinville, 2003. Disponível em: <<https://www.leismunicipais.com.br/a/sc/j/joinville/lei-complementar/2003/15/155/lei-complementar-n-155-2003-dispoe-acerca-do-imposto-sobre-servicos-de-qualquer-natureza-issqn-e-sua-lista-de-incidencias-e-da-outras-providencias.html>>. Acesso em: 15 mar. 2014.

MANCUSO, R. de C. **Leasing**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

NICOLINI, A. T.; ALVES, J. C.; RAMOS, R. B. **Guia do PIS/Pasep e da Cofins**. 3. ed. São Paulo: IOB Folhamatic, 2014.

RIZZARDO, A. **Leasing arrendamento mercantil no Direito brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

SANTA CATARINA. **Lei n.º 10.297, de 26 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS e adota outras providências. Disponível em: <[http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/1996/lei\\_96\\_10297.htm](http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/1996/lei_96_10297.htm)>. Acesso em: 9 mar. 2014.



# A evidenciação do valor justo de instrumentos financeiros nas demonstrações contábeis de sociedades anônimas

Jéssica Stahn<sup>1</sup>  
Sérgio Paulo Stahn<sup>2</sup>

## ■ INTRODUÇÃO

Com necessidades financeiras diversas, as empresas precisam de uma base para trabalhar, visualizar seus dados, criar estratégias, buscar investimentos. Entre os mais diversos motivos está a fonte de informação, aquela que vai sanar a necessidade dos que buscam dados econômico-financeiros a respeito de uma empresa.

Os instrumentos financeiros são usados por todas as empresas e possuem diversos objetivos e classificações. As operações com esses instrumentos envolvem riscos quando há tratamentos incorretos no reconhecimento, na mensuração ou na evidenciação. Nesse sentido, decisões erradas por parte dos usuários podem acarretar grandes perdas monetárias.

Por ser um assunto complexo e com minuciosos detalhes, atenção deve ser tomada em seu tratamento contábil, como na contabilização e evidenciação em demonstrações financeiras. Os gestores são os usuários que mais utilizam informações das demonstrações, assim como os acionistas. Conforme o tipo de instrumento, seu valor monetário e sua significância no todo, podem-se adotar diversas decisões.

Um aspecto relevante é o valor justo de instrumentos financeiros, tendo influência nos valores apresentados nas demonstrações financeiras, quando empregado como métrica de avaliação e mensuração. É uma forma de estimativa de valores e, assim, deve-se ter atenção nos aspectos que a legislação contábil requeira. Este estudo tem como objetivo a análise da evidenciação do valor justo de instrumentos financeiros nas demonstrações contábeis.

## ■ REVISÃO DA LITERATURA

Com as mudanças introduzidas na Lei das Sociedades Anônimas pela Lei n.º 11.638, aprovada e sancionada em 2007, a contabilidade brasileira sofreu impactos significativos, para assim começar a convergir aos padrões internacionais. Tais mudanças influenciaram inicialmente nas demonstrações de grandes empresas e de capital aberto, as sociedades anônimas abertas. A divulgação dos relatórios financeiros tornou-se mais exigente e transparente. Entre as mudanças se encontram os instrumentos financeiros; além da divulgação, alterou-se sua forma de avaliação.

Os instrumentos financeiros são definidos, conforme o item 6 do OCPC 3, como “qualquer contrato que origine um ativo financeiro para uma entidade e um passivo financeiro ou título patrimonial para outra entidade” (CPC, 2009a), ou seja, um direito para uma entidade e uma obrigação para outra. Como exemplo, pode-se mencionar uma duplicata, em que a entidade que necessita pagar tem um passivo financeiro, e a que vai receber tem um ativo financeiro. Os instrumentos financeiros são

<sup>1</sup>Bacharel em Ciências Contábeis pela Univille em 2014.

<sup>2</sup> Professor orientador específico no curso de Ciências Contábeis da Univille.

formas de tornar o mercado mais dinâmico, movimentando recursos, de acordo com Lopes *et al.* (2010), que os tratam como ferramentas operacionais.

As empresas, criadas com o intuito de produzir bens ou serviços, são necessárias para a vivência e a manutenção das necessidades da sociedade. Formam-se principalmente para realizar um fim em comum entre os sócios, de acordo com Campinho (2010). Para manutenção e busca por uma competitividade maior elas utilizam os instrumentos financeiros. Então, precisam manter a contabilidade, para controle, mensuração e demonstração de ativos, passivos, receitas e despesas, chegando ao patrimônio. Segundo Marion (2009, p. 26), “a contabilidade é a linguagem dos negócios. Mede os resultados das empresas, avalia o desempenho dos negócios, dando diretrizes para tomada de decisões”. Tais diretrizes existem com base nas demonstrações financeiras, assim chamadas pela Lei n.º 6.404/76, ou demonstrações contábeis, título dado pelas normas de contabilidade.

## Demonstrações financeiras

Essas demonstrações são formadas por um conjunto de informações que, segundo a Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI, 2010), fazem parte do Relatório da Administração e das Notas Explicativas. São elaboradas pela administração, sempre no encerramento do exercício social, que possui duração de um ano, conforme artigo 175 da Lei das Sociedades Anônimas (LSA – BRASIL, 1976).

Compõem as demonstrações contábeis, segundo o artigo 176 da LSA alterado pela Lei n.º 11.638 de 2007 (BRASIL, 2007):

- Balanço patrimonial;
- Demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;
- Demonstração do resultado do exercício;
- Demonstração dos fluxos de caixa;
- Demonstração do valor adicionado.

Nem todas as demonstrações são obrigatórias a todas as sociedades anônimas, ou em outra situação, quando a empresa é de grande porte, de acordo com o artigo 3.º, parágrafo único, da Lei n.º 11.638/07:

Considera-se de grande porte, para os fins exclusivos desta Lei, a sociedade ou conjunto de sociedades sob controle comum que tiver, no exercício social anterior, ativo total superior a R\$ 240.000.000,00 (duzentos e quarenta milhões de reais) ou receita bruta anual superior a R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais) (BRASIL, 2007).

Nas condições desse parágrafo, as sociedades que nele se enquadram estão sujeitas à Lei n.º 6.404/76 no quesito de escrituração e elaboração das demonstrações financeiras, obrigando-se ainda à auditoria independente por auditor devidamente registrado na Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

As demonstrações financeiras só poderão existir ou ser elaboradas por meio de dados contábeis ou lançamentos contábeis, por escrituração contábil. Escriturar é registrar a contabilidade para que haja controle do que acontece na empresa. De acordo com Lucena (2013),

a escrituração é uma técnica contábil que consiste no registro, em livros próprios, dos fatos administrativos decorrentes da atividade de uma entidade. Tais fatos contábeis devem ser registrados por seus aspectos qualitativos e quantitativos, com a finalidade de controle do patrimônio, de apuração do resultado do exercício social, bem como de prestação de informações aos usuários das informações contábeis.

A escrituração contábil é tratada em detalhes na Resolução n.º 1.330/11 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2011a). Entre suas formalidades a principal estabelece que a contabilidade deve ser executada com base nos princípios de contabilidade, os quais são parâmetros para a contabilização dos fatos ocorridos. Também é apresentada sua forma em relação às sociedades anônimas no artigo 177 da LSA da seguinte forma:

A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência (BRASIL, 1976).

Ressalta-se a questão dos métodos ou critérios a serem utilizados pela entidade na sua contabilização, que devem seguir um padrão, cuja alteração de um período para outro terá de constar nas demonstrações financeiras, em nota explicativa para tal mudança.

Os lançamentos contábeis resultam em livros contábeis, que, conforme a Resolução n.º 1.330/11 (CFC, 2011a), são o Livro Diário e o Livro Razão; eles podem estar em forma digital ou não. Além disso, a contabilidade deve manter a documentação contábil, a qual prova os fatos de origem dos lançamentos elaborados.

A Estrutura Conceitual, CPC 00 R1, redigida para a elaboração e a divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, menciona: “as demonstrações contábeis retratam os efeitos patrimoniais e financeiros das transações e outros eventos, por meio do grupamento dos mesmos em classes amplas de acordo com as suas características econômicas”. As classes amplas citadas são os elementos das demonstrações contábeis: ativo, passivo e patrimônio líquido (PL), relacionados à posição patrimonial-financeira, e receitas e despesas, ligadas ao desempenho da entidade, todos apresentados na Resolução CFC n.º 1.374 de 2011 (CFC, 2011b).

No quadro a seguir consta o significado de cada elemento:

**Quadro 1** – Elementos contábeis

Elemento	Descrição
Ativo	Recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade
Passivo	Obrigação presente da entidade, derivada de eventos passados, cuja liquidação se espera que resulte na saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos
Patrimônio líquido	Interesse residual nos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos
Receitas	Engloba tanto receitas propriamente ditas quanto ganhos. A receita surge no curso das atividades usuais da entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos, <i>royalties</i> , aluguéis
Despesas	Abrange tanto as perdas quanto as despesas propriamente ditas que surgem no curso das atividades usuais da entidade. As despesas que surgem no curso das atividades usuais da entidade incluem, por exemplo, o custo das vendas, salários e depreciação. Geralmente, tomam a forma de desembolso ou redução de ativos como caixa e equivalentes de caixa, estoques e ativo imobilizado

Fonte: CFC (2011b)

A demonstração mais conhecida é o balanço patrimonial (BP), que expõe a situação da entidade como uma fotografia, uma posição estática, em uma determinada data (FIECAFI, 2010).

Para Marion (2009, p. 45), “o balanço patrimonial é constituído de duas colunas: a coluna do lado direito, denominada passivo e patrimônio líquido, a coluna do lado esquerdo denominada ativo. [...] Pela Lei das Sociedades por Ações, o lado direito é denominado apenas passivo”. No BP, ativo e passivo não são mais elementos contábeis e sim classes de contas contábeis, nas quais estão contidos os ativos e passivos como elementos, agrupados conforme sua natureza. De acordo com o artigo 178 da LSA, “no balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia” (BRASIL, 1976). São todos os bens, direitos e obrigações, demonstrados de uma forma geral.

