

"A FEA e a USP respeitam os direitos autorais deste trabalho. Nós acreditamos que a melhor proteção contra o uso ilegítimo deste texto é a publicação online. Além de preservar o conteúdo motiva-nos oferecer à sociedade o conhecimento produzido no âmbito da universidade pública e dar publicidade ao esforço do pesquisador. Entretanto, caso não seja do interesse do autor manter o documento online, pedimos compreensão em relação à iniciativa e o contato pelo e-mail bibfea@usp.br para que possamos tomar as providências cabíveis (remoção da tese ou dissertação da BDTD)."

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA E ADMINISTRAÇÃO
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA

A CONTABILIDADE NO BRASIL:
ASPECTOS DO DESENVOLVIMENTO POR INFLUÊNCIA
DA LEGISLAÇÃO E DO CONTABILISTA

LAERCIO BAPTISTA DA SILVA

ORIENTADOR: PROF. DR. SÉRGIO DE IUDÍCIBUS

*Dissertação de Mestrado apresentada
junto ao Departamento de Contabili-
dade e Atuária da FEA/USP.*

SÃO PAULO — 1980

ABSTRACT

THE ACCOUNTANCY IN BRAZIL: ASPECTS OF ITS DEVELOPMENT UNDER THE INFLUENCE OF THE LEGISLATION AND THE ACCOUNTANT

From the various factors that have influenced development of Accountancy in Brazil, special attention should be given to legislation and to the accountant.

Truly, the legislation was the main responsible for the Brazilian Accountancy behaviour, through its rules and procedures included in its regulations which has started in 1850, with the Commercial Code, continuing with the Corporation Laws (1940 and 1976) and the Brazilian Central Bank Circular 179 and all the Income tax legislation (1940 to 1976)

The Accountant has started to learn based upon the bookkeeping practice. Systematic study in the schools has begun only the beginning of this century onwards, being made officially in 1926, as a part of the high school, but in 1946 the Accountancy was introduced into the Universities, therefore dividing the profession in two categories, officially with different accountancy tasks, but the working market was the same for both categories. This situation generated now a days a professional picture where 81,1% belong to the first category (so called practical or technician in Accountancy) with high school degree and only 18,9% (Accountant) with bachelor degree.

In order to fulfill the laws the companies are always looking for registered accountants (no matter its grade) and most of them have no solid know-how to define the accountancy systems and procedures objectives which result in a direct interference of the law (including the Income Tax Law) in order to establish Accountancy rules and procedures.

Our Accountants did not remain passive under this circumstance. A few of them, because of the working market demand or because of their wide vision in this field, founded class association and developed researchs such as the Public and Internal Accountant Institutes and the first Accounting research center implanted by the Accounting Department of the Faculdade de Economia e Administração da USP influencing even more the Accountancy development.

Nevertheless, was the law, mainly after the Corporation Law number 6.404/76, which conducted us to the present Accountancy stage saving us a very contradicting picture with accounting rules and procedures with high level quality for the average of the accountants.

At the present the law distinguishes the accounting objectives required by commercial purposes and those required by income tax purposes. Nevertheless, because of the situation already explained, such law and its objectives were not absorbed by all those related with the Accountancy.

In order to make the Accountancy solid in our country and in order to reach a constant development in near future, without the dependence and interference of the law and other external factors, some change is required in the professional behaviour, particularly in the class entities, in the accounting teaching and research and to take steps towards the profession valuation.

Í N D I C E

INTRODUÇÃO

CAPÍTULO I — AS INFLUÊNCIAS HISTÓRICAS NA ESTRUTURA DA CONTABILIDADE BRASILEIRA,

1.1. Considerações Gerais	1
1.2. A Economia e a Administração	3
1.3. As Escolas Contábeis: Européia e Americana ...	5
1.3.1. A Escola Européia	6
1.3.2. A Escola Americana	8

CAPÍTULO II — AS INFLUÊNCIAS DA LEGISLAÇÃO

2.1. Considerações Gerais	11
2.2. A Legislação e o Comportamento da Contabilidade Brasileira	16
2.3. A Legislação e a Teoria da Contabilidade	37
2.3.1. Introdução	37
2.3.2. Código Comercial	38
2.3.3. A Antiga Lei das Sociedades por Ações (Decreto-Lei nº 2.627/40)	41
2.3.4. A Circular 179/72 do Banco Central do Brasil	48
2.3.5. A Nova Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/76)	59
2.3.6. O Imposto de Renda	73
2.4. Considerações Finais sobre as Influências da Legislação na Contabilidade	78

e longo prazos, sobre os elaboradores de demonstrativos financeiros, no sentido de que sejam evidenciadores de tendências;

3 — o governo, as universidades e os corpos associativos de contadores empregam grandes quantias para pesquisas sobre princípios contábeis; e

4 — o Instituto dos Contadores Públicos Americanos é um órgão atuante em matéria de pesquisa contábil, ao contrário do que ocorre em outros países."

A evolução contábil americana expandiu-se para além de suas fronteiras geográficas, acompanhando a expansão e predomínio de sua economia, através de suas gigantescas empresas, que se instalaram em outros países do mundo, implantando as práticas contábeis adotadas por suas matrizes e iniciando a irradiação de sua teoria contábil para outras nações.

O fato da grande importância que se atribui, nos Estados Unidos, aos trabalhos no campo de auditoria, fez com que as empresas desse serviço acompanhassem a expansão das grandes corporações. E, com isso, além do treinamento que as multinacionais proporcionavam aos profissionais em outros países, também as auditorias tiveram que empregar e treinar profissionais para manter os padrões de serviços norte-americanos. Como estas empresas não se limitavam a origem americana, mas também as empresas nativas, estas reconhecendo a consistência das práticas contábeis, passaram a adotá-las.

Foi também dessa forma que a Escola Americana atingiu o Brasil. Associado a um núcleo pioneiro de ensino e pesquisa na área contábil, na Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo, que reconhecendo as virtudes da teoria e prática norte-americana, passou a adotá-las em seus programas de ensino da disciplina, com a deuvida e necessária adaptação, a partir da década de sessenta, produzindo pesquisadores de alto nível que muito tem contribuído para o nosso desenvolvimento e irradiado para o seio profissional técnicas, fundamentos e práticas que

CAPÍTULO III — AS INFLUÊNCIAS DO CONTABILISTA

3.1. Considerações Gerais	80
3.2. A Formação Educacional e Profissional.....	81
3.3. A Estrutura da Profissão	89
3.4. As Entidades de Classe	96
3.5. A Interação Legislação — Contabilista	98
3.6. O Contabilista e os Objetivos da Contabilidade	102
3.7. Considerações Finais	106

CAPÍTULO IV — O ESTÁGIO ATUAL E OS HORIZONTES DA CONTABILIDADE E DA PROFISSÃO

4.1. Do Passado ao Estágio Atual	107
4.2. Os Primeiros Passos na Distinção entre os Ob- jetivos Contábeis e Fiscais	110
4.3. A Conjugação de Esforços para o Consenso Pro- fissional em Apôio à Consolidação	112
4.4. As Perspectivas da Contabilidade e da Profissão	114
4.5. Considerações Finais	124

CAPÍTULO V — SUMÁRIO E CONCLUSÕES

Sumário	126
Conclusões	129

APENDICE A

1. A Legislação Comercial

1.1. Código Comercial	133
1.2. Decreto-Lei nº 2.627/40	133
1.3. Lei nº 6.404/76	136

2. A Legislação Fiscal

2.1. O Imposto de Renda

2.1.1. Decreto-Lei nº 1.168/39	151
2.1.2. Decreto-Lei nº 4.178/42	151
2.1.3. Decreto nº 24.239/47	152
2.1.4. Decreto nº 58.400/66	154
2.1.5. Decreto nº 61.083/67	160
2.1.6. Decreto-Lei nº 401/68	160
2.1.7. Decreto-Lei nº 433/69	161
2.1.8. Decreto-Lei nº 1.260/73	162
2.1.9. Decreto nº 76.186/75	162
2.1.10. Lei nº 6.297/75	164
2.1.11. Lei nº 6.321/76	164
2.1.12. Decreto-Lei nº 1.598/77	165
2.1.13. Decreto-Lei nº 1.750/79	199
2.1.14. Decreto-Lei nº 1.733/79	202

2.2. Outros Tributos e Contribuições

2.2.1. Imposto sobre Circulação de Mercadorias ...	204
2.2.2. Imposto sobre Produtos Industrializados ...	204
2.2.3. Previdência Social	205

3. Outras Normas

3.1. Normas do Banco Central do Brasil	
Circular 179/72	206
3.2. Normas do Banco Nacional de Habitação	221
3.3. Normas da Comissão de Valores Mobiliários	
3.3.1. Lei nº 6.385/76	237
3.3.2. Instrução CVM nº 1/78	237

APÊNDICE B

1. A Legislação Educacional

1.1. Decreto nº 17.329/26	247
1.2. Decreto nº 20.158/31	248
1.3. Decreto nº 21.033/32	251
1.4. Decreto-Lei nº 6.141/43	254
1.5. Decreto-Lei nº 7.988/45	256
1.6. Decreto-Lei nº 8.191/45	259

2. A Legislação Profissional

2.1. Decreto-Lei nº 9.295/46	259
2.2. Lei nº 2.811/56	261
2.3. Lei nº 3.384/58	261

3. Outras Normas sobre a Profissão

3.1. Resolução CFC nº 09/48	261
3.2. Resolução CFC nº 94/58	262
3.3. Resolução CFC nº 96/58	263
3.4. Resolução CFC nº 107/58	263
3.5. Resolução CFC nº 317/72	266
3.6. Resolução BCB nº 220/72	267
3.7. Circular BCB nº 178/72	268
3.8. Instrução CVM nº 04/78	268

BIBLIOGRAFIA	270
--------------------	-----

INTRODUÇÃO

A nossa intenção ao realizarmos o presente trabalho , foi a de tentar estabelecer um quadro da participação e das influências da legislação e dos Contabilistas, na história do desenvolvimento da Contabilidade no Brasil, particularmente a mais recente.

Em nosso País, a Contabilidade possui uma característica marcante que é a constante participação da legislação, como forma de oficialização de práticas e procedimentos contábeis, operacionalizados pelos Contabilistas.

É perceptível o progresso alcançado nestes últimos anos, principalmente quando compararmos o estágio atual com o passado.

Esse confronto mostra-nos, no passado, uma flagrante ausência ou uma fraca estrutura da Contabilidade. Inexistia uma mentalidade puramente contábil, voltada para os objetivos da disciplina.

Contribuíram, positiva e negativamente, para ambas as épocas a legislação e o Contabilista.

A legislação comercial, provocando algum desenvolvimento ao moldar a estrutura de nossa Contabilidade, mas retirando-lhe a necessária flexibilidade, e, a legislação fiscal, criando nos Profissionais uma mentalidade tributária, com objetivos primordiais de atender ao fisco.

Os Contabilistas, esquecendo-se de pesquisar e desenvolver critérios e parâmetros técnicos que levassem a Contabilidade a definir e atender os seus verdadeiros objetivos, tornaram-se cada vez mais dependentes da legislação.

Julgamos, portanto, ser de interesse a investigação desses fatores, de certa forma responsáveis pelo atual estágio da disciplina, para melhor analisarmos e compreendermos as causas do comportamento contábil brasileiro, bem como, a título de subsídio, no estabelecimento de projeções para a nova era que se inicia na Contabilidade e na Profissão.

No Capítulo I apresentamos um breve resumo da participação no desenvolvimento da Contabilidade, por parte da Economia, da Administração e das Escolas Italiana e Americana. Estes fatores inspiraram e influenciaram na edição dos textos legais, bem como, na própria atuação dos Profissionais.

No Capítulo II estabelecemos uma ordem cronológica da legislação para medir as suas influências no comportamento da Contabilidade e analisar as suas práticas diante da Teoria da Contabilidade.

No Capítulo III levantamos inicialmente a estrutura da formação educacional e profissional dos Contabilistas e da profissão, comparamos isso com as prerrogativas profissionais e com a composição das categorias existentes e em face desse quadro, relacionamo-o com a legislação e com os objetivos da Contabilidade, para entendermos o comportamento desses profissionais no desenvolvimento da disciplina.

No Capítulo IV relacionamos o passado histórico da Contabilidade e da Profissão com o estágio atual, suas implicações e consolidação, bem como, estabelecemos as condições, que a nosso ver, poderão mudar as nossas características históricas.

Ao Capítulo V destinamos um resumo e as principais conclusões deste estudo.

CAPÍTULO I

AS INFLUÊNCIAS HISTÓRICAS NA ESTRUTURA DA CONTABILIDADE BRASILEIRA

1.1. CONSIDERAÇÕES GERAIS

De existência bastante antiga, desde os primórdios da civilização, a Contabilidade evoluiu e acompanhou a evolução cultural e econômica do homem.

Naquela época a Contabilidade resumia-se na "arte da escrituração", arte esta que teve o seu grande marco a partir de Luca Pacioli com o seu famoso *Tractatus de Computis et Scripturis*.

Com a evolução cultural e econômica, e com estas, mais recentemente, o desenvolvimento das técnicas administrativas, que muito se relacionam com o desenvolvimento da Contabilidade, firmou-se uma estrutura contábil que não mais a confunde com a "arte da escrituração". Temos hoje a disciplina devidamente estruturada e sustentada em fundamentos teóricos, perfeitamente aplicáveis e úteis, classificados de Postulados, Princípios, Normas e Convenções.

No Brasil essa evolução também se fez sentir graças a uma série de fatores, mais adiante analisados, onde o atual estágio em que se encontra a disciplina, mostra que temos uma Contabilidade bastante evoluída, cujas normas existentes não deixam muito a desejar quando comparadas com outros países.

Os avanços da Contabilidade Brasileira nestes últimos tempos são perceptíveis, com grandes marcos em sua história, como foi a antiga Lei das Sociedades por Ações, a Circular 179 do Banco Central e atualmente a Lei 6.404, nova Lei das Sociedades por Ações.

Uma característica histórica e marcante em nossa evolução contábil é a presença de normas editadas por órgãos governamentais — que denominamos de legislação — que devido à omissão dos profissionais (principalmente as Entidades de Classe), sempre tomou a iniciativa.

É certo que a edição oficial de tais normas é fruto da influência de profissionais que também pertencem à classe contábil, porém, talvez, por não representar um consenso geral e por serem emitidas através da legislação, uma forma bastante rígida para normas contábeis, acaba obrigando a todos os profissionais a aceitar e segui-las, tolhendo conseqüentemente a iniciativa e a criatividade que devem existir no meio profissional, e assim por comodismo ou maus hábitos, os avanços não são contínuos e sim intermitentes.

O ideal seria que as normas contábeis inseridas na legislação fossem fruto de observação, pesquisas, experiências e discussões no meio profissional e universitário e que se referissem somente a normas gerais, atribuindo-se à classe contábil a estruturação, detalhamento e aperfeiçoamento de tais normas, que assim poderiam ser puramente contábeis.

Essa influência histórica inicia-se ainda na fase em que o Brasil era Colônia de Portugal, quando por Alvará de D. João VI, de 28 de junho de 1.808, mandou adotar o método das partidas dobradas, assim redigido:

"Para que o método de escrituração e fórmulas de contabilidade de minha Real Fazenda não fique arbitrário à maneira de pensar de cada um dos contadores gerais, que sou servido criar para o referido Erário: — ordeno que a escrituração seja mercantil por partidas dobradas, por ser a única seguida pelas nações mais civilizadas, assim pela sua brevidade para o manejo de grandes somas, como por ser mais clara e a que menos lugar dá a erros e subterfúgios, onde se esconde a malícia e a fraude dos prevaricadores."

A parte de comentários desse ato oficial, que diz por si, não é necessário ir tão longe para observarmos a evolução contábil no Brasil e a influência da legislação, basta algumas das últimas décadas.

Se confrontarmos as demonstrações contábeis ao longo

das últimas seis décadas ou mesmo se confrontarmos os autores desse período, encontraremos a flagrante evolução, principalmente neste último decênio.

São vários os fatores que contribuíram para essa caminhada, às vezes lenta em função das características históricas referidas, como é o caso da legislação e dos contabilistas que são o objeto do presente trabalho aos quais iremos nos reportar em capítulos específicos, porém, antes disso outros fatores influenciaram a nossa Contabilidade inclusive aos próprios profissionais e as normas oficiais, cujos aspectos gerais serão apontados em seguida.

1.2. A ECONOMIA E A ADMINISTRAÇÃO

Há uma grande inter-relação da Teoria da Contabilidade com as Teorias Econômica e da Administração.

O desenvolvimento econômico exige uma dinâmica administrativa e esta acaba por se refletir na Contabilidade. Portanto, poderíamos dizer que a base do desenvolvimento das técnicas administrativas e da Contabilidade está assentada no desenvolvimento econômico.

Kester¹, ao analisar o relacionamento da Contabilidade com a Economia, definiu inicialmente esta última, para concluir ...

"Por último, durante todo el proceso de producción e intercambio hay que distribuir los rendimientos previstos entre todos los factores que hayan contribuido a su creación. Para efectuar dicha distribución a base de los beneficios que se calculen, surge la necesidad — la absoluta necesidad — de conocer exactamente el costo de todas aquellas actividades y manipulaciones que intervengan en el proceso de producción.

¹ KESTER, R.B. — Contabilidad: Teoria Y Practica. 2.ed. Barcelona, Editorial Labor, 1954. I v: Principios de Contabilidad, trad de la tercera edición norte-americana por Angel Andony Sons p. 5-6.

De aquí que el informe sobre evaluación de las propiedades y derechos que representen factores de producción o de distribución constituya el objeto principal de la Contabilidad en sus relaciones con la Economía."

Estreitando esse relacionamento citado pelo autor, encontramos a Administração contribuindo com o desenvolvimento da Contabilidade, e esta com o desenvolvimento daquela, numa perfeita interação entre ambas dentro do contexto econômico em que atuam.

David Li² cita estudos que demonstram ser a falta de informações contábeis adequadas uma das maiores causas do insucesso de várias empresas, acabando por concluir sobre a interação da Contabilidade e Administração da seguinte forma:

"Essa discussão leva-nos à conclusão lógica de que a Contabilidade e a Administração são interdependentes. A Contabilidade depende da aceitação da Administração para crescer; a Administração depende das informações contábeis para ter êxito."

Também Dearden³ define que:

"a finalidade da contabilidade interna e de dados financeiros é suprir a administração de informações para que ela possa tomar decisões racionais."

Entre nós, o Prof. Eliseu Martins⁴ demonstrou com bastante propriedade a interligação da Contabilidade, a Economia e a Administração, assim descrita:

"A Administração aplica a Teoria Econômica com certas adaptações. A Teoria Econômica exige o conhecimento de inúmeros dados. E a Contabilidade atua ajudando na coleta de dados para a aplicação dessa Teoria, ou seja, para a Adm

² LI, David H. — Contabilidade Gerencial. Trad. Danilo A. Nogueira. São Paulo, Atlas, 1977 p. 568

³ DEARDEN, John — Análise de Custos e Orçamento nas Empresas. 3. ed. Rio de Janeiro, Zahar, 1976, p. 13.

⁴ MARTINS, Eliseu — Contribuição à Avaliação do Ativo Intangível. FEA/USP, 1972, p. III, introdução.

nistração, fornecendo respostas a inúmeras indagações com relação às projeções que se deseja e permitindo a análise dos resultados obtidos; conseqüentemente, participa da avaliação da eficiência e da efetividade das decisões tomadas, bem como da correção das premissas assumidas."

Assim, o processo de desenvolvimento da Contabilidade está atrelado ao desenvolvimento da Administração e ambas acompanham o desenvolvimento econômico.

A Contabilidade no Brasil atingiu o seu estágio atual também com íntimas relações com o desenvolvimento econômico e da Administração.

Se traçarmos um paralelo do nosso desenvolvimento contábil com o desenvolvimento econômico e da administração observaremos este fato.

Ao tempo de uma economia incipiente em que as empresas eram praticamente familiares e quase sempre de um único proprietário, com uma administração não profissional, a Contabilidade desempenhava o seu papel de uma maneira bastante simples, resumia-se em meros registros. Confundia-se Contabilidade com escrituração, isto inclusive por alguns autores da disciplina.

Com o desenvolvimento econômico experimentado nas últimas décadas, surgiram grandes empresas que proporcionaram o aparecimento da administração profissional, com necessidades de informações contábeis que não poderiam resumir-se mais em meros registros.

Se a Contabilidade progrediu nestas últimas décadas, atingindo o seu estágio atual, foi particularmente em função das necessidades da Administração em aprimorar as informações obtidas da Contabilidade, para poder acompanhar o surto de desenvolvimento econômico.

1.3. AS ESCOLAS CONTÁBEIS: EUROPEIA E AMERICANA

A Contabilidade Brasileira desenvolveu-se no início

sob a influência da Escola Européia, em particular a Escola Italiana, e mais recentemente sob a influência da Escola Americana.

As características de cada uma amoldaram-se à nossa evolução e estrutura contábil em suas respectivas épocas como veremos a seguir.

1.3.1. A ESCOLA EUROPÉIA

Esta escola predominou no mundo contábil durante muito tempo e com forte influência até as primeiras décadas do presente século, contribuindo para o desenvolvimento e divulgação da disciplina.

Dentro da Escola Européia existia uma nítida preponderância da Escola Italiana sobre as demais e que apesar do longo predomínio não conseguiram estabelecer para a Contabilidade seus verdadeiros objetivos.

O Prof. Sêrgio de Iudícibus⁵ considera que o saldo desta escola "é altamente positivo" e que "o enquadramento da Contabilidade como elemento fundamental da equação aziendalista teve o mérito de chamar a atenção para o fato de que a Contabilidade é muito mais do que mero registro; é um instrumento básico de gestão, e, na verdade, um dos principais."

Por outro lado aponta, ainda, os seus defeitos assim "consubstanciados":

- " 1 — na falta de pesquisa indutiva sobre a qual efetuar generalizações mais eficazes;
- 2 — em se preocupar demasiadamente com a demonstração de que a Contabilidade é ciência quando o mais importante é conhecer bem as necessidades informativas dos vários usuários da informação contábil e construir um modelo ou sistema contábil de informação adequado;

⁵ IUDÍCIBUS, Sêrgio de — Teoria da Contabilidade. 1 ed. São Paulo, Atlas, 1980, p. 32-33.

- 3 — na excessiva ênfase na teoria das contas, isto é , no uso exagerado das partidas dobradas, inviabilizando, em alguns casos, a flexibilidade, necessária, principalmente, na Contabilidade Gerencial;
- 4 — na falta de aplicação de muitas das teorias expostas, talvez por imaturidade do sistema econômico e institucional, principalmente na Itália;
- 5 — na queda de nível das principais faculdades, principalmente italianas, superpovoadas de alunos, com professores mal remunerados, trabalhando cada um por sua conta e risco, dando expansão mais à imaginação do que à pesquisa séria de campo e de grupo."

A Contabilidade Brasileira foi particularmente influenciada pela Escola Italiana, como já dissemos, influência esta quase que predominante até algumas décadas atrás e facilmente perceptível em nosso ensino, nos autores, na prática profissional e inclusive na legislação.

Os currículos e programas das Escolas de Comércio e também posteriormente das Faculdades eram todos elaborados com base na Escola Italiana.

As obras e nossos autores em Contabilidade, até os mais destacados, desenvolveram a disciplina com base nas Teorias Italianas, com verdadeira veneração aos autores desta Escola.

As pesquisas durante quase toda nossa história contábil foram raras e incipientes e provavelmente, por influência da maneira de ser dos Mestres Italianos. Também aqui se discutia e escrevia sobre a teoria das contas, confundindo Contabilidade com escrituração, tentava-se provar que Contabilidade era ciência, enfim, somente se divulgavam idéias; os estudos mais profundos ficaram a nível teórico, sem a necessária indução para testá-los.

A nossa legislação, notadamente a das Sociedades por Ações anterior (Decreto-Lei nº 2627/40), era de inspiração dessa escola que aliada ao ensino e aos autores nacionais influenciaram decididamente as práticas profissionais.

A influência da Escola Italiana perdura ainda nos dias atuais, pois muitos textos didáticos, vários autores e o próprio ensino guardam resquícios da mesma, o que demonstra que uma grande parcela de contabilistas ainda não se conscientizaram do predomínio e da maior consistência da Escola Americana. Um exemplo bastante evidente da veneração pela Escola Italiana encontramos na Revista Paulista de Contabilidade que publicava até recentemente artigos de autores italianos, notícias e indicações bibliográficas de Contabilidade naquele País.

1.3.2. A ESCOLA AMERICANA

Esta escola passa a mostrar o seu desenvolvimento e predomínio a partir do início do século XX, em decorrência do desenvolvimento econômico ocorrido nos Estados Unidos, o que associado às origens Inglesa de sua Contabilidade e ao espírito prático de sua gente, proporcionaram um avanço extraordinário na Contabilidade.

O progresso que a Teoria da Contabilidade alcançou neste século na América do Norte é, sem dúvida, bem maior que aquele existente em todo passado da história da Contabilidade. É certo que partiram já de um embasamento anterior e encontraram um campo fértil em sua economia que lhe proporcionou uma velocidade bem superior que a dos Europeus, porém, essa velocidade é muito mais fruto de pesquisas do que das condições encontradas.

Para o Prof. Sérgio de Iudícibus⁶ o progresso da Contabilidade norte-americana "apóia-se em um sólido embasamento, a saber:

- 1 — o grande avanço e o refinamento das instituições econômicas e sociais;
- 2 — o investidor médio é um homem que deseja estar permanentemente bem informado, colocando pressões não percebidas no curtíssimo prazo, mas frutíferas no médio

⁶ Op. cit., p. 33-35.

e longo prazos, sobre os elaboradores de demonstrativos financeiros, no sentido de que sejam evidenciadores de tendências;

3 — o governo, as universidades e os corpos associativos de contadores empregam grandes quantias para pesquisas sobre princípios contábeis; e

4 — o Instituto dos Contadores Públicos Americanos é um órgão atuante em matéria de pesquisa contábil, ao contrário do que ocorre em outros países."

A evolução contábil americana expandiu-se para além de suas fronteiras geográficas, acompanhando a expansão e predomínio de sua economia, através de suas gigantescas empresas, que se instalaram em outros países do mundo, implantando as práticas contábeis adotadas por suas matrizes e iniciando a irradiação de sua teoria contábil para outras nações.

O fato da grande importância que se atribui, nos Estados Unidos, aos trabalhos no campo de auditoria, fez com que as empresas desse serviço acompanhassem a expansão das grandes corporações. E, com isso, além do treinamento que as multinacionais proporcionavam aos profissionais em outros países, também as auditorias tiveram que empregar e treinar profissionais para manter os padrões de serviços norte-americanos. Como estas empresas não se limitavam a origem americana, mas também as empresas nativas, estas reconhecendo a consistência das práticas contábeis, passaram a adotá-las.