A demonstração do resultado do exercício (DRE) tem como função principal demonstrar as receitas obtidas pela entidade e as despesas incorridas na manutenção da atividade empresarial. No fim desse demonstrativo chega-se a lucro ou prejuízo. Para Ludícibus (2010, p. 226),

a demonstração do resultado do exercício é um resumo ordenado das receitas e despesas da empresa em determinado período (12 meses). É apresentada de forma dedutiva (vertical), ou seja, das receitas subtraem-se as despesas e, em seguida, indica-se o resultado (lucro ou prejuízo).

Como é intitulada, a demonstração de mutações do patrimônio líquido (DMPL) apresenta as mudanças que ocorreram no patrimônio líquido, tratadas em cada conta separadamente. Conforme Stahn (2005, p. 12),

na demonstração de mutações do patrimônio líquido são apresentadas as movimentações que geraram alterações no patrimônio líquido da entidade, separadas por grupo de contas, inclusive quanto aos lucros ou prejuízos acumulados.

Assim, os acionistas e interessados podem ter conhecimento das modificações no patrimônio da entidade, não apenas no lucro; é possível verificar os fatos relevantes ocorridos e se necessário buscar soluções e decisões.

A demonstração dos fluxos de caixa (DFC) é regulamentada pelo artigo 188 da Lei n.º 6.404/76. Ela contém a variação no saldo de caixa e equivalentes, dentro do período, mas dividindo-se, conforme a natureza da movimentação, em operacional, de financiamento e de investimento.

A demonstração do valor adicionado (DVA) está normatizada no inciso 2.º do artigo 188 da LSA. Tal lei diz que ela contém

o valor da riqueza gerada pela companhia, a sua distribuição entre os elementos que contribuíram para a geração dessa riqueza, tais como empregados, financiadores, acionistas, governo e outros, bem como a parcela da riqueza não distribuída (BRASIL, 1976).

A DVA deve ser elaborada ao final do exercício, junto com as demais demonstrações; é obrigatória para as sociedades de capital aberto, conforme a LSA.

Notas explicativas são elaboradas como complemento às demonstrações financeiras, para divulgar informações que servem ao melhor entendimento dos números contábeis, apresentando assuntos que não são detalhados nas demonstrações e podem ter grande influência na tomada de decisão dos usuários contábeis. As exigências feitas pela LSA estão contidas no parágrafo 5.º do artigo 176 (BRASIL, 1976), entre elas a base de preparação das demonstrações financeiras e as práticas adotadas, assim como explicações de fatos não apresentados em outra parte das demonstrações financeiras.

Um fato importante a ser considerado nas notas explicativas, de acordo com o item 117 da Resolução CFC n.º 1.185/09, é a informação sobre a base de mensuração dos valores de entidade:

[...] que os usuários estejam informados sobre a base ou bases de mensuração utilizada(s) nas demonstrações contábeis (por exemplo, custo histórico, custo corrente, valor realizável líquido, valor justo ou valor recuperável) porque a base sobre a qual as demonstrações contábeis são elaboradas afeta significativamente a análise dos usuários (CFC, 2009).

## Instrumentos financeiros

Instrumentos financeiros devem ser reconhecidos, classificados, mensurados e evidenciados conforme suas características e objetivos, além de serem divididos entre instrumentos não derivativos e derivativos. A primeira classificação dos ativos é ativos financeiros mensurados ao valor justo por meio do resultado (VJPR). A segunda classificação é mantidos até o vencimento (MAV). Pela OCPC 03 (CPC, 2009a),

investimentos mantidos até o vencimento são ativos financeiros não derivativos com pagamentos fixos ou determináveis com vencimentos definidos e para os quais a entidade tem intenção positiva e capacidade de manter até o vencimento.

Logo a entidade deve ter noção do prazo de vencimento, sem vender o produto antes que o prazo termine, pois se assim acontece ela deve reclassificar os ativos MAV e não poderá classificar outros nos próximos dois anos em MAV (LOPES *et al.*, 2010). Há também os empréstimos e recebíveis (E&R), que possuem pagamentos determinados ou regulares, não sendo cotados em mercado ativo, de acordo com Lopes *et al.* (2010), e não há penalização contábil, ou seja, prejuízos contábeis caso vendidos antes do vencimento em comparado com os MAV. Já os disponíveis para venda (DPV), segundo Mourad (2010), são os não classificados nas categorias anteriores, logo a entidade não tem conhecimento em que condições serão negociados e quando isso vai acontecer.

Os instrumentos financeiros derivativos procedem de outras variáveis, portanto “um instrumento derivativo pode ser definido de maneira bastante genérica como um instrumento financeiro cujo valor depende de outras variáveis mais básicas ao qual ele se refere” (HULL, 2004 *apud* LOPES *et al.*, 2010, p. 38). Ele se constitui na contabilidade quando possui as três características apresentadas na OCPC 03:

- (a) seu valor se altera em resposta a mudanças na taxa de juros específica, no preço de instrumento financeiro, preço de *commodity*, taxa de câmbio, índice de preços ou de taxas, avaliação (*rating*) de crédito ou índice de crédito, ou outra variável, às vezes denominada “ativo subjacente”, desde que, no caso de variável não financeira, a variável não seja específica a uma parte do contrato;
- (b) não é necessário qualquer desembolso inicial ou o desembolso inicial é menor do que seria exigido para outros tipos de contratos onde seria esperada uma resposta semelhante às mudanças nos fatores de mercado; e
- (c) deve ser liquidado em data futura (CPC, 2009a).

Com base na concepção descrita anteriormente, resume-se que, quando há mudança de taxa de um derivativo, não existe montante a ser gasto no ato do contrato, ou se houver gastos deverão ser reduzidos no encerramento do contrato em data futura. Conforme Lopes *et al.* (2010), os derivativos dividem-se conforme seus objetivos: seja para alcançar lucros no caso dos instrumentos de especulação ou para proteger-se de um respectivo risco no caso dos instrumentos de proteção. Este último pode ser exemplificado pela variação da taxa de câmbio.

O reconhecimento consiste, de acordo com a Estrutura Conceitual CPC 00, “na incorporação ao balanço patrimonial ou à demonstração do resultado de item que se enquadre na definição de elemento e que satisfaça os critérios de reconhecimento [...]” (CPC, 2011), ou seja, demonstrá-lo no balanço ou DRE como item contábil. Os critérios citados são:

- Possibilidade de benefício econômico futuro para a entidade ou que parta da entidade, quando for ativo;
- Mensuração de valor que seja confiável, ou seja, completa, neutra e livre de erro. Nesse contexto deve-se fazer uso de estimativas confiáveis.

Em instrumentos financeiros o reconhecimento acontece, segundo o Pronunciamento CPC 38, item 14, “quando a entidade se tornar parte das disposições contratuais do instrumento” (CPC, 2009b), seja ativo ou passivo financeiro, quando a empresa obtiver direitos ou obrigações em relação a este e que faça parte do contrato. Conforme o item 8 da OCPC 03, nesse processo predomina a essência econômica sobre a forma jurídica, ou seja, prevalecem os acontecimentos econômicos do instrumento em seu reconhecimento (CPC, 2009a).

Após o reconhecimento do instrumento financeiro ocorrem a mensuração e a classificação dele. De acordo com o CPC 00 (CPC, 2011),

mensuração é o processo que consiste em determinar os montantes monetários por meio dos quais os elementos das demonstrações contábeis devem ser reconhecidos e apresentados no balanço patrimonial e na demonstração do resultado. Esse processo envolve a seleção da base específica de mensuração.

Sendo assim, mensura-se um item quando se apura o valor monetário, e para chegar a esse valor são utilizadas bases de mensuração. No âmbito dos instrumentos financeiros, encontram-se duas bases: valor justo e custo amortizado.

Antes de citar a mensuração pelo valor justo é necessário defini-la. Conforme a OCPC 03,

valor justo é o montante pelo qual um ativo poderia ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes independentes com conhecimento do negócio e interesse em realizá-lo, em uma transação em que não há favorecidos (CPC, 2009a).

Conclui-se que é o valor monetário recebido na venda de um ativo ou desembolsado no pagamento de um passivo sem existir favorecimento entre os participantes da transação e sem que esta seja forçada.

Com base nesse conceito acontece a mensuração pelo valor justo, ou seja, determina-se um valor para um ativo ou passivo. É preciso levar em conta também as características do elemento a ser avaliado, e estas podem ser diferenciadas conforme cada participante de mercado, segundo o CPC 46 (CPC, 2012b), que cita como exemplo de características as condições, a localização e as restrições do ativo.

Na busca do preço desse instrumento financeiro pelo valor justo, encontra-se a recomendação de Lopes *et al.* (2010, p. 103): “a melhor evidência de valor justo é a existência de preços cotados em mercado ativo”, isto é, preços disponíveis no mercado que poderão ser utilizados em possível negociação.

Mercado ativo, por sua vez, é aquele em que as transações com o instrumento financeiro ocorrem com frequência e fornecem preços continuamente, segundo a definição do Apêndice A do CPC 46 (CPC, 2012b), tendo os participantes de mercado fácil acesso à publicação desses preços, no momento mais oportuno, e mercado mais vantajoso, de acordo com Lopes *et al.* (2010), ou seja, na data do balanço patrimonial, tendo assim uma situação real.

Além disso, pressupõe-se que a entidade está em continuidade, para avaliação do valor justo, sem haver uma transação forçada, pois conforme a OCPC 03, item 41, esse preço deve refletir a qualidade de crédito do instrumento (CPC, 2009a).

Nesse contexto existem também os instrumentos sem mercado ativo. Estes possuem outro tratamento, conforme a OCPC 03, item 46: “se o mercado para um instrumento financeiro não for ativo, a entidade deve estabelecer o valor justo utilizando metodologia de avaliação/apreçamento” (CPC, 2009a). Enfim, tem de utilizar técnicas específicas para a busca de valor, as quais são:

- valor de transações semelhantes e recentes; ou
- valor justo de instrumentos semelhantes; ou
- modelos de precificação (incluem modelos difundidos na literatura de Finanças, como fluxo de caixa descontado, modelo de lucros residuais, modelo de Black-Scholes, modelo CRR, entre outros) (LOPES *et al.*, 2010, p. 105).