Foi também dessa forma que a Escola Americana atingiu o Brasil. Associado a um núcleo pioneiro de ensino e pesquisa na área contábil, na Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo, que reconhecendo as virtudes da teoria e prática norte-americana, passou a adotá-las em seus programas de ensino da disciplina, com a devida e necessária adaptação, a partir da década de sessenta, produzindo pesquisadores de alto nível que muito tem contribuído para o nosso desenvolvimento e irradiado para o seio profissional técnicas, fundamentos e práticas que

nos encaminham para uma verdadeira Escola Brasileira de Contabilidade⁷.

Surgiram daí os primeiros textos de nossa literatura contábil que enfocavam a Escola Americana em nossa realidade, literatura essa que hoje se encontra bastante enriquecida com excelentes obras já editadas e adotadas amplamente pelas faculdades brasileiras.

Em face dessas influências e mantendo a tradição brasileira a nossa legislação passou a adotar a filosofia norte-americana a partir da Circular 179 do Banco Central, em 1972, e culminando com a Lei 6.404 de 1976 (nova Lei das Sociedades por Ações).

⁷ IUDÍCIBUS, Sérgio de— Op. cit., p. 38-39

CAPÍTULO II

AS INFLUÊNCIAS DA LEGISLAÇÃO

2,1. CONSIDERAÇÕES GERAIS

Como já afirmamos, a inserção de normas contábeis em lei é uma forma bastante rígida de disciplinar as suas práticas, pois, a Contabilidade deve ser suficientemente flexível para se adaptar a condições econômicas inconstantes e a necessidades variáveis dos interessados em suas informações.

É praticamente impossível estabelecer um conjunto de demonstrações de ordem geral que reúnem todas as informações e que possam satisfazer perfeitamente a todas as finalidades, sem exceção. E é praticamente isto que faz a legislação.

A legislação quando abriga normas contábeis, principalmente quando entra em detalhes de suas práticas, pode acabar provocando distorções, estagnação ou avanços bruscos no desenvolvimento da disciplina.

Ao longo de toda a história da Contabilidade, na maioria dos países, a legislação tem exercido influências na área contábil. Isto talvez, seja fruto da cultura dos povos e sem dúvida tem influência no maior ou menor desenvolvimento da Contabilidade.

Se observarmos a Escola Européia, verificaremos que a maioria dos países desta escola, com exceção talvez da Inglaterra, sempre se utilizaram do Direito Positivo para disciplinar normas contábeis, influenciando os profissionais e as suas práticas.

Herrmann Junior¹ em seu livro Contabilidade Superior, ao analisar as "Avaliações Patrimoniais em Face da Legislação" cita as disposições legais de vários países Europeus, entre

¹ HERRMANN Jr., F.— Contabilidade Superior. 7.ed. São Paulo, Atlas, 1967, p.169-82.

eles, Itália, Alemanha, União Soviética e Inglaterra (nesse com normas de caráter supletivo e não obrigatórias), onde se evidencia a influência do Direito Positivo na Contabilidade.

Outros exemplos da influência da legislação em países da Escola Européia é indicado por Louis Lair², na edição Espanhola de seu livro *Análisis de Balances Industriales Y Financieros*, onde encontramos as disposições para a classificação e avaliação dos elementos do Balanço na França, Alemanha e Espanha (este incluído pelo tradutor).

Ressalta o autor que somente o Plano Contábil da Legislação Francesa é de caráter facultativo, os outros são obrigatórios. Na comparação das regras dessas legislações observa-se que existe grande semelhança na forma de classificação das contas e nos critérios de avaliação dos elementos patrimoniais.

Por outro lado, a Escola Americana, utiliza-se mais dos usos e costumes, que em direito denomina-se de Preceitos Jurisprudenciais. Esses são originados das práticas e pesquisas contábeis, e, mesmo quando a legislação refere-se a normas de Contabilidade, o faz em caráter geral e supletivo, referenciando-se sempre às práticas profissionais.

Exemplos significativos da liberdade de procedimentos por parte dos profissionais de contabilidade encontramos em alguns autores norte-americanos, como poderíamos citar:

W.A. Paton³ ao apresentar diversos modelos de demonstrações contábeis assim se expressa ... *"Hemos escogido ejemplos, tanto de las formas que se usan como de las que se prescriben y se recomiendan. No ha sido nuestra intención ofrecer formas para todos los fines, ni tampoco queremos decir que se deban seguir las formas que escogimos, tal como están."* ... *"Los modelos del 1 al 16 representan*

²LAIR, Louis — *Análisis de Balances Industriales Y Financieros*, trad. de Wenceslao Millan Fernandez. Madrid, Ed. Aguillar, 1952, Cap. IV e Apêndices A e G.

³PATON, W.A. — *Manual do Contador*, trad. de Enrique Martinez e Teodoro Ortiz. México, Editorial Hispano-Americana, 1947, p. 30-35, 69-71.

estados de corporaciones publicados; y los modelos del 19 al 30, son ejemplos de formas aconsejadas o recomendadas por instituciones oficiales o semi-oficiales" (grifos nossos).

O autor ao comentar as demonstrações publicadas cita uma série de características, entre elas:

"1 -

2 - Se va generalizando la tendencia a poner el activo circulante antes del activo fijo, al contrario de lo que se hacía antes.

3 -

4 -

5 - Existe la tendencia a usar una sección especial en el balance, dentro del grupo de cuentas de capital titulada "reservas".

Ao realizar observações específicas ao Ativo dos Balanços Consolidados da General Motors Corporation, dos anos de 1932 e 1933, Paton³ observa:

"1 - La comparación de dos años.

2 - Se presentan los totales de todas las subdivisiones

3 - El uso del encabezado "Pasivo, reservas y Capital".

4 - El método para indicar el importe de la asignación para cuentas incobrables.

5 - Los "Pagos Anticipados" se incluyen en el activo circulante y los "Gastos Diferidos" en el activo fijo."

Anthony⁴, ao tecer considerações tributárias ao método de avaliação de estoques LIFO ("last-in, first-out") nos diz:

"Se a empresa usa o LIFO para efeitos de imposto, também deve usá-lo em suas demonstrações financeiras anuais (...). Incidentalmente, este é o único exemplo de uma exigência regulamentar de que se use o mesmo método para efeitos contábeis financeiros usado para efeitos de imposto."

⁴ ANTHONY, R.N. — Contabilidade Gerencial. 1ª ed., São Paulo, Atlas, 1970, p. 191.

"Uma empresa que usa o LIFO não pode usar a regra do "custos ou mercado, dos dois o menor", para efeitos de imposto, isto é, não pode reduzir o valor de seu estoque para mercado se os valores do mercado estão abaixo do custo LIFO. Contudo, nas suas demonstrações financeiras a empresa tem permissão para reduzir o valor ao mercado."

Kemp⁵, ao analisar a influência do Imposto de Renda nas práticas contábeis escreve:

"O imposto federal sobre a renda tem se tornado um dos principais ônus para as empresas americanas. Como é natural, a maior parcela de responsabilidade em assegurar o respeito ao "Internal Revenue Code" (Código Fiscal) recaiu sobre a classe dos contadores. Isto explica porque, embora nem sempre coincida com os requisitos de uma sadia metodologia contábil, a metodologia do imposto de renda tem tido influência extraordinária na prática contábil, e mesmo em sua teoria.

Mas esta influência não é inteiramente negativa. Certas cláusulas do código fiscal e suas regulamentações forçaram os contadores a reexaminar as teorias e práticas vigentes na prática contábil, o que não deixa de ter seus efeitos benéficos. Por outro lado, a preocupação em pagar o mínimo de imposto possível, e dentro do prazo máximo admitido por lei, além do custo suplementar acarretado pela adoção de dois métodos, um para a contabilidade financeira e outro para o imposto de renda, tem permitido à metodologia fiscal infiltrar-se progressivamente nos domínios da prática contábil. Pior ainda, os contadores têm tentado esquematizar certa metodologia fiscal na forma de teoria contábil, inventando razões para sua aplicação.

Cumprе salientar que os objetivos dos relatórios financeiros e os relatórios destinados ao fisco são in-

⁵ KEMP, P.S. — Contabilidade para o Gerente. 1ª ed., São Paulo, Brasiliense, 1973, p. 27 e 28.

teiramente diversos. O relatório financeiro tem por objetivo apresentar fatos relacionados com operações comerciais e com situações financeiras; o relatório destinado ao fisco tem por finalidade determinar o montante de imposto de renda a ser pago pela empresa. É portanto, pouco sensato esperar que a metodologia adequada a um relatório seja igualmente apropriada para o outro. Enquanto alguns métodos e procedimentos podem ser adaptados a ambos os tipos de relatórios, muitos outros são capazes de servir para um ou outro dos dois. Os contadores deveriam permanecer sempre de sobreaviso, no sentido de evitar o emprego inadequado da metodologia fiscal em relatórios financeiros. O fato de que um certo método tenha surgido através da lei do imposto de renda não o torna automaticamente impróprio para relatórios financeiros. Se um método fiscal se aplicar vantajosamente em determinada situação, por que razão não adotá-lo? O simples fato de que um método é aceitável e mesmo indispensável para os objetivos fiscais não o torna automaticamente impróprio para os objetivos da Contabilidade. O contador deve ter cuidado e bom senso para distinguir entre a metodologia adequada e a inadequada."

Vê-se, assim nesses exemplos que a Escola Americana preserva a teoria e a prática contábil aos profissionais que tem a obrigação de estabelecer as suas normas. Mesmo quando determinadas normas são inseridas em legislação, estas são a título de recomendação ou tem outras finalidades que não os relatórios contábeis propriamente ditos.

O confronto de atuações em termos de cultura legislativa, ajuda-nos a entender o desenvolvimento de ambas as Escolas ao longo de sua história. Fica bem evidenciado que a Escola Americana tem o seu sustentáculo contábil baseado em pesquisas e práticas da disciplina.

2,2. A LEGISLAÇÃO E O COMPORTAMENTO DA CONTABILIDADE BRASILEIRA

Em nosso País, vastíssimos são os exemplos de interferência da legislação na Contabilidade. Representa uma tradição histórica, e, podemos até afirmar que a grande responsável pelo comportamento da Teoria e Práticas da disciplina ao longo do tempo foi sem dúvida a legislação.

Essa influência não se limitou somente a legislação comercial, mas também, e, principalmente, na legislação fiscal, e, de uma forma bem acentuada nas últimas décadas.

Através dos textos legais transcritos no Apêndice deste trabalho, que foram escolhidos com a finalidade específica de realizarmos uma análise da evolução da Contabilidade através da legislação brasileira, poderemos observar essa influência.

Com o nosso Código Comercial, em 1850, inicia-se a obrigatoriedade para as empresas (comerciantes na época) de manter uma escrituração contábil, de "forma mercantil" na expressão do texto legal, e elaborar anualmente um demonstrativo do Balanço Geral.

Observa-se nos dispositivos daquele Código a primeira interferência legal em se obrigar um sistema contábil e o levantamento anual de um balanço. Dessa forma, manter-se uma Contabilidade não mais o seria por necessidade dos comerciantes, mas sim também para cumprir uma exigência da lei.

O Código Comercial Brasileiro foi, em matéria de normas contábeis, bastante genérico, simplesmente determina que se deve "seguir uma ordem uniforme de Contabilidade e escrituração e a ter os livros para esse fim necessários" e o único demonstrativo solicitado era o Balanço Geral com posto pelo ativo e passivo que deveriam compreender os bens, direitos e obrigações dos comerciantes.

Não tratou da forma desse Balanço e nem tampouco estabeleceu critérios de avaliação, deixando esses aspectos a

livre escolha de quem o elaborasse, no caso para a época, o próprio comerciante.

Em que pese esse fato, não podemos deixar de lamentar, por um lado, a obrigatoriedade, pois, iniciava-se assim a influência da legislação na Contabilidade, porém, por outro lado, ampliava-se compulsoriamente o campo da disciplina, e, na forma da exigência, daria liberdade para a classe contábil da época de moldar normas e práticas de sua atuação.

Observamos por último que o nosso Código seguiu as tendências, na época, da Escola Européia, onde um grande número de países já inseriam, através de seus Códigos Comerciais, dispositivos contábeis sobre o balanço.

Por um longo período de tempo, isto é, até as primeiras décadas do presente século, praticamente nenhuma outra legislação interferiu no campo contábil, obedecendo-se os ditames do Código de 1850, que aliás vigoram até os nossos dias. Nas primeiras décadas do presente século, legislações específicas para determinadas atividades, criaram uma padronização e planificação contábil, que por serem específicas não chegaram a generalizar-se.

Mesmo a legislação fiscal seguia os ditames iniciais do Código Comercial, sendo que o próprio imposto de renda, dessa legislação o que tem maior interesse nos dados contábeis, obedecia aos resultados apresentados pela Contabilidade.

O imposto de renda implantado no Brasil na década de vinte, tomava inicialmente como base de cálculo o "lucro real"⁶ apurado pela escrituração das empresas.

Como se observa na legislação desse imposto na época, até o início da década de quarenta, não existiam maiores exigências para as empresas além daquelas do Código Comercial. O Decreto-Lei nº 1.168, de 1939, determinava que "depois de 1939, as pessoas jurídicas e firmas individuais,

⁶ Na época lucro real era entendido como sendo o lucro contábil.

que tiverem de pagar o imposto pelo lucro real, apresentarão o balanço anterior a 1 de janeiro, correspondente ao período de 12 meses."

Nos anos vinte até os anos quarenta a classe contábil discutia muito a "padronização de balanços" sem contudo ter chegado a um consenso. Alguns julgavam que a padronização representava o coroamento da Contabilidade, e, por outro lado, outros, iam mais longe entendendo que só a padronização não bastava, mas deveria existir também além da padronização, o estabelecimento de regras de como levantá-los.

Talvez pela falta de consenso dos profissionais e seguindo uma tendência de vários países da Europa, a edição do Decreto-Lei nº 2.627, em 1940, a nossa primeira Lei das Sociedades por Ações, apresentava normas de Contabilidade já com um detalhamento até então inexistente.

Este dispositivo foi de certa forma inovador, na época, para a classe contábil, pois, estabeleceu regras para efeito de avaliação do Ativo, designou a forma de apuração e distribuição dos lucros, a criação de reservas e estabeleceu uma forma padrão de apresentação do Balanço e da Conta de Lucros e Perdas que deveriam ser publicados.

Sem entrarmos no mérito das novas disposições obrigatórias para as Sociedades por Ações, e, apesar de ter sido uma grande interferência nas práticas contábeis, não poderemos deixar de reconhecer que representou, na oportunidade, um grande avanço para a Contabilidade Brasileira.

Os dispositivos desse Decreto-Lei influenciaram os profissionais da época e os que se seguiram, estenderam-se para as demais empresas e se refletiram até os nossos dias.

Serviu, essa lei, de parâmetro das práticas contábeis adotadas pela maioria dos profissionais, também a vários autores e até ao ensino da disciplina, durante as décadas de quarenta até o início da década de setenta.

A partir dessa lei das Sociedades por Ações, a legislação do imposto de renda passou a incorporar as normas di

tadas pela mesma, e, dessa forma a estender suas práticas para as demais pessoas jurídicas ou equiparadas e o que é pior passou também a inovar em termos de normas contábeis.

Diante da indefinição da classe de profissionais em estabelecer os objetivos da Contabilidade, que certamente não seriam aqueles visados pelo imposto de renda, a legislação desse imposto passou a estabelecer práticas contábeis, que foram aceitas e incorporadas ao sistema contábil.

A interferência do imposto de renda nas práticas contábeis tornou-se gradativa com o passar do tempo, fazendo as vezes da legislação comercial e até da classe contábil, que em face dos riscos de penalidades explícitas nos textos legais do tributo, levaram esses profissionais a implantar uma metodologia contábil que tomava como parâmetro as normas tributárias.

Ao percorrermos essa legislação até meados da década passada constatamos a interferência gradativa do imposto de renda na Contabilidade.

O Decreto-Lei nº 4.178, de 1942, reportava-se a uma escrituração ditada pelo Código Comercial, mas em seu artigo 36 inovava dizendo *"as pessoas jurídicas que explorarem a venda de propriedades imobiliárias a prestações devem destacar, na sua contabilidade, o reembolso de capital, o lucro e os juros em cada prestação recebida, para a apuração do resultado anual dessas operações."*

Esse dispositivo levou as empresas dessa atividade a apurarem os seus resultados pelo regime de caixa que contrariava inclusive as intenções do artigo 132 da Lei das Sociedades por Ações que dispunha *"para que os haveres sociais possam entrar no cálculo dos lucros líquidos, não é necessário que se achem recolhidos em dinheiro à caixa; basta que consistam em valores definitivamente adquiridos ou em títulos ou papéis de crédito reputado bons."*

Esse Decreto-Lei, ainda, em seu artigo 37 definia o conceito de lucro real, que não era a base de cálculo do imposto, e sim, este com as adições previstas no artigo 43.

Em seu artigo 38 determinava quais eram os "documentos" (demonstrações) que deveriam instruir as declarações do imposto.

Esses dispositivos influenciaram as empresas e principalmente os contabilistas a estabelecerem um sistema contábil com a finalidade de atender a legislação na medida em que estabeleciam o conceito de lucro, os demonstrativos exigidos e as deduções não permitidas, preenchendo lacunas deixadas pelas leis comerciais e não definidas pela Classe Profissional.

Em 1947, o Decreto-Lei nº 24.239, consolidou em regulamento, manteve a estrutura anterior, porém, trouxe algumas outras inovações:

quando em seu artigo 37 definia lucro real como sendo "a diferença entre o lucro bruto" e uma série de deduções, incluía entre estas, a possibilidade de se deduzir também a diferença entre o valor de nova instalação ou maquinaria e o valor líquido contabilizado (valor original menos depreciação), reduzido (se fosse o caso) do valor obtido na venda do ativo antigo.

Este dispositivo não deveria ser levado em conta para fins de apuração do lucro contábil, mas sim entendido como um incentivo para a renovação de imobilizado, no entanto, não foi assim efetuado e foi incorporado às práticas contábeis.⁷

Outra prática introduzida foi a da reavaliação do ativo, não prevista nas leis comerciais e não praticada por serem tributadas até então, prevista na letra "e" do artigo 43. Esse dispositivo permitia o diferimento da reavaliação por um período máximo de quatro anos desde que "compensados no passivo por um fundo de reavaliação".

No artigo 141 diz "... além dos livros de contabilidade previstos em lei e regulamentados, deverão possuir ainda: a) um livro de inventário...".

⁷ V. BOUCHER, H. — Estudos de Imposto de Renda e Contabilidade. 1ª ed., São Paulo, Livraria Freitas Bastos, 1950, p.12 e 246 a 258.

onde se registrariam os estoques, sendo que no § 4º introduz, para mercadorias ou produtos, a regra do "custo ou mercado, dos dois o menor", em total concordância com a Lei das Sociedades por Ações, porém, em seu § 5º não permite a dedução da provisão quando constituída.

Neste último parágrafo citado fica bem evidenciada a interferência do imposto de renda na Contabilidade quando diz ... "Permite-se, entretanto, a formação desses fundos desde que não sejam deduzidos do lucro real para o efeito de pagamento de impostos".

Se houvesse o entendimento de que a legislação desse tributo estivesse dissociada das normas contábeis para finalidades comerciais, a lei não teria que explicitar a "permissão".

A cada novo dispositivo do imposto de renda acentuava-se a interferência dessa legislação na área da Contabilidade e o ponto máximo ocorreu a partir da década de sessenta, onde surgiu uma avalanche de textos legais.

Poderemos observar esse fato através do Decreto nº. 58.400, de 1966, que consolidou e regulamentou essa legislação.

Em matéria de inovações nesse Decreto temos:

— Nos artigos 153 a 162, define e detalha o lucro real (contábil), o lucro operacional e diferencia custos de despesas operacionais.

Em matéria de Direito Positivo é a primeira manifestação desse teor.

— Adota através do caput do artigo 164 o regime de caixa para os "custos ou despesas" de impostos, taxas e contribuições;

— Determina a ativação da contribuição de melhoria através do §2º, do artigo 164;

— Admite as alternativas de custo de aquisição (Ativo) ou despesas operacionais dos impostos incidentes sobre a transferência da propriedade de bens ou direitos, através do § 3º, do artigo 164;

— Os artigos 165, 166 e seus parágrafos, facultam a

constituição da provisão para crédito de liquidação duvidasa com base no saldo dos créditos e dentro de parâmetros estabelecidos, que "provisoriamente" foi fixado em 3%, obrigando em caso de perdas, o débito contra a provisão.

Esta regra, principalmente os seus limites, passou a fazer parte integrante das práticas contábeis, como podemos facilmente verificar na maioria das notas explicativas de demonstrações contábeis publicadas.

— Através do artigo 168 obriga a constituição do "Fundo de Indenização Trabalhista" dentro dos limites da lei;

— Passa a admitir, através do artigo 169, a constituição de provisão para o ajuste do custo ao valor do mercado, quando determinado em lei;

— O artigo 172 e seu parágrafo único admite que as "perdas de câmbio" e a "correção monetária", ocorridas pela aquisição de bens ou direitos, sejam levados a despesas operacionais ou com o complemento do custo de aquisição;

— Admite como despesas operacionais as despesas com pesquisas científicas ou tecnológicas, art. 173;

— Os artigos 186 a 188 e seus parágrafos tratam em detalhes da depreciação e amortização, estabelecendo condições e limites para tanto;

— Obriga, no artigo 232 e parágrafo o destaque do capital, créditos e dividendos, relativos a parcela de capital estrangeiro;

— O artigo 261 trata da obrigatoriedade das empresas procederem à correção monetária do ativo imobilizado. Nos artigos seguintes, até o 268 indica a operacionalidade dessa atualização.

Sem discutir o mérito da forma escolhida podemos dizer que estes dispositivos da correção monetária, representaram um grande avanço nas práticas contábeis, apesar da compulsoriedade e conseqüentemente a interferência.

Outro texto legal que criou uma séria distorção no entendimento de muitos profissionais, pela exclusiva falta de distinção entre a Contabilidade para fins financeiros

ou comerciais e a Contabilidade para fins fiscais foi o Decreto nº 61,083, de 1967, que autorizou em determinados casos a depreciação acelerada.

Como o artigo 1º diz "para determinação de lucro real as taxas de depreciação legalmente admitidas poderão ser multiplicadas por um coeficiente igual a 3 (três) ...", sendo que à época o lucro real era entendido como o lucro contábil, e, não havendo registros específicos para os fins do imposto de renda, essa aplicação passou a ser realizada dentro do sistema contábil.

Esse fato, nos casos em que se contabilizou a depreciação acelerada, distorceu os resultados e reduziu o valor do imobilizado, através de práticas contábeis condenáveis que somente reduzem a capacidade de informações da Contabilidade, quando a rigor, esse incentivo representado pela depreciação adicional deveria ser considerado somente no lucro tributável.

Dentro desta década profícua em legislação e inovações surgiram os Decretos-Lei nº 401/68 e 433/69 que disciplinavam e determinavam:

— autorizava, temporariamente com gravame de imposto a reavaliação de terrenos e construções, devendo o crédito da mesma ser levado ao capital da empresa que não poderia ser reduzido pelo prazo de cinco anos (art. 15 e § 2º do Decreto-Lei 401);

— dava novos limites, como despesa operacional, à remuneração dos sócios, diretores ou administradores, inclusive limitando-se em porcentagem ao lucro tributável (art. 16 e §§ do D.L. 401);

Esta medida que deveria a rigor ser somente considerada para o cálculo do lucro tributável, independentemente do montante efetivamente contabilizado, incorporou-se acen tuadamente nas práticas contábeis, principalmente nas pequenas e médias empresas, extrapolando ainda mais, a ponto de constar de inúmeros contratos ou estatutos sociais cláusulas que definiam a remuneração dos diretores dentro dos limites da legislação do imposto de renda.

— O artigo 18 do Decreto-Lei 401 que alterou dispositivos da Lei 4.506/64, mandava escriturar em "conta especial do Ativo Pendente" as perdas de câmbio ou correção monetária decorrentes da aquisição de imobilizado, para serem compensadas com futuras correções do imobilizado ou do capital de giro próprio.

— facultava às empresas o cálculo e a contabilização contra lucros e perdas de uma "Reserva para Manutenção do Capital de Giro Próprio", não tributável, definindo para os objetivos da lei o que se considerava como capital de giro próprio (art. 19 e parágrafos do D.L. 401);

— posteriormente o Decreto-Lei 433, em seus artigos 1º, 2º e 4º e seus respectivos parágrafos, veio limitar a aplicação da correção monetária do capital de giro próprio. Essas novas disposições limitavam o montante da correção a um teto de vinte por cento do imposto que seria devido sem a correção, não admitindo-a em casos de prejuízo e excluindo da composição do capital de giro próprio os direitos com vencimentos superiores a cento e vinte dias.

Essa nova prática que também se incorporou à Contabilidade, representou mais um avanço para a mesma, mas por ser originária da legislação tributária que tem finalidades diferentes da disciplina, trazia consigo falhas absorvidas profissionalmente que são: o conceito de capital de giro próprio inadequado, a limitação a um teto e a impossibilidade de se reconhecer perdas monetárias em caso de prejuízo.

— Ainda no artigo 20 e parágrafo primeiro do Decreto Lei 401, encontramos mais uma interferência com objetivos de arrecadação do tributo e oficialização de práticas condenáveis. Dispunha este texto da autorização para a retificação dos estoques desde que o resultado fosse contabilizado em conta do "Passivo Não Exigível" para posterior incorporação ao capital.

Em 1972 a Contabilidade Brasileira ganha um novo impulso e mais uma vez através de atos de organismos oficiais.

Neste ano o Banco Central edita a Resolução nº 220 e as Circulares nºs 178 e 179.

Temos que reconhecer a participação de Entidades de Classe na elaboração de tais dispositivos, mas temos também que reconhecer que apesar do consenso entre os profissionais da necessidade dessas medidas, a tradição por "atos oficiais" através de agências governamentais mais uma vez se fez presente.

Em particular, para a Contabilidade a Circular nº 179 foi de extrema importância, pois pela primeira vez neste País, em atos oficiais, se usou as expressões "Princípios e Normas de Contabilidade" e "Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos", e apesar de não listá-los, consignou-se em um único diploma todo um conjunto de normas e práticas contábeis, que viriam de certa forma mudar o comportamento das práticas da maioria das empresas e dos Contabilistas.