Conforme a técnica empregada para a busca de valor justo, considera-se a data de mensuração do instrumento financeiro a mais adequada, levando em consideração a realidade e estimativas confiáveis adotadas.

Evidenciar é demonstrar contabilmente algo, e define-se segundo Machado e Nunes (2014) como

a demonstração da situação econômico-financeira e patrimonial de uma empresa, realizada com base nas informações advindas dos registros contábeis, seja através das demonstrações obrigatórias de publicação, seja através dos mais variados tipos de relatórios emitidos pelos contabilistas.

Assim, por intermédio das demonstrações financeiras, os usuários da contabilidade podem chegar a diversas conclusões, dependendo do que vai ser analisado. Em instrumentos financeiros a evidenciação é tratada em um pronunciamento técnico único já comentado anteriormente, que é o CPC 40. Esse pronunciamento traz como objetivo principal as exigências de divulgação por parte das entidades para que haja avaliação:

- da significância do instrumento financeiro para a posição patrimonial e financeira e para o desempenho da entidade;
- da natureza e da extensão dos riscos resultantes de instrumentos financeiros a que a entidade está exposta durante o período e ao fim do período contábil, e como a entidade administra esses riscos.

A norma em si divide as divulgações em quatro partes.

A primeira é a divulgação das classes de instrumentos financeiros e níveis de divulgação destes. Tais classes são definidas pela natureza da informação e as características dos instrumentos, conforme o CPC 40 (CPC, 2012a); nessa divulgação o usuário precisa encontrar base para conciliar (a natureza das informações e as características dos instrumentos) com os itens do balanço patrimonial, fazendo o cruzamento das informações.

A segunda parte da norma diz respeito à significância de instrumentos financeiros para a posição patrimonial e financeira e para a análise do desempenho. Nesse contexto, a norma traz exigências para que o usuário tenha conhecimento da importância de algum instrumento financeiro, dividindo as divulgações relacionadas ao balanço patrimonial, à demonstração de resultado e de resultado abrangente e outras divulgações.

Quanto ao balanço patrimonial, a entidade tem de demonstrar as categorias de instrumentos e seu valor contábil. Isso pode acontecer também nas notas explicativas, de acordo com o item 8 do CPC 40 (CPC, 2012a). Nas demonstrações financeiras devem ser apresentados os instrumentos avaliados ao VJPR, as reclassificações, que consistem na mudança de classe do instrumento e as provisões feitas para uma possível perda de crédito, ou seja, possível não recebimento. Ainda se demonstram os instrumentos compostos com múltiplos derivativos embutidos e o descumprimento de um compromisso contratual, isto é, quando a empresa deixou de cumprir algum compromisso contratual, seja amortização da dívida, juros ou outro.

Derivativos embutidos são “cláusulas contratuais dentro de outros contratos, que modifiquem as características do contrato padrão no que diz respeito aos seus fluxos de caixa esperados” (LOPES *et al.*, 2010, p. 139). Portanto deriva de um contrato original, estando embutido neste, e também varia com as diversas situações, e isso deve ser divulgado pela empresa.

Em relação à demonstração do resultado do exercício, a entidade necessita divulgar receitas e despesas, portanto, ganhos e perdas no período com os instrumentos financeiros. Em outras divulgações estarão contidas as políticas contábeis no enquadramento dos instrumentos, a existência da contabilidade de *hedge* e seus detalhes, assim como seu valor justo.

A natureza e a extensão dos riscos decorrentes de instrumentos financeiros constituem a terceira divisão do CPC 40, a qual aborda as informações qualitativas e quantitativas que devem ser divulgadas. A primeira trata de riscos, características, objetivos, processos, e a segunda apresenta valores monetários conforme cada situação, permitindo aos usuários a associação entre elas.

A última parte do CPC 40 trata das transferências dos ativos financeiros e suas particularidades, tais como natureza desses ativos, risco na transferência e valores contábeis relacionados.

## ■ METODOLOGIA

A metodologia empregada foi a pesquisa bibliográfica do tema e de seus tópicos em livros, artigos, internet e legislação, com a análise prática por meio das demonstrações financeiras apresentadas à Comissão de Valores Mobiliários no ano de 2014. Tratou-se da evidenciação do valor justo dos instrumentos nas demonstrações financeiras e da análise do tema em demonstrações das empresas Renar e Embraer.

Segundo a Instrução CVM n.º 475/08, no artigo 1.º,

as companhias abertas devem divulgar, em nota explicativa específica, informações qualitativas e quantitativas sobre todos os seus instrumentos financeiros, reconhecidos ou não como ativo ou passivo em seu balanço patrimonial (CVM, 2008).

Devem ainda demonstrar a obrigatoriedade da evidenciação de instrumentos financeiros nas demonstrações financeiras. Muitos são os detalhes a ser observados quando se fala de evidenciação, e complexas são as operações financeiras, sejam essas com derivativos ou não.

Para analisar as evidenciações relacionadas ao valor justo de instrumentos financeiros, buscaram-se demonstrações financeiras de sociedades anônimas que possuem valores mobiliários negociados no mercado aberto. Foram estudadas demonstrações aleatoriamente nas divulgações que estão disponíveis no *site* da CVM, sendo apresentados aqui a parte específica em valor justo do pronunciamento, as atenções que devem ser tomadas e exemplos do que ocorre na prática.

A evidenciação do valor justo de instrumentos financeiros deve seguir os aspectos tratados no CPC 40 a partir do item 25. Tais aspectos são os seguintes:

- Divulgar o valor justo para cada classe de ativos e passivos financeiros, permitindo comparação ao valor contábil;
- Agrupar os instrumentos avaliados ao valor justo em classes;
- Divulgar os métodos e os pressupostos aplicados na determinação do valor justo de cada classe de ativo financeiro ou passivo financeiro;
- Classificar as mensurações de valor justo usando uma hierarquia no processo de mensuração;
- Evidenciar mensurações de valor justo reconhecidas no balanço patrimonial;
- Estabelecer valor justo se o mercado do instrumento financeiro não for ativo.

Entre os balanços divulgados no ano de 2014, com data base de 31 de dezembro de 2013, analisou-se o da Renar Maçãs S.A., empresa situada em Santa Catarina que cultiva e vende maçãs. Em suas demonstrações está divulgado, na nota explicativa das principais práticas contábeis adotadas, que os ativos financeiros somente são mensurados ao valor justo e classificados em disponíveis para venda e VJPR no reconhecimento inicial.

A empresa explica e evidencia o valor justo de instrumentos financeiros apenas na nota explicativa das políticas contábeis. Sobre os ativos, ela esclarece que estes são mensurados ao valor justo a cada data de balanço. Conclui-se que o valor justo e o contábil são equivalentes. Nas políticas contábeis evidencia que as aplicações financeiras são classificadas como disponíveis para negociação. Além disso, descreve quais são os ativos financeiros:

Os principais ativos financeiros, reconhecidos pela Companhia, são caixa e equivalente de caixa, aplicações financeiras em fundos de renda fixa com rendimento diário, contas a receber de clientes, contas a receber por alienação de bens do ativo imobilizado (RENAR..., 2014).

Sobre os passivos financeiros, comenta que não são mensurados ao valor justo e evidencia que não possui instrumentos derivativos. Por esse motivo, torna as demonstrações menos complexas.

A Embraer S.A. é uma empresa voltada a projetar, desenvolver, fabricar e comercializar aeronaves para aviação comercial e executiva, não apenas no Brasil, mas em outros países, como Estados Unidos, França e Portugal, entre outros. Atualmente é uma das maiores empresas do Brasil, pelo *ranking* do exemplar Melhores e Maiores da *Revista Exame* publicada em 2013. Obteve receita líquida de R\$ 13.635,8 milhões e um lucro líquido de R\$ 786,4 milhões de reais no ano de 2013.

A companhia tem diversas operações em instrumentos financeiros, entre as quais ativos e passivos classificados ao valor justo. Ela comenta sobre o julgamento para estimar o valor justo, além de falar que existe risco de essas estimativas não apresentarem os valores que serão os de realização do instrumento:

O valor justo dos ativos e passivos financeiros da Companhia foi determinado mediante informações disponíveis no mercado e com a aplicação de metodologias que a Companhia julga apropriada para melhor avaliar cada tipo de instrumento, sendo necessária a utilização de considerável julgamento na interpretação dos dados de mercado para se produzir a mais adequada estimativa do valor justo. Como consequência, as estimativas apresentadas a seguir não indicam, necessariamente, os montantes que poderão ser realizados no mercado de troca corrente. O uso de diferentes hipóteses e/ou metodologias pode ter um efeito material nos valores estimados de realização (EMBRAER..., 2014).

A empresa então comenta e apresenta os métodos e pressupostos utilizados na avaliação do valor justo, conforme é exigido no pronunciamento. Ao especificar por classes os instrumentos, por exemplo, para caixa e equivalentes, e para contas a receber, afirma que o valor contábil se aproxima do valor justo. Já os títulos mantidos até o vencimento são estimados pela metodologia de fluxo de caixa, e o valor justo das dívidas de longo prazo é fundamentado no valor de seus fluxos de caixa contratuais.

A seguir, a companhia demonstra hierarquicamente os instrumentos conforme o método de avaliação e qualidade das fontes empregadas (EMBRAER..., 2014), estando então de acordo com a norma contábil. Os níveis estão descritos na nota explicativa de n.º 28 da demonstração contábil da empresa Embraer, em resumo a seguir.

No nível 1 são considerados instrumentos com preços cotados em mercados ativos para ativos e passivos idênticos na data das demonstrações financeiras. O nível 1 consiste principalmente em instrumentos financeiros como derivativos, ações e outros ativos negociados em bolsas de valores.