Esta Circular objetivava disciplinar, para as empresas de capital aberto e para os auditores independentes, as "Normas Gerais de Auditoria" e os "Princípios e Normas de Contabilidade", e, aglutinou como normas de contabilidade, o seguinte:

- I — Normas de Escrituração;
- II — Critérios de avaliação, amortização e depreciação dos elementos patrimoniais para efeitos de balanço;
- III — Critérios Gerais para a formação de reservas e provisões;
- IV — Critérios Gerais para classificação do Balanço Patrimonial;
- V — Critérios Gerais para apresentação gráfica do Balanço Patrimonial e Demonstrativo de Resultados.

Estas normas continham algumas práticas até então só utilizadas por grandes empresas que normalmente eram auditadas por profissionais independentes, e, apesar de ter um objetivo específico acabou por influenciar toda a área contábil e servir de parâmetro nos anos que se seguiram.

Outro ato oficial com fins específicos surgiu no ano seguinte, a Resolução nº 66/73 do Banco Nacional da Habita

ção, que padronizou o sistema contábil para as entidades que operavam com recursos do Sistema Financeiro de Habitação.

Esta resolução limitou-se a incluir um Plano de Contas e modelos de Demonstrações Contábeis, sem contudo estabelecer outros critérios senão os específicos para atividade, não chegando a ter grandes repercursões em termos de influências na Contabilidade.

Em boa parte da primeira metade desta década de setenta a legislação fiscal continuou incorporando normas contábeis, mas já se observava alguma tendência de menor interferência e inclusive da influência nesta, da Circular 179.

O imposto de renda ao editar, através do Decreto 76.186/75, novo regulamento, consolidou a legislação recente que praticamente mantinha as normas anteriores com algumas alterações, que foram:

— passou a considerar como receitas tributáveis as originárias de correção monetária geradas por aplicações ou resultante da correção ou atualização cambial do ativo, exceto a correção do imobilizado, mesmo que capitalizadas (art. 151 e 155 e §§);

— alterou o conceito de capital de giro próprio e o seu limite que passou a ser o montante do lucro (art. 254 e parágrafos);

— alterou a forma de apuração e contabilização da correção monetária do ativo imobilizado, dentro da conceituação da Circular do Banco Central.

Através das Leis nºs. 6.297/75 e 6.321/76 já se observa o uso da expressão "poderão deduzir do lucro tributável para fins do imposto de renda", que sem dúvida representa uma certa distinção dos objetivos da Contabilidade e do imposto, porém isto precisa ser absorvido pela classe contábil.

A propósito, citaríamos um Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação que respondendo a uma consulta sobre escrituração contábil, assim se expressa: (Parecer Normativo CST nº 347/70)

"A forma de escriturar suas operações é de livre escolha do contribuinte, dentro dos princípios técnicos ditados pela Contabilidade e a repartição fiscal só a impugnar-se a mesma omitir detalhes indispensáveis à determinação do verdadeiro lucro tributável.

As repartições fiscais não cabe opinar sobre processos de contabilização, os quais são de livre escolha do contribuinte.

Tais processos só estarão sujeitos a impugnação quando em desacordo com as normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos ou que possam levar a um resultado diferente do legítimo."

O que se pode, em princípio, concluir dessa manifestação?

Em primeiro lugar, que essas posições decorrem da inexistência de normas e padrões contábeis definidos, que pudessem estabelecer os reais objetivos da Contabilidade;

Em segundo lugar, o reconhecimento por parte do contribuinte ou profissional consultante que o imposto de renda é o órgão disciplinador das práticas contábeis;

Em terceiro lugar, que o imposto de renda reconhece não sê-lo, mas se reserva o direito de impugnar quando em desacordo com suas normas;

E, por último, que diante do quadro existente, ou seja, o desconhecimento por parte de profissionais das práticas sadias e puramente contábeis, e, as necessidades do imposto de renda em atingir os seus objetivos, este, funciona como órgão supletivo dessas práticas, reconhecidas como válidas, por alguns profissionais, e assim, influenciando o nosso desenvolvimento contábil.

Antes de ingressarmos em outro grande marco legislativo para a Contabilidade, que foi a Lei 6.404, gostaríamos de deixar consignado que as legislações de outros tributos como o Imposto de Circulação de Mercadorias e o Imposto sobre Produtos Industrializados pouco influenciaram na área contábil e quando o fizeram, isto foi indiretamente e dentro das normas estabelecidas pela legislação comercial e do im

posto de renda, bem como, que a previdência social somente interferiu em algumas contas do planejamento contábil, conforme podemos observar pela legislação transcrita no apêndice.

Em fins de 1976 surgiu a nova Lei das Sociedades por Ações, Lei 6.404, cuja necessidade, em face de nossa evolução econômica, do surgimento de grandes empresas e a intenção de incentivar o mercado de capitais, já se fazia sentir.

Mantendo a tradição, esta Lei incorpora normas e práticas contábeis das mais sadias, representando um dos maiores avanços para a área da Contabilidade, e, incorporando definitivamente as tendências da Escola Americana que principiaram na Circular 179 do Banco Central.

Surgindo em um momento bastante oportuno para definir uma filosofia para a Contabilidade Brasileira, eliminando o impasse de transição de uma escola para outra, que muitos ainda teimavam em não aceitar, e que, provocou e provocará sem dúvidas uma reciclagem profissional, dando início a uma independência da Contabilidade em relação às finalidades estritamente fiscais, podendo inclusive em futuro libertar a disciplina da rigidez legislativa, deixando-a exclusivamente ao campo profissional, que se assim fôr, levar-nos-á a uma verdadeira Escola Brasileira de Contabilidade.

Comentando as mudanças contábeis dessa nova Lei, P.A. Santi⁸ afirma:

"A nova lei das Sociedades Anônimas é francamente inovadora. No aspecto contábil é até mesmo revolucionária, introduzindo conceitos que não resultaram do processo natural da nossa evolução em atribuir à Contabilidade finalidade estritamente fiscal, relegando para segundo plano suas obrigações sociais mais elevadas em um sis-

⁸ SANTI, P.A. — Mudanças da Nova Lei das Sociedades Anônimas. Publicação da Arthur Andersen & Co., em reprodução do artigo publicado em O Estado de São Paulo de 26 de dezembro de 1.976.

tema econômico estruturado de forma a incentivar a canalização da poupança popular aos empreendimentos necessários para o desenvolvimento nacional.

Isto, porém, não significa que as inovações são inoportunas ou inadequadas; ao contrário, elas propiciarão demonstrações financeiras mais realistas, por refletirem com mais propriedade a situação financeira e patrimonial da empresa, na data do balanço, e os resultados das operações correspondentes ao exercício findo. Mas, por se tratarem de inovações, algumas das práticas impostas pela nova lei não foram objeto do currículo do curso de formação profissional, não sendo razoável se supor que os contadores estão tecnicamente preparados para por imediatamente em prática os novos dispositivos."

As principais inovações desta Lei, são:

I — maior volume de demonstrações e informações contábeis (art. 176 e §§), que são:

- Balanço Patrimonial;
- Demonstração de Resultado do Exercício;
- Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados;
- Demonstração das Origens e Aplicações dos Recursos
- Notas Explicativas.

Essas demonstrações deverão ser publicadas com valores comparativos do exercício em relação ao anterior e poderão ser expressas em milhares de cruzeiros.

II — distinção da Contabilidade e seus objetivos daqueles previstos na legislação fiscal ou outras (art. 177 e §§). Esse dispositivo consignou taxativamente a expressão "Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos" e atribuiu a total independência da Contabilidade em relação aos critérios fiscais e tributários ou a outros específicos. Esta separação é tão importante que vale a pena transcrever o § 2º desse artigo, que diz: "A companhia observará em registros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial

sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem a elaboração de outras demonstrações financeiras."

III — Nova classificação das contas do Balanço Patrimonial (artigos 178 e 182).

IV — Novos critérios de avaliação do Ativo e Passivo (artigos 183 e 184).

V — Novo enfoque e novos critérios para a Correção Monetária (art. 185).

VI — Definição do Lucro Líquido e distinção aos Lucros Acumulados (art. 186 e 187).

Com o desdobramento da antiga Demonstração de Lucros e Perdas em duas, ou seja, a Demonstração do Resultado do Exercício e a Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados, ficou explícito o lucro líquido do exercício e o saldo dos lucros ou prejuízos acumulados, que na anterior demonstração, mesmo na forma da Circular 179, não aparecia.

VII — Criação da Reserva de Lucros a Realizar (artigo 196).

VIII — Avaliação de Investimentos em Coligadas ou Controladas pelo método de Equivalência Patrimonial (art. 248).

IX — Apresentação de Demonstrações Financeiras Consolidadas para alguns casos (art. 249 e 250).

X — Possibilidade de Reavaliação de valores do Ativo ao valor de mercado (§ 3º, art. 182).

Em decorrência da nova Lei das Sociedades por Ações foi criada, através da Lei nº 6.385/76, com a finalidade de regulamentar e fiscalizar as atividades do mercado de valores mobiliários, e isto, envolve o disciplinamento de normas contábeis para as sociedades de capital aberto, a comissão de valores mobiliários.

O artigo 22 e parágrafo estatui que compete a CVM expedir normas sobre as demonstrações financeiras, aos padrões de contabilidade e aos pareceres dos auditores independentes.

Em sua Instrução nº 01, de 27/4/78, esta Comissão expediu normas disciplinando os procedimentos a serem adota-

dos na contabilização e na elaboração de demonstrações contábeis das companhias abertas no que se refere aos investimentos em sociedades coligadas ou controladas.

Vemos assim a criação de um organismo governamental que poderá muito influir nas práticas contábeis brasileiras.

Ainda em decorrência da nova lei das Sociedades por Ações, o imposto de renda, teve que se amoldar aos dispositivos dessa nova legislação, e o fez através do Decreto - Lei 1.598/77.

Este novo dispositivo é de certa forma bastante inovador e até revolucionário se considerarmos a filosofia até então reinante em matéria de imposto de renda ligada às práticas contábeis. Mas, apesar de seguir a nova filosofia da legislação comercial, ele extrapola em relação à operacionalidade, antecipando-se, como sempre, aos profissionais, o que para as tradições contábeis brasileiras acaba mantendo o vínculo de dependência da Contabilidade à legislação fiscal.

Isto é evidenciado já a partir da exposição de motivos do então Ministro da Fazenda ao encaminhar o projeto, que posteriormente se transformaria no referido Decreto - Lei, ao também então Presidente da República, que assim justifica a medida, em alguns trechos:

"Tenho a honra de submeter à alta consideração de Vossa Excelência projeto de Decreto-Lei que adapta a legislação do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas domiciliadas no País à nova lei das sociedades por ações. A Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, contém diversas inovações em matéria de escrituração comercial, demonstrações financeiras, critérios de avaliação do patrimônio e correção monetária do balanço e cria novos valores mobiliários e institutos (como o grupo de sociedades), cuja aplicação prática requer a adaptação da legislação do imposto de renda." (grifo nosso)

"..... Na definição dessa matéria houve a preocupação de, simultaneamente, assegurar funcionalidade à nova

lei de sociedades por ações e, na regulamentação da base de cálculo do imposto, definir sistema coerente que possa se sobrepor à legislação em vigor sem o risco da multiplicação de problemas de interpretação."

(grifos nossos).

"A lei das sociedades por ações seguiu a orientação de manter separação nítida entre a escrituração comercial e a fiscal porque as informações sobre a posição e os resultados financeiros das sociedades são reguladas na lei comercial com objetivos diversos dos que orientam a legislação tributária, e a apuração de resultados e as demonstrações financeiras exigidas pela lei comercial não devem ser distorcidos em razão de conveniências da legislação tributária.

O projeto assegura essa distinção mediante criação do livro auxiliar (...) de apuração do lucro real. A determinação do lucro real continua a basear-se na escrituração comercial regulada pela legislação em vigor e pelos dispositivos do artigo 7º, mas os ajustes do lucro líquido do exercício que forem necessários para determinar o lucro real, assim como os registros contábeis para efeito exclusivamente fiscal, não modificarão a escrituração comercial, pois serão feitos no livro de apuração do lucro real. Completada a ocorrência do fato gerador do imposto, o contribuinte deverá elaborar a partir do lucro líquido do exercício — a demonstração do lucro real, e transcrevê-lo no livro fiscal."

Nesse Decreto-Lei podemos destacar:

— O novo conceito de lucro tributável, agora denominado de "lucro real" que obedece aos preceitos da legislação comercial (artigo 6º, 7º e parágrafos).

— O artigo 8º e parágrafos que materializa a independência da Contabilidade em relação às práticas do imposto de renda inserida na lei das Sociedades por Ações, com a criação do livro de lucro real. Está explícito em seu § 2º:

"Os registros contábeis que forem necessários para a observância de preceitos da lei tributária relativos à determinação do lucro real, quando não devam, por sua natureza exclusivamente fiscal, constar da escrituração comercial, ou forem diferentes dos lançamentos dessa escrituração, serão feitos no livro de que trata o item I deste artigo ou em livros auxiliares."

Parece-nos que com essa disposição a liberdade poderá ser definitiva, pois, fica bem claro que esses novos registros representam um embrião de uma futura Contabilidade Tributária.

— Definição da forma de apuração do resultado nos Contratos de Longo Prazo e permitindo o deferimento do imposto em alguns dos casos (art. 10º e parágrafos).

— Nos artigos 11º ao 19º apresenta toda uma nova conceituação de lucro operacional.

— Avaliação dos Investimentos em controladas ou coligadas pelo método da Equivalência Patrimonial, inicialmente aplicado somente para os casos previstos na lei das Sociedades por Ações e posteriormente estendida às demais sociedades (Arts. 20 a 26).

— Admissão da reavaliação do Ativo e determinação dos critérios de tributação (arts. 35 a 39).

— Operacionalização da Correção Monetária na forma prevista pela lei das Sociedades por Ações, extensiva as todas as pessoas jurídicas. Estabelecendo uma correção especial para adaptação dos antigos (correção do ativo imobilizado) aos novos métodos. Definindo a base da correção pelo índice de variação da ORTN (Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional) (arts. 39 a 57).

Observamos finalmente em relação a esse Decreto-Lei que a libertação da Contabilidade somente deve ocorrer no que se refere particularmente à apuração dos resultados, pois, diversos dispositivos do texto continuam a explicitar normas e práticas contábeis.

Ele serve de elo de ligação das normas regidas pela lei das Sociedades por Ações e as demais entidades jurídi-

cas, quando estende, a estas, práticas que somente seriam obrigatórias para aquelas, como é o caso da correção monetária e outras.

Mesmo para as Sociedades por Ações acabou criando práticas como a das Reservas de Lucros a Realizar e até mesmo a da correção monetária, quando a operacionaliza e define o índice de variação.

Parece-nos que demandará algum tempo, ainda, para que a necessária distinção entre os objetivos da Contabilidade e os do imposto de renda seja absorvida tanto pelas empresas e profissionais como pelas próprias autoridades fiscais.

Isto fica mais evidente — quando analisamos procedimentos mais recentes inseridos na legislação tributária e praticados por algumas empresas, como é o caso de disposições dos Decretos-Lei nº 1.730/79 e 1.733/79.

O artigo 3º do D.L. 1.730/79 diz:

"Na determinação do lucro real somente serão dedutíveis as provisões expressamente autorizadas pela legislação tributária."

Estas provisões são bastante restritas e são: para férias (autorizada pelo artigo 4º do D.L. 1.730/79), gratificações de empregados, devedores duvidosos, ajustes ao valor de mercado e 13º salário.

O regime de competência inclui toda e qualquer provisão prevista ou estimada, e este regime é o adotado tanto pela legislação comercial como a fiscal. Aliás, o ponto de Partida para o lucro real (tributável) é o lucro líquido do exercício, conforme previsto no artigo 6º do D.L. 1.598/77 que diz:

"Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária", e, seu § 1º complementa:

"O lucro líquido do exercício é, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial."

A lei comercial manda escriturar com base nos Princípios Contábeis Geralmente Aceitos, e portanto, o princípio da competência inclui todas as provisões de competência do período. Assim, também foi o entendimento exarado pelo próprio imposto de renda no Parecer Normativo nº 102, de 14 de dezembro de 1978, que em seu item 2 esclareceu:

"O lucro líquido do exercício foi definido pelo § 1º do artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77 Os elementos que entram na composição do lucro líquido, tal como conceituado no referido dispositivo legal, são aqueles definidos na Lei nº 6.404...."

Já o artigo 1º do Decreto-Lei nº 1.733/79 diz:

"A pessoa jurídica que computar como despesa a contrapartida da variação cambial das obrigações em moeda estrangeira somente poderá apropriar, na determinação do lucro real, importância que não exceder o limite da variação do valor da Obrigação Reajustável do Tesouro Nacional-ORTN, no mesmo período."

As variações cambiais ocorridas no período competem efetivamente ao mesmo, para os quais as considerações são idênticas às das provisões, somente com a diferença de que já são quantificadas com exatidão.

Em que pese podermos considerar que mesmo essa quebra do regime de competência por parte do imposto de renda não deve afetar as práticas contábeis, principalmente a partir da Lei nº 6.404/76 e do Decreto-Lei nº 1.598/77, não é o que vem ocorrendo, como se observa nos dois exemplos abaixo:

I — Nas "Notas Explicativas às Demonstrações Financeiras levantadas em 31 de julho de 1980" da Fertisul S.A., publicadas no jornal O Estado de São Paulo em 14 de outubro de 1980, páginas 28 e 29, encontramos:

"Nota 3 — Mudanças de Práticas Contábeis e Efeitos nos Resultados.

Conforme faculta a legislação tributária, a empresa constituiu no presente exercício, pela primeira vez, uma

provisão para pagamento de férias a seus empregados no montante de Cr\$ 31,769 mil"

II — Nas "Notas Explicativas às Demonstrações Financeiras em 31 de dezembro de 1979" da Arafertil - Araxá S.A. Fertilizantes e Produtos Químicos, extraídos do Relatório da Administração, encontramos:

"Nota 1 — Principais Critérios Contábeis

.....
d - A provisão para devedores duvidosos é constituída com base na taxa admitida pela legislação fiscal, considerada suficiente para atender às eventuais perdas que possam ocorrer no recebimento dos créditos.

.....
h - A parcela da variação cambial das obrigações em moeda estrangeira, excedente da variação do valor da ORTN, verificada no exercício, deduzida da mesma parcela relativa aos créditos, no montante de Cr\$ 124.250.013,00, correspondente a Cr\$ 154.376.013, menos Cr\$ 30.126.000,00, foi contabilizada no ativo permanente - diferido para amortização a partir do próximo exercício, na forma facultada no Decreto-Lei nº 1.733, de 20.12.79."

Ressalte-se a respeito das práticas contábeis evidenciadas pelas empresas, escolhidas ao acaso, como exemplos, o seguinte:

a) A primeira é uma sociedade de capital aberto, tendo sido auditada em 1979 e 1980 pelos mesmos auditores independentes, recebendo em 1980 um parecer que ressalva a "nota 3" somente quanto a uniformidade.

b) A segunda é uma sociedade de capital fechado, com participação de empresas estatais, tendo sido auditada por auditores independentes, recebendo um parecer limpo que termina com a seguinte expressão:

"... de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos e normas previstas no Decreto-Lei nº

1.733, de 20 de dezembro de 1,979, aplicados com uniformidade em relação ao exercício anterior."

Ao término do exame legislativo realizado neste ítem, podemos finalizá-lo, dizendo que o comportamento histórico da Contabilidade Brasileira, tem sido o de uma evolução intermitente à luz da legislação.

Grandes avanços da Teoria e Prática Contábil foram provocados pela legislação comercial ou órgãos governamentais, e, em alguns casos pela legislação fiscal.

Na maioria das vezes as práticas contábeis são definidas pelas autoridades fiscais, levando conseqüentemente , profissionais e empresas a estabelecerem como maior objetivo da Contabilidade o do imposto de renda, estabelecendo praticamente uma Contabilidade Tributária.

Mesmo após a definição oficial de que os objetivos da Contabilidade não são os da legislação fiscal, através da Lei nº 6.404/76 e do Decreto-Lei nº 1.598/77, o problema continua, mas é preciso que essa distinção seja absorvida, particularmente por profissionais e empresas, e também, pelas autoridades tributárias.

Para eliminação gradativa desse problema, no menor espaço de tempo possível, permitindo que a Contabilidade atinga, em diferentes segmentos da sociedade, a médio e longo prazos, através de um progresso contínuo, as suas verdadeiras finalidades, será necessário que se divulguem e se discutam os seus princípios e práticas à luz da Teoria Contábil.

2.3. A LEGISLAÇÃO E A TEORIA DA CONTABILIDADE

2.3.1. INTRODUÇÃO

Examinado no ítem anterior o comportamento da Contabilidade através da legislação, particularmente de suas práticas, cabe agora analisarmos as disposições contábeis in

seridas nesses textos em confronto com a Teoria da Contabilidade.

Para não focalizarmos a análise somente com a atual Teoria, vamos procurar circunscrevê-la, na medida do possível, a dispositivos legais caracterizados, levando-se em conta as suas respectivas épocas, na seguinte ordem:

- a) Código Comercial;
- b) Antiga Lei das Sociedades por Ações;
- c) Circular 179;
- d) Nova Lei das Sociedades Anônimas;
- e) Imposto de Renda.

2.3.2. CÓDIGO COMERCIAL

Neste código, que data de 1850, em matéria de dispositivos contábeis encontramos os que se referem a escrituração e ao balanço geral.

2.3.2.1. Escrituração

Determinava o artigo 10 que *"Todos os comerciantes são obrigados: 1. A seguir uma ordem uniforme de contabilidade e escrituração, e a ter os livros para esse fim necessários."*

Notamos que já naquela época exigia-se uma ordem uniforme que deveria ser aplicada tanto a critérios de contabilidade como às formas de escrituração, pois nessa fase ambas confundiam-se, mas, que não deixava de ser uma prática da convenção da Consistência.

Exigia o artigo 11 como livro, o Diário, cuja escrituração deveria ser redigida *"... em forma mercantil, e seguida pela ordem cronológica de dia, mês e ano ..."* segundo o artigo 14.

Considerando que naqueles tempos a escrituração era tão ou mais importante que a Contabilidade, os referidos dispositivos representavam evolução.

Ainda, em matéria de escrituração o artigo 12 estabelecia *"no diário é o comerciante obrigado a lançar com individuali-*

dade e clareza todas as suas operações de comércio, letras e outros quaisquer papéis de crédito que passar, aceitar, afiançar ou endossar, e em geral tudo quanto receber e despende de sua ou alheia conta, se ja por que título fôr, sendo suficiente que as parcelas de despesas domésticas se lancem englobadas na data em que forem extraídas da caí xa ..."

Vemos nesta parte a especificação do que compunha a escrituração e onde realizá-la, aspecto importante para a Contabilidade de então. Ressalte-se que, em termos da Teoria mais recente, encontra-se implícito nesse artigo o pos tulado da entidade quando explicita "...sendo suficiente que as parcelas de despesas domésticas ...", separando as atividades de comércio ("entidade") daquelas do comerciante (proprie- tário).

Ainda, se continuarmos confrontando com os dias mais recentes, encontraremos também a convenção da materialida- de, quando diz "... se lancem englobadas...", e também, a obje- tividade, quanto aos seus aspectos da documentação formal e da posição da Contabilidade perante o comercian- te.

2.3.2.2. Balanço Geral

O item 4, do artigo 10, determinava "a formar anualmente um balanço geral do seu ativo e passivo, o qual deverá compreender to dos os bens de raiz, móveis, semoventes, mercadorias, dinheiros, pa- péis de crédito e outra qualquer espécie de valores, e bem assim, to das as dívidas e obrigações passivas, e será datado e assinado pelo comerciante a quem pertencer."

Deste dispositivo ressalta-se:

a) O balanço deveria ser anual e composto por ativo e passivo;

b) O ativo englobava todos os bens e direitos de pro- priedade do comerciante;

c) O passivo englobava todas as dívidas e obrigações para com terceiros.

Quanto ao aspecto de apresentação encontra-se no arti- go 12 "no mesmo diário se lançará também em resumo o balanço geral

(...), devendo aquele conter todas as verbas deste, apresentando cada uma verba, a soma total das respectivas parcelas, e será assinado na mesma data do balanço geral."

O balanço era levantado com base na escrituração do diário e apresentado em Ativo e Passivo que relacionavam as contas ("verbas") em seu total (saldo); sem classificação os saldos deveriam corresponder a fatos passados já escriturados em ordem cronológica.

Não se observa a indicação no balanço, pelo menos por determinação do código, do capital ou patrimônio líquido, e, nem tampouco os resultados, ou, de que forma eram apurados ou de critérios de avaliação.

Devemos entender esses aspectos levando em conta que a escrituração, o sistema de Contabilidade e o Balanço, à época, era restrita ao comerciante a que pertenciam, e, as exigências do código visavam dirimir questões judiciais, quando fosse o caso, ou em caso de "quebra" (falência) resguardar interesses de terceiros.

Isto é o que se depreende da associação dos artigos citados com outros. O artigo 18 explicitava "a exibição judicial dos livros de escrituração comercial por inteiro, ou de balanços gerais ..., sã pode ser ordenada a favor dos interessados em questões de sucessão, comunhão ou sociedade, administração, gestão mercantil por conta de outrem, e em caso de quebra."

2.3.2.3. Considerações Finais

Representou o Código Comercial, na sua época, um fator de evolução contábil, mesmo considerando a interferência da lei, e acreditando que independente de suas exigências a contabilidade era praticada para atender as necessidades dos empresários de então.

Não podemos nos esquecer ainda que os objetivos das exigências do texto legal era em seu aspecto fundamental a prova, e, também que sobre a Teoria da Contabilidade o que se discutia nos países mais evoluídos na matéria, era a Teoria das Contas.

Neste contexto, parece-nos que andou bem o Código Co-

mercial.

2.3.3, A ANTIGA LEI DAS SOCIEDADES POR AÇÕES (DECRETO-LEI N.º 2.627/40)

Esta lei, editada quase um século após o Código Comercial e com objetivos de disciplinar um novo tipo de sociedade comercial, nascida sob a cultura contábil da época que era eminentemente da Escola Européia, quando seu País mais influente, a Itália, já perdia terreno para a Escola Americana, trazia em seu conteúdo disposições contábeis que já visavam outros objetivos, e, muito importantes para a Teoria e Prática da Contabilidade, no seu devido tempo e estágio de então.

Institucionalizou ela, regras e princípios de Contabilidade que serviram de parâmetros durante várias dezenas de anos.