No segundo nível os preços utilizados são diferentes dos cotados em mercado ativo considerados no primeiro. Os preços devem ser observáveis na data da valorização por meio de modelos de valorização específicos levando em consideração que outros participantes do mercado também têm acesso a essa informação. Consideram premissas como preços futuros de *commodities*, valores no tempo, fatores de volatilidade e preços atuais de mercado e contratuais para os instrumentos subjacentes, bem como quaisquer outras medições econômicas relevantes. Instrumentos que se enquadram nessa categoria incluem derivativos não negociados em bolsas tais como contratos de *swap* ou futuros e opções de balcão.

No nível 3 as fontes de preços são menos observáveis, mas a entidade busca usar metodologias desenvolvidas internamente que resultem na melhor estimativa de valor justo. Nesse nível enquadram-se os instrumentos com valores baseados em informações não observáveis.

**Figura 1** – Instrumentos financeiros ao valor justo da Embraer S.A.

	31.12.2013						
	Valor justo de instrumentos financeiros mensurados ao valor justo por meio do resultado			Total	Valor justo das demais categorias de instrumentos financeiros	Valor justo	Valor contábil
	Nível 1	Nível 2	Nível 3				
<b>Ativos</b>							
Caixa e equivalentes de caixa	612.799	3.331.524	-	3.944.323	-	3.944.323	3.944.323
Investimentos financeiros	329.612	1.808.238	-	2.137.850	170.216	2.308.066	2.308.066
Contas a receber vinculadas	-	-	-	-	997.804	997.804	997.804
Contas a receber de clientes, líquidas	-	-	-	-	1.355.478	1.355.478	1.355.478
Financiamento a clientes	-	-	-	-	172.623	172.623	172.623
Instrumentos financeiros derivativos	-	71.415	-	71.415	-	71.415	71.415
	<b>942.411</b>	<b>5.211.177</b>	<b>-</b>	<b>6.153.588</b>	<b>2.696.121</b>	<b>8.849.709</b>	<b>8.849.709</b>
<b>Passivos</b>							
Empréstimos e financiamentos	-	-	-	-	5.139.034	5.386.373	5.139.034
Fornecedores e outras obrigações	-	-	-	-	4.232.947	4.232.947	4.232.947
Garantias financeiras e de valor residual	-	-	191.151	191.151	496.444	687.595	687.595
Obrigações de arrendamento financeiro	-	-	-	-	1.519	1.519	1.519
Instrumentos financeiros derivativos	-	32.131	-	32.131	-	32.131	32.131
	<b>-</b>	<b>32.131</b>	<b>191.151</b>	<b>223.282</b>	<b>9.869.944</b>	<b>10.340.565</b>	<b>10.093.226</b>

Fonte: Embraer... (2014)

Na figura anterior estão os instrumentos divididos em classes e apresentados conforme o nível de avaliação do valor justo. Traz também a possibilidade de comparação entre o valor justo e o valor contábil, parte requerida pela norma.

Para movimentação de nível 3, de acordo com o pronunciamento contábil, a entidade deve apresentar a conciliação entre os valores de abertura e fechamento do período. A empresa em análise tem essa movimentação separadamente, como a seguir:

**Figura 2** – Nível 3 do valor justo da Embraer S.A.

	Modificações de valor justo dos passivos utilizando fontes significativas não-observáveis (Nível 3)
<b>Saldo em 01.01.2012 (Reapresentado)</b>	<b>227.174</b>
Ganhos não realizado	(46.110)
Efeito de conversão	22.600
<b>Saldo em 31.12.2012 (Reapresentado)</b>	<b>203.664</b>
Adições	1.764
Marcação a mercado	92.153
Reversão	(137.312)
Efeito de conversão	30.882
<b>Saldo em 31.12.2013</b>	<b>191.151</b>

Fonte: Embraer... (2014)

Estão demonstradas as movimentações conforme alterações ocorridas por efeitos diversos, como solicitado pelo CPC 40. A Embraer possui uma boa evidenciação e explicação do valor justo de seus instrumentos financeiros, atendendo às exigências do pronunciamento contábil e transmitindo assim segurança aos usuários que analisarem tais demonstrações.

Com o estudo das demonstrações, percebeu-se a diferença na evidenciação dos instrumentos ao valor justo. O primeiro aspecto é divulgar o valor justo para cada classe de ativos e passivos financeiros, permitindo comparação com o valor contábil. Sobre esse primeiro ponto as empresas cumpriram a evidenciação, mas de forma diferente; a Embraer apresenta os dados em formato de quadros, sendo melhor para visualizar as informações. A Renar Maçãs expõe suas informações de forma escrita, sem os respectivos montantes, o que dificulta a conciliação dos dados.

Agrupar os instrumentos avaliados ao valor justo em classes é o segundo aspecto, e ocorre a mesma situação que a do item anterior em relação à Renar Maçãs, que descreve as classes e os instrumentos ativos dentro das políticas contábeis; após cita que as aplicações são da classe “disponíveis para venda”. Dessa forma subentende-se que os outros ativos são da classe VJPR, mas isso não fica claro. A Renar poderia demonstrar melhor essas informações, não apenas nas políticas contábeis como também em nota explicativa específica dos instrumentos financeiros, já existente, que apenas comenta sobre os riscos dos instrumentos.

Os pontos seguintes estabelecidos pelo pronunciamento estão relacionados aos níveis de valor justo. Tendo as empresas níveis diferentes de avaliação, devem divulgar os pressupostos de cada nível, os montantes por classe e por níveis de mensuração, se houve transferências entre os níveis e se há instrumentos no nível 3, divulgar sua respectiva conciliação. A Renar Maçãs não possui instrumentos em níveis diferentes e não há necessidade dessa divulgação.

A Embraer está de acordo com o pronunciamento, apresentando as informações necessárias. Ela relata os níveis do valor justo, explicando como acontece a mensuração em cada um. Após, em um quadro divulga as classes dos instrumentos e o montante em cada nível e utiliza os três níveis de mensuração. A Embraer faz a conciliação do nível 3, estabelecida no CPC 40.

Os níveis de mensuração do valor justo são importantes, pela forma com que se buscam os montantes dos instrumentos. Quando de nível 1, as empresas mensuram ativos e passivos por valor cotados em mercado ativo. O nível 2 apresenta valores advindos de contratos similares aos que a empresa possui, mas não em mercados ativos. Por fim, o nível 3 traz valores que não são observáveis em variáveis de mercado e sim empregam técnicas de avaliação, ou seja, estimativas contábeis que de alguma forma podem acarretar riscos maiores para as companhias.

## ■ CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com o intuito de analisar a evidenciação do valor justo de instrumentos financeiros nas demonstrações financeiras de sociedades anônimas divulgadas na CVM, formou-se esta pesquisa. Ela trouxe como contribuição o conhecimento da forma de evidenciação do valor justo de instrumentos nas demonstrações financeiras, o que a legislação contábil determina sobre esse aspecto e o que as empresas estão cumprindo.

Buscou-se abordar o respectivo assunto de forma gradativa, tratando primeiramente das demonstrações financeiras e das partes legislativa e contábil. Conceituaram-se os instrumentos financeiros, seu reconhecimento, classificação, mensuração e evidenciação. Por último partiu-se para o aprofundamento no valor justo e sua evidenciação, quais os pontos obrigatórios a serem demonstrados e como estão sendo apresentados em três demonstrações. Estas foram encontradas publicadas no *site* da CVM, por serem sociedades anônimas de capital aberto.

Sobre as empresas analisadas, conclui-se que a forma de evidenciação que utilizaram segue as normas do pronunciamento contábil, porém cada uma demonstra seus instrumentos financeiros diferentemente. A Renar Maçãs evidenciou-os de forma escrita e não fez uma ligação direta aos valores, o que dificulta a interpretação dos dados. A Embraer evidencia os valores por meio de quadros e busca sempre uma melhor forma de apresentação dos valores e dados necessários para o entendimento do usuário contábil, sendo possível uma interpretação correta da situação da entidade. A Embraer possui

instrumentos financeiros com níveis diferentes de avaliação do valor justo, cumpre o estabelecido no CPC e evidencia de forma clara o que considera em cada nível e seus respectivos valores.

O presente tema possui minuciosos detalhes e diferentes abordagens que poderiam ter sido elaboradas ou aprofundadas, mas pelo tempo da pesquisa e pelas dificuldades com o assunto proposto, justamente por conta da sua complexidade, isso não foi possível. Nesse sentido, deixa-se a sugestão de pesquisa para trabalhos futuros com discussões diferenciadas dos instrumentos financeiros. Recomenda-se que estas tratem sobre o aspecto operacional dos instrumentos, a operação de *hedge* e sua contabilização, os riscos inerentes aos derivativos, a análise de sensibilidade, entre as mais diversificadas características e intenções.

## ■ REFERÊNCIAS

ALMEIDA, A. P. de. **Direito de empresa no Código Civil**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

BRASIL. **Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm)>. Acesso em: 1.º set. 2013.

\_\_\_\_\_. **Lei n.º 11.638, de 28 de dezembro de 2007**. Altera e revoga dispositivos da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei n.º 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6385.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6385.htm)>. Acesso em: 25 set. 2013.

CAMPINHO, S. **O direito de empresa à luz do novo Código Civil**. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS – CVM. **Instrução CVM n.º 475, de 17 de dezembro de 2008**. Dispõe sobre a apresentação de informações sobre instrumentos financeiros, em nota explicativa específica, e sobre a divulgação do quadro demonstrativo de análise de sensibilidade. Revoga a Instrução CVM n.º 235, de 23 de março de 1995. Rio de Janeiro, 2008.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. **Orientação Técnica OCPC 03**: instrumentos financeiros – reconhecimento, mensuração e evidenciação. Brasília, out. 2009a.

\_\_\_\_\_. **Pronunciamento Conceitual Básico CPC 00 (R1)**: estrutura conceitual para elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro. Brasília, dez. 2011.

\_\_\_\_\_. **Pronunciamento Técnico CPC 38**: instrumentos financeiros – reconhecimento e mensuração. Brasília, out. 2009b.

\_\_\_\_\_. **Pronunciamento Técnico CPC 39**: instrumentos financeiros – apresentação. Brasília, out. 2009c.

\_\_\_\_\_. **Pronunciamento Técnico CPC 40 (R1)**: instrumentos financeiros – evidenciação. Brasília, jun. 2012a.