2.3.3.1. Balanço Geral

O artigo 129 determinava *"no fim de cada ano ou exercício social, proceder-se-á a balanço geral, para a verificação dos lucros ou prejuízos."*

A forma como estava redigido este artigo não deixava claro quais eram as demonstrações contábeis a elaborar, subentendendo-se que a expressão "balanço geral" englobava o Balanço e a Demonstração de Lucros e Perdas, uma vez que os artigos 135 e 136 tratavam dessas duas demonstrações especificamente.

O artigo 135 indicava que *"o balanço deverá exprimir, com clareza, a situação real da sociedade, e atendidas as peculiaridades do gênero de indústria ou comércio explorado pela sociedade ..."*

Uma forma bastante genérica para o nível de detalhamento que a lei inseria quando se referia "a clareza" e "a situação real", que nos parece bem próxima do Código Italiano que em seu artigo 176 dizia que os balanços *"devem demonstrar com evidência a verdade, os lucros realmente conseguidos e*

e os prejuízos sofridos,"⁹

Prosseguia o art. 135, ... "nele se observarão as seguintes regras:

- a) o ativo será dividida em ativo imobilizado, estável ou fixo, ativo disponível, ativo realizável em curto prazo e a longo prazo, contas de resultado pendente, contas de compensação;
- b) o passivo será dividido em passivo exigível, a longo e curto prazos, e passivo não exigível, neste compreendidos o capital e as reservas legais e estatutárias, e compreenderá também as contas de resultado pendente e as contas de compensação."

Era a primeira padronização da forma de apresentação do balanço institucionalizada no Brasil.

O ativo iniciava-se pelo imobilizado e trazendo como prática a classificação na ordem do menos para o mais líquido.

No passivo vinha em primeiro lugar os capitais de terceiros, divididos em longo e curto prazos e um grupo específico para o capital próprio.

Ficando simplesmente na indicação dos grupos de contas, sem definir a sua composição, bem como, sem delimitar os prazos do Realizável e Exigível, deu margem a práticas inadequadas até bem pouco tempo.

É o caso dos grupos Resultado Pendente (Ativo e Passivo) e do Não Exigível. Por não ser um grupo adequado os Resultados Pendentes, tanto ativo como passivo, acabaram recebendo contas que não lhes pertenciam, como o saldo de lucro, que a rigor deveria figurar no Não Exigível. Este estava delimitado (capital e reservas) mas se devia compreender como reservas os lucros acumulados, porém, recebia valores que deveriam figurar como retificação do ativo em face do entendimento da época.

⁹ V. HERRMANN Jr., F. — Contabilidade Superior. Op.cit., p. 170.

Os grupos de compensação representaram uma das primeiras concepções da evidenciação, apesar de não ser a melhor forma de fazê-lo.

O § 1º deste artigo, permitia a utilização do agrupamento de contas sob o título "Diversas Contas" ou "outro semelhante", desde que não superior, em valor, a "uma décima parte do capital social."

Em que pese podermos pensar na materialidade era uma prática condenável porque poder-se-ia agrupar contas dos mais diferentes significados e o parâmetro utilizado foi o capital social.

Já o § 2º mandava distinguir a participação no capital e os créditos concedidos a outras sociedades, obrigando ainda, a Diretoria informar em seu relatório a situação das controladas ou coligadas. Mais uma forma de evidenciação.

2.3.3.2. Critérios de Avaliação do Ativo

Pela primeira vez em legislação se consignava critérios para se avaliar os elementos do ativo.

O § único do art. 135, dizia: "*feito o inventário do ativo e passivo, a estimação do ativo obedecerá às seguintes regras:*"

Como herança das práticas de épocas anteriores ainda considerava a lei como ponto de partida para o balanço, o inventário do ativo e passivo.

"a) os bens, destinados à exploração do objeto social, avaliar-se-ão pelo custo de aquisição. Na avaliação dos que se desgastam ou depreciam com o uso ou pela ação do tempo ou de outros fatores, atender-se-á a desvalorização respectiva, devendo ser criados fundos de amortização para assegurar-lhes a substituição ou a conservação do valor;"

Institucionalizava-se como avaliação do imobilizado o custo de aquisição, sem definir o que compunha esse custo, figurando esse custo histórico (valor de entrada) como representação da potencialidade desse grupo. Esse critério se arraigou no meio contábil brasileiro a ponto de se acre

ditar ser por longo tempo o único critério válido e representativo.

Determinava também esse inciso a consideração da desvalorização (depreciação ou amortização) a ser aplicada no imobilizado mas sob a forma de "fundos" "para assegurar-lhe a substituição ou a conservação do valor."

A contrapartida desses "fundos" era levada para o resultado mas os mesmos não retificavam o ativo. Esse era o entendimento da época, acreditava-se que os "fundos" permitiriam recursos para a reposição do bem. Esse entendimento se desseminalou com as letras da lei perdurando ainda em nossos dias.

Não estabelecia a lei regras para a depreciação ou "amortização" mas dava a entender implicitamente que seria de acordo com a capacidade ou vida útil.

"b) os valores mobiliários, matéria-prima, bens destinados à alienação ou que constituem produtos ou artigos da indústria ou comércio da sociedade, podem ser estimados pelo custo de aquisição ou de fabricação, ou pelo preço corrente no mercado ou Bolsa. Prevalecerá o critério de estimação pelo preço corrente, sempre que este for inferior ao preço de custo. Quando o preço corrente ou venal estiver acima do valor do custo de aquisição ou fabricação, se avaliados os bens pelo preço corrente, a diferença entre este e o preço do custo não será levada em conta para a distribuição de dividendos, nem para percentagens referentes aos fundos de reserva;"

Consagrava-se com isso a regra "custo ou mercado, dos dois o menor" para os inventários e os valores mobiliários. Não existia definição de qual o tratamento a ser dado para a diferença do custo para o mercado, quando este fosse menor.

Observa-se que a lei admitia avaliação pelo valor de mercado mesmo quando este fosse superior ao custo, não admitindo distribuição do resultado reconhecido e nem a criação de reservas, mas não indicava como tratá-lo.

"c) não se computarão no ativo os créditos prescritos ou de difícil liquidação, salvo se houver, quanto aos últimos, reserva equivalente;"

Era a provisão para devedores duvidosos sendo aplicada à época de maneira diferente da hoje entendida. Se não seriam computados no ativo, partiu-se da idéia de inventário, e, os prescritos ou de difícil liquidação seriam consideradas perdas. Admitia-se para os duvidosos (difícil liquidação) mantê-los desde que existisse "reservas" de valor igual. Essas "reservas" deveriam figurar no não exigível e serem criadas pela Assembléia Geral (§ 3º do artigo 130).

"d) entre os valores do ativo poderão figurar as despesas de instalação da sociedade, desde que não excedam de 10% (dez por cento) do capital social e sejam amortizadas anualmente.

e) nas despesas de instalação deverão ser incluídos os juros pagos aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais. Os estatutos fixarão a taxa de juros, que não poderá exceder de 6% (seis por cento) ao ano, e o prazo para a amortização."

Um intangível sendo admitido pela primeira vez para figurar no ativo e devendo ser amortizado, segundo deliberação nos estatutos, reconhecendo-se assim, principalmente na parte das despesas de instalação, a sua utilidade por mais de um exercício social, mas existia um teto em relação ao capital social o que nos leva a considerar que se ultrapassado esse limite a diferença seria levada ao resultado no próprio exercício de sua aquisição.

Estas foram as regras estabelecidas para se avaliar ou "estimar" o ativo, que se não chegaram a ser completas ou deixava a desejar em termos principalmente de detalhamento representaram definições importantes para a época. Ficava assim implicitamente, dentro da teoria atual, incorporados a legislação alguns princípios e convenções contábeis: Consagrava-se o custo histórico de aquisição ou fabricação (Custo como Bases de Valor), admitindo-se, para

estoques e valores mobiliários, o valor de mercado, mesmo quando este fosse maior (Realização), admitia-se indiretamente retificações do ativo através da depreciação, amortização e provisões para créditos e estoques (competência e conservadorismo).

2.3.3.3. - Demonstração da Conta de Lucros e Perdas

Era a primeira manifestação legislativa sobre essa demonstração. O artigo 136 determinava: "A demonstração da conta de lucros e perdas acompanhará o balanço e dela constarão:

I — A crédito:

- a) o saldo não distribuído dos lucros anteriores;
- b) o produto das operações sociais concluídas no exercício e discriminada pelas diversas fontes ou grupos de atividades afins;
- c) as rendas de capitais não empregados nas operações sociais;
- d) lucros diversos;
- e) o saldo que deva ser transportado para o exercício seguinte.

II — A débito:

- a) saldo devedor do exercício anterior;
- b) despesas gerais;
- c) impostos;
- d) juros de créditos de terceiros;
- e) amortização do ativo;
- f) perdas diversas
- g) constituição de reservas e fundos especiais;
- h) dividendos que devam ser distribuídos;
- i) percentagem pagas ou que devam ser pagas aos Diretores;
- j) saldo disponível para o exercício seguinte.

§ 1º Não obstante a disposição da letra "f", se a sociedade tiver fundo de reserva destinado a fazer face aos prejuízos, poderão ser liquidados, mediante débito àquele fundo de reserva, os resultados de créditos incobráveis ou de perdas de outros bens do ativo."

Era uma demonstração realizada em duas partes (débito e crédito) e a lei ao referir-se a "demonstração da conta.."

na verdade não se preocupava com o resultado do exercício, e sim, englobava em uma única demonstração esses resultados juntamente com os lucros ou prejuízos acumulados.

Esse tipo de demonstração era de difícil entendimento pois demonstrava na verdade os valores levados a débito e a crédito da conta de lucros e perdas, forçando aos interessados em seus dados a realizarem operações extras para as suas conclusões, quando isso era possível.

Ao lado da receita (crédito) mandava que se discriminasse o lucro bruto das operações sociais por suas origens e as outras receitas (lucros diversos e rendas de capitais não empregados nas operações sociais).

Ao lado das despesas (débito) as operacionais e não operacionais, contendo um grande grupo para as "despesas gerais" e distinguindo os impostos, juros, amortização do ativo e perdas, e ainda, a forma de distribuição dos resultados.

As perdas ocorridas no período poderiam deixar de passar pela conta de lucros e perdas desde que existissem "fundo de reserva destinados a fazer face aos prejuízos" e nesta incluíam-se as dos devedores incobráveis ou de outros ativos. Isto decorria do entendimento da época de que determinadas provisões para fazer frente a perdas futuras eram consideradas "reservas".

Devemos entender por último que essa demonstração foi na verdade um ensaio dos primeiros passos em matéria de apresentar os resultados e em que pese as críticas que hoje podemos fazer foi bastante decantada pelos profissionais e autores segundo as suas culturas contábeis de então.

2.3.3.4. Lucro Líquido e Reservas

Tratava a lei também do lucro líquido sem contudo defini-lo ou indicar a sua composição, mas, determinava em seu artigo 132 um conceito de extrema importância que era na verdade uma manifestação inicial do regime de competência. No conjunto dos artigos da lei subentende-se que o lu

cro líquido era fruto da forma de se avaliar o ativo, das receitas, despesas e perdas apuradas em um período, sem contudo torná-lo abrangente a esse período.

Disciplinava a lei a forma de distribuição dos lucros em "fundos de reservas" e dividendos. Obrigava a criação da "reserva legal" que ainda perdura em nossa atual legislação e designava como os estatutos da sociedade poderiam criar outras reservas.

Devemos ressaltar que era à época entendido como "fundos de reservas" as parcelas destinadas para amortização e depreciação de valores do ativo imobilizado, bem como as destinadas a fazer frente a possíveis perdas.

2.3.3.5. Considerações Finais

Foi a antiga Lei das Sociedades por Ações de extrema importância para a Contabilidade, mesmo considerando-se suas falhas, o saldo foi positivo, já que tratou e disciplinou uma série de normas até então não praticadas que, para o contabilista da época (na sua maioria guarda-livros ou escriturários sem profissão regulamentada) representou um desafio, causando grandes debates, e representando um passo a mais para a profissão.

Para a Teoria e Prática Contábil foi ela a primeira legislação a institucionalizar a padronização de demonstrações contábeis, os critérios de avaliação do ativo e a evidenciar informações para o público através da publicação do relatório da diretoria e das demonstrações do Balanço Geral e da Conta de Lucros e Perdas.

2.3.4. CIRCULAR Nº 179, DE 1972, DO BANCO CENTRAL DO BRASIL

Esta circular que se dirigia às sociedades de capital aberto e aos auditores independentes, disciplinou "normas gerais de auditoria" e "princípios e normas de contabilidade" e representou uma generalização das práticas contábeis já então adotadas pelas empresas administrativamente evoluídas.

As práticas contábeis adotadas em decorrência da evolução econômica e as necessidades administrativas e por influência das empresas de auditoria revelavam a necessidade desta Circular, uma vez que o disciplinamento legislativo de práticas contábeis estavam inseridas na antiga lei das Sociedade por Ações que não mais se prestava, em sua totalidade, para as exigências da época.

2.3.4.1. Escrituração

O item 1 do capítulo II trata das "normas de escrituração" e continha, pela primeira vez, em termos oficiais, disposições puramente contábeis.

O inciso I mandava que a escrituração contivesse todas as operações envolvendo direta ou indiretamente a empresa que pudesse modificar imediata ou remotamente a composição do patrimônio.

Ainda os incisos II e III determinavam que a escrituração deveria obedecer a Circular e aos demais preceitos de contabilidade geralmente aceitos, aplicados com uniformidade e que os resultados deveriam seguir ao regime de competência.