\_\_\_\_\_. **Pronunciamento Técnico CPC 46**: mensuração do valor justo. Brasília, dez. 2012b.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **Resolução CFC n.º 1.185, de 28 de agosto de 2009**. Aprova a NBC TG 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2009/001185](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001185)>. Acesso em: 25 set. 2013.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC n.º 1.330, de 18 de março de 2011.** Aprova a ITG 2000 – Escrituração Contábil. 2011a. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2011/001330](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001330)>. Acesso em: 25 set. 2013.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC n.º 1.374, de 8 de dezembro de 2011.** Dá nova redação à NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. 2011b. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2011/001374](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001374)>. Acesso em: 25 set. 2013.

EMBRAER S.A.: demonstrações financeiras anuais completas – data de referência 31/12/2013. Disponível em: <<http://siteempresas.bovespa.com.br/consbov/ArquivoComCabecalho.asp?motivo=&protocolo=417784&funcao=visualizar&Site=C>>. Acesso em: 5 abr. 2014.

FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS CONTÁBEIS, ATUARIAIS E FINANCEIRAS – FIPECAFI. **Manual de contabilidade societária:** aplicável às demais sociedades: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, S. de. **Teoria da contabilidade.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

\_\_\_\_\_; MARION, J. C. **Contabilidade comercial.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LOPES, A. B. *et al.* **Manual de contabilidade e tributação de instrumentos financeiros e derivativos:** IAS39, IAS32, IFRS7, CPC 14, Minutas do CPC 38, 39 e 40, Normas da CVM, do Bacen e da Receita Federal do Brasil. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LUCENA, H. F. de. **Curso de contabilidade introdutória.** Disponível em: <[http://www.editoraferreira.com.br/Medias/1/Media/Professores/ToqueDeMestre/HumbertoLucena/HumbertoLucena\\_toque\\_05.pdf](http://www.editoraferreira.com.br/Medias/1/Media/Professores/ToqueDeMestre/HumbertoLucena/HumbertoLucena_toque_05.pdf)>. Acesso em: 4 out. 2013.

MACHADO, N. P.; NUNES, M. S. **A evidenciação das informações contábeis:** sua importância para o usuário externo. Disponível em: <<http://www.unifin.com.br/Content/arquivos/20080416134816.pdf>>. Acesso em: 2 fev. 2014.

MARION, J. C. **Contabilidade empresarial.** 15. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MOURAD, N. A. **IFRS – Normas Internacionais de Contabilidade para Instrumentos Financeiros IAS 32, IAS 39 e IFRS7.** São Paulo: Atlas, 2010.

RENAR Maças S.A.: demonstrações financeiras anuais completas – data de referência 31/12/2013. Disponível em: <<http://siteempresas.bovespa.com.br/consbov/ArquivoComCabecalho.asp?motivo=&protocolo=414591&funcao=visualizar&Site=C>>. Acesso em: 20 mar. 2014.

REVISTA EXAME: Maiores & Melhores. São Paulo: Editora Abril, 2013.

STAHN, S. P. **Estudo exploratório da falta de qualidade nos trabalhos de auditoria independente.** 2005. 155 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Atuariais)–Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2005.

# Efeitos fiscais da atualização das novas normas contábeis – possibilidade de exigência tributária

Lenara Camila Dellandréa Pereira<sup>1</sup>  
Sérgio Paulo Stahn<sup>2</sup>

## ■ INTRODUÇÃO

A contabilidade está vivenciando grandes momentos com relação à convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade e sua internacionalização. Sendo assim, este trabalho se justifica pela atual referência em seu tema e pelos desafios causados por essa atualização, pois representa um processo de evolução na contabilidade, acarretando mudanças na prática contábil, levando o profissional a uma melhor qualificação na sua área de atuação.

Com o crescimento das empresas no mercado mundial, fez-se necessário promover a harmonização internacional da contabilidade, por meio da elaboração e da emissão das normas internacionais de relatórios financeiros e de contabilidade.

Com o advento da atualização das normas contábeis, a contabilidade está passando por várias mudanças, sobre as quais os profissionais da área devem estar informados e atentos. Dessa forma é preciso saber se tais alterações acarretarão efeitos fiscais.

Mediante a abordagem do problema, surge o seguinte questionamento: há efeitos fiscais tributários com a atualização das normas contábeis brasileiras e sua internacionalização?

Com todas as mudanças ocorridas no meio contábil foi criado o Regime Tributário de Transição, com o intuito de eliminar os efeitos fiscais decorrentes da convergência das normas contábeis ao padrão internacional, pois essas alterações impactaram nas demonstrações contábeis referentes a alguns tributos como: Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

Os resultados deste estudo servirão como ferramenta de conhecimento sobre o assunto, a fim de manter o meio acadêmico informado sobre as mudanças ocorridas na contabilidade, preparando dessa forma futuros profissionais contábeis capacitados para o mercado de trabalho.

## ■ REVISÃO DA LITERATURA

A contabilidade está presente na história da humanidade desde tempos remotos e por isso vem se desenvolvendo e sofrendo mudanças. Conforme as necessidades vão surgindo, a contabilidade vai se adequando às exigências do mundo globalizado.

Muitos autores afirmam que a contabilidade surgiu com as primeiras civilizações como forma de controle e registro de seus bens, utilizando desenhos em paredes da caverna e tábuas de pedra. Conforme suas riquezas aumentavam, surgia a necessidade de um maior e melhor controle dos registros de seus bens. Ludícibus e Marion (2000) dizem que o homem da Antiguidade, assim como qualquer outro, era ambicioso, tinha desafios e queria ver sua riqueza aumentando, por isso surgiu a necessidade de controlar os bens.

<sup>1</sup> Bacharel em Ciências Contábeis pela Univille em 2014.

<sup>2</sup> Professor orientador específico no curso de Ciências Contábeis da Univille.

A história da contabilidade pode ser relatada por períodos, ou seja, fases que marcaram os fatos ocorridos no decorrer dos anos. De acordo com o Conselho Regional de Contabilidade de Sergipe (CRC-SE, 2013), “a história da contabilidade mereceu diversas divisões, de acordo com diversos estudiosos”. Dessa maneira, a contabilidade pode ser representada pelos seguintes períodos:

**Quadro 1** – Momentos da história da contabilidade

Fase	Período
Contabilidade do mundo antigo	Inicia-se com as primeiras civilizações e vai até 1202 da Era Cristã
Contabilidade do mundo médio	De 1202 da Era Cristã até 1494
Contabilidade do mundo moderno	De 1494 até 1840
Contabilidade do mundo científico	De 1840 até os dias de hoje

Fonte: Adaptado de CRC-SE (2013)

A história da contabilidade inicia-se com o mundo antigo, compreendido entre 4000 a.C. e 1202, tendo duração de 5.202 anos. Todo esse período é marcado por grandes evoluções do homem e da contabilidade.

A contabilidade do mundo médio, também conhecido como o período da sistematização da contabilidade, principia em 1202, quando os números indo-arábicos (0, 1, 2, 3, 4...) substituem o sistema greco-romano (I, II, III, IV, V...) e também os números hebraicos, representados por letras. Nesse período estudavam-se técnicas matemáticas e outras técnicas comerciais e financeiras, para evoluir o conhecimento humano.

Outra fase da contabilidade iniciou-se no ano de 1494 e findou-se em 1840, período esse que pode ser chamado de pré-ciência, porque antecede o período científico.

A fase científica da contabilidade teve início em 1840 e se estende até os dias de hoje. No começo dessa nova etapa se destacam dois autores: Francesco Villa e Fabio Besta.

Francesco Villa, italiano, foi um dos principais mentores da escola administrativa ou lombarda e destacou-se com a elaboração do livro *La contabilità applicata alle amministrazioni private e pubbliche* (“A contabilidade aplicada à administração privada e pública”). Esse livro inaugurou um novo período: o científico. Segundo Santos e Schmidt (2008, p. 24), “Villa apresentou os elementos da ciência econômica-administrativa aplicada a todo registro, além de uma revisão para prestação de contas”.

Fabio Besta, apesar de não ter nascido na Itália, era considerado por alguns autores como italiano de Veneza. Sendo o principal mentor da escola controlista, destacou-se como um grande escritor de contabilidade. Segundo Roover (1955 *apud* SANTOS; SCHMIDT, 2008, p. 40), “o trabalho de Besta é considerado por muitos italianos como a Bíblia para a história da contabilidade, bem como para os problemas contemporâneos de teoria e de prática”.

Até então todo o mundo contábil estava voltado para a Itália, que foi o país-chave para o desenvolvimento das Ciências Contábeis, destacando-se com escritores como Fibonacci, Pacioli, Villa etc. Porém, a partir de 1920, a atenção do mundo contábil voltou-se para os Estados Unidos, país que se destacou com suas escolas, tornando-se uma das mais importantes do mundo.

A evolução da contabilidade é marcada pelo desenvolvimento da humanidade, ou seja, a contabilidade tornou-se necessária para obter um melhor controle dos bens.

No Brasil a contabilidade teve, primeiramente, como fundamento a escola italiana e depois passou a executar os métodos da escola americana, os quais utiliza até hoje. Santos e Schmidt (2008, p. 126) afirmam: “A contabilidade brasileira pode ser dividida em dois estágios de desenvolvimento: anterior a 1964 e posterior a 1964”. Anterior a 1964 refere-se à utilização dos métodos italianos, e após, relaciona-se ao emprego dos métodos norte-americanos.

O desenvolvimento da contabilidade brasileira sempre foi determinado e influenciado pela legislação tributária e continua sendo até os dias de hoje, porém nem todas as alterações que a legislação tributária (governo) exige estão de acordo com as práticas da contabilidade. Pode-se

citar como exemplo o aumento da taxa cambial do Brasil, fazendo com que o governo promovesse uma maxidesvalorização cambial, contudo o governo não permitiu a dedutibilidade fiscal da perda cambial, resultando em uma distorção no balanço das empresas.

[...] a contabilidade no Brasil foi marcada pela forte influência da legislação tributária, que determinava procedimentos contábeis para classificação de contas e apropriação de receitas e despesas, nem sempre adequados à luz da teoria contábil (NIYAMA, 2008, p. 1).

Percebe-se que a história da contabilidade se torna importante e vai se modificando conforme o desenvolvimento econômico vai acontecendo. Hoje a profissão de contador é valorizada em todo o mundo, todavia, até a década de 1960, o profissional contábil no Brasil era chamado de “guarda-livros”, expressão que durou até a década de 1970.

A globalização no mundo dos negócios e o crescimento das empresas levaram os mercados econômicos das entidades a se interligar, ocasionando, dessa forma, a necessidade de criar a harmonização contábil internacional, ou seja, um método que vai proporcionar uma melhor compreensão e comparabilidade das demonstrações contábeis de uma empresa do Brasil com outros países. Para Niyama (2008, p. 15), “[...] cada país tem suas práticas contábeis próprias, significando dizer que o lucro de uma empresa brasileira não seria o mesmo se adotadas práticas contábeis de outros países [...]”.

O crescimento das grandes empresas e a expansão no mundo dos negócios fizeram com que surgisse dificuldade em interpretar informações contábeis em ambientes externos e internos de uma organização empresarial. Por volta de 1950 a 1960, iniciou-se o estudo sobre a contabilidade internacional, para harmonizar os métodos contábeis e trazer uma melhor compreensão dessas práticas no mundo dos negócios.

As normas internacionais de contabilidade tiveram início em 1973, mediante a constituição do Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade, conhecido pela sigla IASC, do inglês International Accounting Standards Committee. A partir de então a contabilidade internacional começou a ter forte influência sobre o mundo e precisava de algumas alterações para se fortificar ainda mais. Segundo Basílio *et al.* (2013), “com o intuito de solucionar as dúvidas ou diversidade de interpretações de seus pronunciamentos, em 1997 o IASC criou o *Standing Interpretations Committee*”.

Com todas essas mudanças no cenário global e vários países aderindo às normas internacionais de contabilidade, o Brasil resolveu também aceitar essa nova prática, para facilitar as interpretações das informações financeiras de uma sociedade brasileira no âmbito internacional, abrindo acesso para investidores de outros países.

[...] a harmonização, em primeiro lugar, abre o mercado brasileiro aos investidores internacionais, além de tornar o mercado de capitais e o sistema financeiro brasileiro mais transparentes para as agências internacionais, melhorando assim o nosso relacionamento e a nossa imagem com esses organismos internacionais, além de reduzir o risco-país (ANDRADE, 2002 *apud* SANTOS *et al.*, 2006, p. 11).

Com a harmonização das normas contábeis, os investidores internacionais têm fácil acesso às demonstrações contábeis de uma sociedade e melhor compreensão delas, pois a harmonização traz maior transparência e entendimento sobre tais demonstrações, diminuindo o risco que o país representa para um investidor internacional. De acordo com Padoveze *et al.* (2012), as demonstrações contábeis obrigatórias no Brasil são: balanço patrimonial; demonstração de resultado; demonstração das mutações do patrimônio líquido; demonstração do fluxo de caixa; demonstração do valor adicionado e notas explicativas.

Padoveze *et al.* (2012) afirmam que o objetivo da contabilidade é apresentar aos seus usuários internos e externos as informações contábeis necessárias para a tomada de decisões. A contabilidade pode ser vista como a linguagem financeira universal no mundo dos negócios, fazendo com que a harmonização se torne um processo de extrema necessidade e relevância para as empresas que operam em diversos países, pois cada um possui suas próprias práticas contábeis.

Classificam-se como usuários internos os administradores, os diretores e os sócios da empresa. Os usuários externos podem ser identificados como o governo, os clientes, os fornecedores e os investidores.

Existem vários motivos que levam os países a aderir às normas internacionais de contabilidade, como melhor compreensão das informações contábeis, melhor comunicação da empresa com seus investidores, entre outros. Segundo Antunes *et al.* (2012, p. 8),

o movimento visando à adoção das normas internacionais de contabilidade pelo Brasil pode ser explicado por diversos aspectos. Dentre eles destacam-se a redução das taxas inflacionárias e a expansão do mercado de capitais, aumentando a importância da informação contábil como subsídio para as decisões de investimentos, créditos, financiamentos etc.

No Brasil, a harmonização das normas contábeis teve início em 1.º de janeiro de 2008 por meio da publicação da Lei n.º 11.638/07, que alterou a Lei n.º 6.404/76. A partir de então, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis passou a ser responsável pela emissão de pronunciamentos contábeis. Vale lembrar que o Brasil aderiu ao IFRS (sigla de International Financial Reporting Standards – em português, Padrão Internacional de Demonstrações Financeiras) em 2007, porém a partir de 2010 surgiu a obrigatoriedade para algumas empresas de aderir às novas normas contábeis, fato que se estendeu posteriormente às demais empresas e entidades brasileiras.

As modificações feitas constituíram melhorias para proporcionar maior transparência e qualidade às demonstrações contábeis da empresa. Todas as alterações foram pensadas para harmonizar o padrão contábil, pois o que se espera é a linguagem universal no mundo dos negócios. Para Padoveze *et al.* (2012, p. 72), “[...] a referida lei cria condições para harmonização da contabilidade brasileira com as melhores práticas contábeis internacionais (IFRS)”.

### **Regime Tributário de Transição (RTT)**

O Regime Tributário de Transição, conhecido como RTT, foi criado pela Medida Provisória (MP) n.º 449/08, convertida posteriormente na Lei n.º 11.941/09, com o intuito de diminuir os possíveis efeitos tributários causados pela harmonização da norma contábil internacional, por intermédio da Lei n.º 11.638/07.

Assim como a obrigatoriedade da adoção do IFRS no Brasil se iniciou em 2010, o mesmo se deu com o RTT, ficando os anos de 2008 e 2009 opcionais para quem quisesse aderir a ele.

De modo geral, o RTT é um regime criado para atender às necessidades do fisco, pois com as novas normas internacionais o governo se viu “prejudicado”, por conta das mudanças que iriam ocorrer na parte tributária. Sendo assim, as empresas ficaram obrigadas a apresentar duas demonstrações, uma de acordo com o IFRS e outra de acordo com o fisco, para manter a neutralidade fiscal.

Uma das mais importantes e necessárias adaptações para a efetiva adoção das IFRS veio da área tributária. Afinal, as mudanças estabelecidas trazem novos métodos e critérios de contabilização de receitas, custos e despesas, e tenderiam a provocar alterações na base de cálculo dos tributos (IRPJ, CSLL, PIS e Cofins) de grande parte das empresas, gerando indesejáveis efeitos e eventuais distorções na carga tributária incidente sobre as operações das pessoas jurídicas (KPMG, 2012).

No dia 12 de novembro de 2013 foi publicada no Diário Oficial da União a MP n.º 627, de 11 de novembro de 2013, que revoga o RTT. O seu fim valerá a partir de 2015, porém quem quisesse optar pelo novo método aplicado pelo governo poderia aderi-lo em janeiro de 2014. Em 13 de maio de 2014 a MP n.º 627/2013 foi convertida na Lei n.º 12.973/2014.

Pelo RTT, as empresas apuravam o lucro societário pelas normas contábeis internacionais e faziam ajustes ignorando todos os pronunciamentos contábeis emitidos desde 2008 (voltando para o lucro que teriam pela contabilidade até 2007), para aí sim fazer as adições e exclusões tradicionais de receitas e despesas no livro de apuração do lucro real (que serve de base para pagamento de tributos). Agora, o governo listou quais novos pronunciamentos serão “incorporados” ou não pela legislação fiscal. Casos como variação de valor justo, redução do ativo ao valor recuperável (*impairment*), subvenções governamentais (que pelo IFRS entram como receita) e pagamento baseado em ações, por exemplo, não serão considerados para pagamento de IR e CSLL (TORRES, 2013).

A Lei n.º 12.973/2014 definiu critérios, procedimentos e demais aspectos relacionados à legislação tributária após o RTT, passando a considerar os ajustes entre a legislação societária e a tributária por meio de ajustes no Livro de Apuração do Lucro Real e definindo condições para identificar aspectos tributários na escrituração contábil das empresas.

## ■ METODOLOGIA

Os objetos de estudo deste trabalho serão uma empresa fictícia e a Petrobras S.A., por ser uma empresa de capital aberto e suas informações estarem disponíveis para o público.

Com os dados fictícios de uma determinada empresa, o presente estudo vai demonstrar por meio de um modelo a contabilidade societária e a contabilidade fiscal para apuração do IRPJ e da CSLL, para uma melhor visão dos efeitos fiscais causados pelas leis n.º 11.638 e n.º 11.941.

Este estudo tem como objetivo demonstrar pelas informações obtidas da empresa Petrobras S.A. todas as mudanças ocorridas e possíveis efeitos tributários decorrentes das alterações em lei para a harmonização da contabilidade. As demonstrações aqui detalhadas são de 2008 a 2013, período da criação da lei e fim do RTT. O ano de 2014 não será divulgado, pois o ano-calendário ainda não tinha sido encerrado.

### Separação da escrituração contábil e fiscal

A empresa Nova Ltda. apresentou o seguinte resultado contábil no mês 01/2013 por meio de sua contabilidade societária:

#### **Contabilidade societária (inicial):**

<b>Receita operacional líquida</b>	<b>R\$ 500.000,00</b>
(-) Custos dos produtos vendidos	R\$ (195.000,00)
<b>Lucro bruto</b>	<b>R\$ 305.000,00</b>
(-) Despesas operacionais normais	R\$ (100.000,00)
(+) Ganho com derivativos	R\$ 50.000,00
(-) Perda com <i>impairment</i>	R\$ (55.000,00)
<b>Lucro antes do Imposto de Renda e da Contribuição Social</b>	<b>R\$ 200.000,00</b>

Para apurar o IRPJ e a CSLL a empresa Nova Ltda. deve apresentar sua contabilidade fiscal de acordo com os métodos vigentes em 31 de dezembro de 2007.

**Contabilidade fiscal:**

<b>Lucro antes do IR e da CS – contabilidade societária</b>	<b>R\$ 200.000,00</b>
(-) Ganho com derivativos	R\$ (50.000,00)
(+) Perda com <i>impairment</i>	R\$ 55.000,00
<b>Lucro antes do IR e da CS – contabilidade fiscal</b>	<b>R\$ 205.000,00</b>
(+) Adições (despesas indedutíveis)	R\$ 25.000,00
(-) Exclusões (receitas não tributáveis)	R\$ (10.000,00)
<b>Lucro real – contabilidade fiscal</b>	<b>R\$ 275.000,00</b>
Imposto de Renda – 15%	R\$ (41.250,00)
Imposto de Renda – 10% adicional	R\$ (25.500,00)
Contribuição Social – 9%	R\$ (24.750,00)

Após a apuração do IRPJ e da CSLL pela contabilidade fiscal, a empresa Nova Ltda. deve apurar seu lucro pela contabilidade societária. Percebe-se que na apuração do lucro antes dos impostos pela contabilidade fiscal ocorrem dois ajustes referentes às novas práticas contábeis.

**Contabilidade societária (final):**

<b>Receita operacional líquida</b>	<b>R\$ 500.000,00</b>
(-) Custos dos produtos vendidos	R\$ (195.000,00)
(-) Despesas operacionais normais	R\$ (100.000,00)
(+) Ganho com derivativos	R\$ 50.000,00
(-) Perda com <i>impairment</i>	R\$ (55.000,00)
<b>Lucro antes do Imposto de Renda e da Contribuição Social</b>	<b>R\$ 200.000,00</b>
Imposto de Renda	R\$ (66.750,00)
Contribuição Social	R\$ (24.750,00)
<b>Lucro líquido do período</b>	<b>R\$ 108.500,00</b>

Pode-se observar a diferença existente entre a contabilidade societária e a fiscal. A estrutura da contabilidade societária segue os padrões das novas normas contábeis, enquanto a contabilidade fiscal utiliza a legislação antiga. Os padrões empregados nesse exemplo são para empresas que aderiram ao RTT, o qual trouxe a neutralidade tributária, ou seja, as novas normas contábeis não influenciaram na apuração do IRPJ e da CSLL, pois a regra foi mantida.

**Petrobras S.A.**

A Petrobras, uma sociedade anônima de capital aberto, é uma companhia petrolífera estatal brasileira, ou seja, de propriedade do governo. De acordo com Petrobras (2014), a sociedade foi fundada em 1953, com atuação nos seguintes setores: exploração e produção de petróleo, refino, comercialização, transportes, petroquímica, distribuição de derivados, gás natural, energia elétrica, gás-química e biocombustíveis.

É líder do setor petrolífero no Brasil e está presente em 25 países, expandindo-se cada vez mais para tornar-se uma das cinco maiores empresas do setor de energia do mundo.

As demonstrações financeiras da Petrobras do exercício 2008 foram apresentadas com as alterações exigidas pela Lei n.º 11.638/07 e pela MP n.º 449/08. Nelas, percebe-se a inclusão do grupo

do ativo não circulante, da conta do intangível, do passivo não circulante e do ajuste de avaliação patrimonial. De acordo com a MP n.º 449/08, o ativo diferido deixaria de existir, porém nas notas explicativas a Petrobras informa que continuará a amortizar o valor, no prazo de dez anos, conforme permissão da lei.

Nas notas explicativas dessas demonstrações financeiras a Petrobras mostra os efeitos causados no resultado e no patrimônio líquido da empresa decorrentes das alterações da nova legislação:

**Quadro 2** – Efeitos da adoção da Lei n.º 11.638/07 e da MP n.º 449/08

	Consolidado		Controladora	
	Resultado	Patrimônio líquido	Resultado	Patrimônio líquido
<b>3.16 Efeitos da adoção da Lei 11.638/07 e da Medida Provisória 449/08</b>				
Os efeitos no resultado e no patrimônio líquido decorrentes da adoção da nova legislação, líquidos dos efeitos fiscais quando aplicável, estão demonstrados a seguir:				
<b>Saldo conforme demonstrações contábeis em 31 de dezembro de 2008:</b>	<b>32.987.792</b>	<b>138.365.282</b>	<b>36.469.549</b>	<b>144.051.139</b>
<b>- Pela adoção inicial em 1º de janeiro de 2008, data de transição:</b>				
Instrumentos financeiros derivativos		48.177		
Compromissos contratuais com transferência de benefícios, riscos e controles de bens		(1.386.691)		(1.386.691)
		<u>(1.338.514)</u>		<u>(1.386.691)</u>
<b>- No exercício de 2008:</b>				
Subvenção e assistência governamentais	(557.185)	76.574	(557.185)	76.574
Instrumentos financeiros disponíveis para venda	(205.341)	200.522	(205.341)	130.839
Instrumentos financeiros derivativos	314.371	314.371	(8.984)	(8.984)
Compromissos contratuais com transferência de benefícios, riscos e controles de bens	739.814	739.814	739.814	739.814
Efeitos das mudanças das taxas de câmbio e conversão de demonstrações contábeis	636.264		452.704	
	<u>927.923</u>	<u>1.331.281</u>	<u>421.008</u>	<u>938.243</u>
<b>Saldos anteriores à aplicação da Lei 11.638/07 e Medida Provisória 449/08</b>	<b><u>33.915.715</u></b>	<b><u>138.358.049</u></b>	<b><u>36.890.557</u></b>	<b><u>143.602.691</u></b>

Fonte: Petrobras (2014)

A partir do ano de 2010 houve mais modificações nas demonstrações contábeis, em virtude da aprovação de grande parte dos pronunciamentos contábeis nesse período. Dessa forma as empresas deveriam apresentar suas demonstrações contábeis de 2010 em comparação com o ano de 2009, indicando todos os ajustes cabíveis nas novas normas contábeis.

Conforme se verifica a seguir, a Petrobras S.A. traz em nota explicativa do ano de 2010 todas as alterações e ajustes decorrentes da adoção dos padrões internacionais nas demonstrações contábeis.

**Quadro 3** – Efeitos da adoção dos padrões internacionais

3.2 Efeitos da adoção dos padrões internacionais nas demonstrações contábeis consolidadas										
3.2.1 Balanço patrimonial consolidado										
	Conforme divulgado em 31.12.2008	Combinações de negócios	Provisão para abandono	Benefícios pós-emprego	Despesas e receitas diferidas	Inclusão Consol. Proporcional da CIESA	Impostos diferidos	Outros	Reclassificações	Ajustado aos IFRS em 01.01.2009
Ativo circulante	63.575				(48)	289			(1.768)	62.048
Ativo RLP	21.255					117	989	(1)	6.813	29.173
Investimentos	5.106	756		(14)	(188)			108		5.768
Imobilizado	190.754		109			278		(62)	(5.385)	185.694
Intangível	8.003					1.014			575	9.592
Diferido	3.470				(3.235)				(235)	
	<u>292.163</u>	<u>756</u>	<u>109</u>	<u>(14)</u>	<u>(3.471)</u>	<u>1.698</u>	<u>989</u>	<u>45</u>		<u>292.275</u>
Passivo circulante	62.557					465		(541)	(4.173)	58.308
Passivo não circulante	88.588	(60)	(1.164)	(572)	(1.004)	841	26	297	4.173	91.125
Patrimônio líquido atribuível aos acionistas da Petrobras	138.365	816	1.273	566	(1.241)	45	611	353		140.788
Participação de acionistas não controladores	2.653			(8)	(1.226)	347	352	(64)		2.054
	<u>292.163</u>	<u>756</u>	<u>109</u>	<u>(14)</u>	<u>(3.471)</u>	<u>1.698</u>	<u>989</u>	<u>45</u>		<u>292.275</u>

	Conforme divulgado em 31.12.2009	Capitalização de custos de empréstimos	Combinações de negócios	Provisão para abandono	Benefícios pós-emprego	Despesas e receitas diferidas	Inclusão Consol. Proporcional da CIESA	Impostos diferidos	Outros	Reclassificações	Ajustado aos IFRS em 31.12.2009
Ativo circulante	76.674						327			(2.627)	74.374
Ativo realizável a longo prazo	26.381						91	659		7.792	34.923
Investimentos	3.148		2.714		(1)	(180)			91		5.772
Imobilizado	230.231	2.645	(498)	328			173		(10)	(5.790)	227.079
Intangível	6.808	18					683			762	8.271
Diferido	2.366				(2.229)					(137)	
	<u>345.608</u>	<u>2.663</u>	<u>2.216</u>	<u>328</u>	<u>(1)</u>	<u>(2.409)</u>	<u>1.274</u>	<u>659</u>	<u>81</u>		<u>350.419</u>
Passivo circulante	58.030						383		(1.056)	(2.196)	55.161
Passivo não circulante	126.503		(54)	(106)	(582)	(947)	616	805	(68)	2.196	128.363
Patrimônio líquido atribuível aos acionistas da Petrobras	159.465	2.494	2.270	434	586	(951)	21	(158)	156		164.317
Participação de acionistas não controladores	1.610	169			(5)	(511)	254	12	1.049		2.578
	<u>345.608</u>	<u>2.663</u>	<u>2.216</u>	<u>328</u>	<u>(1)</u>	<u>(2.409)</u>	<u>1.274</u>	<u>659</u>	<u>81</u>		<u>350.419</u>

Fonte: Petrobras (2014)

O ano de 2013 marcou o fim do RTT para as empresas que optaram pela MP n.º 627/13 em 1.º de janeiro de 2014 ou no ano de 2014 para aquelas que aderiram à MP em 2015. A Petrobras discrimina as novas normas no relatório das demonstrações contábeis por meio das notas explicativas, considerando não haver variações significativas nas demonstrações financeiras de 2013.

### Imposto de Renda e Contribuição Social diferidos

São tributos sobre o lucro o IR e a CSLL. O fisco parte do lucro contábil para chegar ao lucro fiscal e com base neste apura os tributos (IR/CSLL). Como já demonstrado anteriormente o lucro fiscal é o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões.

Segundo Perez (2001 *apud* PADOVEZE *et al.*, 2012, p. 361), o Imposto de Renda e a Contribuição Social diferidos são “imposto calculado sobre as diferenças entre os critérios contábeis brasileiros e norte-americanos que afetam o resultado em períodos diferentes”.

O Imposto de Renda e a Contribuição Social diferidos são lançados para refletir os efeitos fiscais futuros, atribuíveis às diferenças temporárias e sobre os prejuízos fiscais e bases negativas de contribuição social.

O ativo fiscal diferido é a quantia de imposto sobre o lucro recuperável em período futuro referente a:

- diferenças temporárias dedutíveis;
- compensação futura de perdas fiscais não utilizadas;
- compensação futura de créditos tributários não utilizados.

O passivo fiscal diferido é a quantia de imposto sobre o lucro pagável em período futuro relacionado às diferenças temporárias tributáveis.

Diferença temporária é a diferença entre o valor contábil de ativo ou passivo no balanço patrimonial e sua base fiscal. A diferença temporária pode ser:

- tributável: resulta em valores tributáveis para determinar o lucro tributável (prejuízo fiscal) de períodos futuros quando o valor contábil do ativo ou passivo é recuperado ou liquidado;

- dedutível: resulta em valores que são dedutíveis para determinar o lucro tributável (prejuízo fiscal) de futuros períodos quando o valor contábil do ativo ou passivo é recuperado ou liquidado.

Segue a nota explicativa referente a Imposto de Renda e Contribuição Social diferidos da empresa Petrobras no ano de 2013, para maior entendimento das informações descritas anteriormente:

#### Quadro 4 – Imposto de Renda e Contribuição Social diferidos – parte A

21.3. Imposto de renda e contribuição social diferidos – não circulante												
Os fundamentos e as expectativas para realização estão apresentados a seguir:												
<b>a) A movimentação do imposto de renda e da contribuição social diferidos está apresentada a seguir:</b>												
Consolidado Controladora												
	Imobilizado											
	Custo com prospecção	Outros	Emprésti- mos, contas a receber / pagar e financia- mentos	Arrenda- mentos mercantis financeiros	Provisão para processos judiciais	Prejuízos fiscais	Estoques	Juros sobre capital próprio	Outros <sup>(1)</sup>	Total	Total	
Em 1º de janeiro de 2012 <sup>(1)</sup>	(71.336)	(4.137)	(797)	(1.583)	679	644	1.190	887	2.418	(22.080)	(73.376)	
Reconhecido no resultado do exercício	(4.542)	(2.518)	1.927	450	131	2.053	(235)	1.268	(756)	(2.222)	(2.431)	
Reconhecido no patrimônio líquido	-	-	-	-	-	-	-	-	3.144	3.144	3.066	
Ajuste acumulado de conversão	-	220	(6)	-	(107)	(392)	-	(9)	(455)	(749)	-	
Outros	(27)	73	23	(69)	54	(38)	-	-	27	43	(17)	
Em 31 de dezembro de 2012 <sup>(1)</sup>	(25.905)	(6.357)	1.147	(1.202)	707	2.267	955	2.146	4.378	(21.864)	(22.708)	
Reconhecido no resultado do período	(5.500)	(3.208)	644	(122)	270	7.912	386	1.013	(1.718)	(323)	(1.413)	
Reconhecido no patrimônio líquido	-	-	3.037	120	-	162	-	-	(3.501)	(182)	(1.045)	
Ajuste acumulado de conversão	-	(157)	12	-	(2)	(58)	(3)	1	(175)	(382)	-	
Outros	-	337	(192)	(10)	(18)	988	8	(15)	1.094	2.192	907	
Em 31 de dezembro de 2013	(31.405)	(9.385)	4.648	(1.214)	957	11.271	1.346	3.145	78	(20.559)	(24.259)	
Impostos diferidos ativos										2.608	-	
Impostos diferidos passivos										(24.472)	(22.708)	
Em 31 de dezembro de 2012 <sup>(1)</sup>										(21.864)	(22.708)	
Impostos diferidos ativos										2.647	-	
Impostos diferidos passivos										(23.206)	(24.259)	
Em 31 de dezembro de 2013										(20.559)	(24.259)	
<b>b) Realização do imposto de renda e da contribuição</b>												
A Administração considera que os créditos fiscais diferidos ativos serão realizados na proporção da realização das provisões e da resolução final dos eventos futuros, ambos baseados em projeções efetuadas.												
Em 31 de dezembro de 2013, a expectativa de realização dos ativos e passivos fiscais diferidos é a seguinte:												
	Imposto de Renda e CSSL diferidos, líquidos											
	Consolidado				Controladora							
	Ativos		Passivos		Ativos		Passivos					
2014	259		238		-		-					
2015 em diante	2.388		22.968		-		24.259					
Parcela registrada contabilmente	2.647		23.206		-		24.259					
País	1.505		-		-		-					
Exterior	5.207		-		-		-					
Parcela não registrada contabilmente	6.712		-		-		-					
Total	9.359		23.206		-		24.259					
Em 31 de dezembro de 2013, a Companhia possuía créditos tributários no exterior não registrados no montante de R\$ 5.207 (R\$ 4.336 em 31 de dezembro de 2012) decorrentes de prejuízos fiscais acumulados, oriundos, principalmente, das atividades de exploração e produção de óleo e gás e refino nos Estados Unidos no valor de R\$ 3.936 (R\$ 2.715 em 31 de dezembro de 2012) e das empresas na Espanha no valor de R\$ 1.271, cujo prazo de prescrição é de 20 anos, a partir da data de sua constituição.												
O quadro a seguir demonstra os prazos máximos para aproveitamento dos créditos tributários não registrados no exterior:												
	Consolidado											
	2013											
	2030 em diante											
<b>Ano</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>	<b>2022</b>	<b>2023</b>	<b>2024</b>	<b>2025</b>	<b>2026</b>	<b>2027</b>	<b>2028</b>	<b>2029</b>	<b>2030 em diante</b>	<b>Total</b>
Créditos tributários não registrados	129	408	185	173	221	14	265	305	383	475	2.649	5.207

Por intermédio do quadro anterior é possível verificar toda a demonstração e informação dos valores relacionados a Imposto de Renda e Contribuição Social diferidos.

## ■ CONSIDERAÇÕES FINAIS

A contabilidade, desde os seus primórdios, vem sofrendo mudanças e atualizações conforme as necessidades do mundo globalizado. A mais recente e grande atualização foi a internacionalização dos padrões contábeis, em que diversos países aderiram à harmonização das demonstrações contábeis.

A publicação das leis n.º 11.638/2007 e n.º 11.941/2009, que alteraram a Lei n.º 6.404/1976 (Lei das Sociedades por Ações), fez com que o Brasil aderisse às normas internacionais de contabilidade, ocasionando efeitos fiscais e gerando para os profissionais da área a preocupação com o impacto tributário com relação a esses efeitos.

Para “amenizar” os possíveis efeitos tributários e para que tais alterações não afetassem o resultado das entidades, o governo criou o RTT, com o intuito de causar a neutralidade fiscal, ou seja, para que não houvesse diferenças contábeis e fiscais. O RTT foi revogado pela Lei n.º 12.973/2014, que entrou em vigor em 1.º de janeiro de 2015. Essa lei modificou diversos itens da legislação do IRPJ, da CSLL, do PIS/Pasep e da Cofins.

Com o estudo de caso da empresa Petrobras S.A. percebe-se que as demonstrações contábeis foram elaboradas com base nas leis n.º 11.638/2007 e n.º 11.941/2009, evidenciando em sua nota explicativa as mudanças e os efeitos causados no resultado da entidade por causa dessa convergência.

Conclui-se que os profissionais de contabilidade deverão estar atentos a tais mudanças e buscar cada vez mais sua profissionalização, pois há muitos pontos e minudências que devem ser considerados e estudados, mesmo porque ainda estão ocorrendo mudanças para a perfeita harmonização das normas internacionais de contabilidade.

## ■ REFERÊNCIAS

ANTUNES, M. T. P. *et al.* A adoção no Brasil das normas internacionais de contabilidade IFRS: o processo e seus impactos na qualidade da informação contábil. **Revista de Economia e Relações Internacionais**, São Paulo, v. 10, n. 20, p. 5-19, jan. 2012.

BASÍLIO, D. L. *et al.* **Normas Internacionais de Contabilidade**: a origem das IFRS. 9 ago. 2013. Disponível em: <<http://eficazcs.wordpress.com/2013/08/09/normas-internacionais-de-contabilidade-a-origem-das-ifrs/>>. Acesso em: 16 nov. 2013.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SERGIPE – CRC-SE. **História da contabilidade**. Disponível em: <[http://www.crcse.org.br/inst\\_historia.php](http://www.crcse.org.br/inst_historia.php)>. Acesso em: 31 ago. 2013.

IUDÍCIBUS, S. de; MARION, J. C. **Introdução à teoria da contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

KPMG. **Proposta para a sucessão do Regime Tributário de Transição**. 17 jan. 2012. Disponível em: <<https://home.kpmg.com/br/pt/home/insights.html>>. Acesso em: 22 fev. 2014.

NIYAMA, J. K. **Contabilidade internacional**. São Paulo: Atlas, 2008.

PADOVEZE, C. L. *et al.* **Manual de contabilidade internacional: IFRS – US Gaap – BR Gaap**. Teoria e prática. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

PETROBRAS. **Relatório da Administração 2013**. 2014. Disponível em: <<http://siteempresas.bovespa.com.br/consbov/ArquivoComCabecalho.asp?motivo=&protocolo=411755&funcao=visualizar&Site=C>>. Acesso em: 28 mar. 2014.

SANTOS, J. L. dos *et al.* **Introdução à contabilidade internacional**. São Paulo: Atlas, 2006.

\_\_\_\_\_; SCHMIDT, P. **História da contabilidade**. Foco nos grandes pensadores. São Paulo: Atlas, 2008.

TORRES, F. Governo acaba com RTT e adota novo sistema de tributação sobre lucro. **Valor Econômico**, 12 nov. 2013. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/empresas/3336150/governo-acaba-com-rtt-e-adota-novo-sistema-de-tributacao-sobre-lucro>>. Acesso em: 28 mar. 2014.