Observamos que além de indicar os princípios geralmente aceitos ainda reforçava explicitando a consistência e a competência. Isto devemos entender em face da pouca tradição ou do desconhecimento por parte da maioria dos profissionais do que seriam Princípios e Convenções Geralmente Aceitos.

Não definiu a norma quais seriam os princípios, remetendo-os ao Conselho Federal de Contabilidade e ao Instituto dos Auditores Independentes. O Conselho Federal de Contabilidade por sua vez quando editou a Resolução 321/72, no inciso 3 do item V declarou: "*Enquanto o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil não codificar os princípios de contabilidade geralmente aceitos no País, os membros deste Instituto aceitam como tais os princípios contidos nas obras de doutrinadores consagrados e os constantes dos programas das disciplinas de Contabi*

idade das Faculdades de Ciências Contábeis."

Essa codificação ou inventário dos princípios até hoje não ocorreu, mas de qualquer forma iniciava-se uma nova fase da Teoria da Contabilidade no Brasil.

2.3.4.2. Critério de Avaliação do Ativo

Ampliando aqueles critérios constantes da antiga Lei das Sociedades por Ações e a um nível de detalhamento ainda não conhecidos, esta Circular em seu item 2, determinava:

- a) Estoques = Custo de Aquisição ou de fabricação ou mercado, se este for inferior.
- b) Contas a receber = Valor de realização = valor dos títulos menos provisão.
- c) Valores Mobiliários = Custo ou mercado, o que fôr menor
- d) Direitos liquidáveis em moeda estrangeira = Valor do direito convertido na data da operação, menos provisão.
- e) Imobilizado Técnico = Custo mais Correção, menos depreciação.
- f) Imobilizado Financeiro = Custo, menos amortização quando fôr o caso
- g) Investimento em Coligadas ou Controladas = Custo, adicionado de bonificações e menos provisão, quando fôr o caso.

Os estoques continuariam sendo avaliados pelo custo ou mercado, dos dois o menor como já previa a legislação existente, só que estas normas determinavam que a comparação seria realizada em cada item e não mais pelo valor global. Definia-se preço de mercado como o preço corrente de reposição, sendo que para as mercadorias destinadas a revenda pelo preço líquido realizável, isto é, valor de mercado menos os impostos e parcela de despesas para a venda e de lucro, comparado com os mesmos produtos no mercado. Este critério é bastante conservador pois poderia levar a um valor inferior até ao de mercado.

As contas a receber pelo valor dos títulos, eliminan-

do-se os prescritos e considerando uma provisão para os duvidosos. Estes definidos como os das empresas em regime falimentar ou concordatário e os vencidos e não liquidados em prazo razoável, a critério do auditor.

A legislação comercial até então não previa a provi-
são para as contas a receber apesar de já ser prática em
função da admissibilidade do imposto de renda.

Os valores mobiliários (Ações e os títulos de renda
fixa) também seguiam o critério do custo de aquisição ou
mercado, este entendido como as cotações em bolsa, sendo
que no caso de ações em condições conhecidas de perda pode-
riam figurar por um valor que corresponderia a avaliação a
través do patrimônio líquido da investida.

O imobilizado, dentro dos critérios já praticados e
introduzidos pela legislação fiscal, pelo custo corrigido
abatido da depreciação correspondente.

O imobilizado financeiro pelo custo e quando fosse o
caso deduzido de amortizações, como no caso de patentes ,
Fundo de Comércio e Despesas de Organização. Aliás foi a
primeira vez que oficialmente se estabeleceu critério de
avaliação (custo quando adquirido) e se admitiu amortiza-
ção para o Fundo de Comércio.

Para os investimentos em empresas coligadas ou contro-
ladas (participações em caráter permanente) deveria ser a
valiado pelo custo de aquisição, adicionados pelas bonifi-
cações ao valor nominal e avaliadas pela equivalência pa-
trimonial para se constituir a provisão necessária, quando
inferior ao custo.

A novidade foi a inclusão das ações bonificadas que
deveriam ser levadas pelo valor nominal ao ativo e em con-
trapartida para uma conta de reserva, para ser incorporada
ao capital, não podendo ser distribuída e a sua compensa-
ção com prejuízos dependeria de prévia consulta ao Banco
Central.

Dentro dos critérios estabelecidos, que foram mais ex
plicitos, continuou prevalecendo a regra do conservadoris-
mo.

2.3.4.3. Critérios de Avaliação do Passivo

A Circular 179 foi relativamente sucinta ao tratar do passivo quanto aos critérios de avaliação, mas foi também a primeira vez que se tratou do assunto oficialmente.

Neste aspecto podemos destacar a recomendação da formação de provisões não previstas por regulamentos específicos e a obrigatoriedade da constituição da Provisão destinada ao pagamento do imposto de renda, excluídas dos incentivos, se fosse o caso.

Outro aspecto regulamentado foi o das dívidas em moeda estrangeira que deveriam ser atualizadas até a data do balanço e sua contrapartida levada ao resultado, se o financiamento correspondesse a itens não destinados ao ativo fixo. Essa atualização era realizada através de provisões.

2.3.4.4. Balanço Patrimonial

Mantendo a obediência a um dispositivo maior, a antiga lei das Sociedades por Ações, esta Circular proporcionou novas regras de classificação e apresentação do Balanço.

Passou a denominá-lo de Balanço Patrimonial quando até então denominava-se Balanço Geral, definiu a divisão de prazos entre curto e longo, institucionalizou os valores retificativos do ativo como a provisão para devedores duvidosos, a depreciação e amortização e deu uma nova ordem de apresentação iniciando-se do mais líquido para o menos líquido, no ativo, e pelas dívidas de curto prazo no passivo.

Padronizou a classificação e apresentação do demonstrativo de uma forma bastante rígida, onde até o modelo padrão foi apresentado compondo-se assim:

Ativo

Disponível - indicava como contas deste grupo os bens numerários, depósitos bancários a vista e os títulos vinculados ao mercado aberto.

Realizável a Curto Prazo - Subdividiu-o em Estoques, Créditos e Valores e Bens, detalhando estas sub-divisões.

Mandava colocar em destaque os créditos de empresas subsidiárias e coligadas, os bens não destinados a uso e subtrair a provisão para devedores duvidosos e os valores descontados.

Outro detalhe importante era que apurava-se na somatória desses dois grupos o Ativo Circulante.

Realizável a Longo Prazo - também destacavam-se os Créditos de empresas subsidiárias e coligadas, porém, não previa a dedução de provisão para créditos de liquidação duvidosa.

Imobilizado - Subdividido em técnico e financeiro. O técnico deveria conter agrupadamente o custo de aquisição, a correção monetária, menos a depreciação acumulada e o valor líquido. Definia como o grupo que deveria conter as imobilizações diretamente ligadas às atividades operacionais.

No imobilizado financeiro mandava colocar os investimentos permanentes ou semi-permanentes de empresas coligadas ou outras, bem como os incentivos e as cauções. Institucionalizava assim a classificação dos incentivos fiscais como imobilizado em face das práticas realizadas.

Resultado Pendente - Este malfadado grupo foi mantido e parece-nos que nem poderia ser diferente em virtude da vigência do Decreto-Lei 2.627, porém, definiu-se que nele deveriam agrupar-se as despesas diferidas.

Contas de Compensação - Este grupo foi incluído sem discriminação que acabou institucionalizando-se dessa forma, apesar de nos critérios de avaliação do ativo ter-se definido a sua composição e a sua necessidade.

Passivo

Exigível a Curto Prazo - O interessante deste grupo é o detalhamento que separava as dívidas com empresas subsidiárias e coligadas e com os diretores e acionistas. Outro detalhe era o aparecimento do item Provisões que deveriam incluir a do imposto de renda e outras que representassem desembolso líquido e certo. Estava assim definido que pro-

visões não deveriam ser entendidas como "reservas" como fazia a antiga lei das sociedades anônimas inclusive quanto às depreciações e amortizações.

Exigível a Longo Prazo - o mesmo detalhamento do de curto prazo.

Não Exigível - Este grupo estava excessivamente detalhado em capital subscrito, reduzido do capital a realizar, capital excedente, correção monetária do ativo imobilizado, reservas legais, reservas estatutárias, reservas livres, previsões, lucros suspensos e prejuízos acumulados.

Tratava-se de um grupo bastante complexo com algumas curiosidades como a expressão Capital Excedente para representar o ágio e a expressão Previsões que a nosso ver foi mal colocada nesse grupo.

Se nos reportarmos à época em que por influência da legislação existente era um hábito classificar-se de tudo neste grupo, inclusive as "provisões", saldo de depreciação acumulada, etc. e comum também deixar-se o saldo de lucros fora do grupo, assim como, classificar-se os prejuízos no pendente do ativo, poderemos entender a preocupação daqueles que foram os responsáveis por esse detalhamento.

Pendente - mantido ainda, mas definido que deveria compor-se de Receitas Diferidas. Infelizmente não se definia na época o que se entendia por receitas desse tipo, uma vez que era e é, bastante difícil caracterizar-se uma receita já realizada e que pertença a exercícios futuros.

Contas de Compensação - a contrapartida do mesmo grupo do ativo.

Em relação a essa classificação determinava ainda:

a) "As contas que integrarem o Balanço Patrimonial de referidas empresas deverão ser classificadas de acordo com os desdobramentos previstos no Anexo 1. Qualquer deslocamento de contas de um para outro grupo deverá ser devidamente esclarecido nas notas explicativas do balanço." Isto tornava a classificação bastante rígida.

b) "de nenhum balanço poderá constar, seja no Ativo, se-

ja no Passivo, sob o título "DIVERSAS CONTAS" ou outra semelhante, importância superior a 10% (dez por cento) do capital social, devendo o auditor providenciar os esclarecimentos cabíveis sempre que estiverem lançadas, nesta rubrica genérica, valores significativos para a mesma finalidade, ainda que o saldo da conta se contenha no limite inicialmente referido."

Essa colocação e o seu parâmetro era norma da legislação comercial e a novidade foi o esclarecimento por parte do auditor, isto é, praticamente dificultava-se a utilização, o que sem dúvida era um bom procedimento.

c) "anexas ao balanço deverão figurar notas explicativas ...".

Apesar de não ser ainda um demonstrativo de Balanço Patrimonial adequado e das imperfeições que apresentava era sem dúvida nenhuma muitas vezes superior aos que se apresentavam na prática de então, ganhando os interessados nas informações contidas nesse demonstrativo.

2.3.4.5. Demonstrativo de Resultados

Este talvez tenha sido a maior novidade e também a mais controvertida. Institucionalizava-se, pela primeira vez, um demonstrativo de forma dedutiva a partir das receitas brutas, que contrastava totalmente com o antigo demonstrativo da conta de lucros e perdas da lei das sociedades por ações.

Esse demonstrativo era apresentado em dois modelos, um para empresas industriais e outro para empresas comerciais, que a nosso ver não fazia sentido a não ser para esclarecer aqueles que ainda teimavam em elaborar demonstrativos baseados nos saldos das contas e montados em débito e crédito.

As diferenças entre um e outro modelo eram as seguintes:

a) no modelo próprio para as empresas comerciais não aparecia a dedução de vendas correspondentes ao Imposto Fa

turado apesar da plena vigência do imposto indireto ICM (imposto de circulação de mercadorias), isto devido ao entendimento da época por parte do imposto de renda que não admitia a sua contabilização em separado, considerando-o a nível das despesas. O mesmo ocorria nas empresas industriais, pois, para estas a dedução referia-se somente ao IPI (imposto sobre produtos industrializados).

b) a diferenciação entre custo e despesa, que para as empresas industriais deveriam incluir os custos de produção inclusive a depreciação, amortização e exaustão.

c) a classificação das despesas divididas, para ambos, em despesas com vendas e gastos gerais, mas compostas de maneira diferente, já que as despesas com vendas do demonstrativo comercial incluía despesas com o pessoal que não aparecia no outro.

Os dois modelos eram apresentados com um anexo de explicações sobre a compreensão de cada item, porém, apesar disso ainda genérico.

Essa demonstração era de uma amplitude tal que além do resultado do período incluía reversões, deduções, transferência para reservas e terminava com o saldo do lucro em suspenso, portanto representava além do resultado do exercício também a demonstração de lucros acumulados.

As críticas que se pode fazer a essa demonstração são as seguintes:

a) a inclusão no item de despesas do Imposto de Circulação de Mercadorias que deveria aparecer subtraindo a receita bruta de vendas;

b) a inclusão no demonstrativo dos itens "imposto de renda pago no período" e "provisão para o imposto de renda", achamos que deveria constar somente a provisão, pois a partir da Circular ela passaria a ser obrigatória pelo menos para as sociedades de capital aberto.

c) não existe destaque para o lucro líquido, pois a linha correspondente a este, ou melhor a sua localização, não exclui ainda certas despesas ou provisões que competem ao período, como por exemplo o imposto de renda, as

gratificações, as partes beneficiárias e outras provisões.

d) não existe qualquer esclarecimento sobre a classificação das provisões, e estas aparecem nas despesas e no item 20 como outras provisões.

A complexidade da demonstração talvez não dificultasse aos analistas, porém, era de difícil compreensão para os investidores aos quais, parece-nos, ela foi elaborada.

O surgimento desse tipo de demonstração trouxe consigo o debate entre os profissionais e que de certa forma serviu para melhorá-lo e o que é mais importante generalizá-lo inclusive para as demais empresas, ganhando a área contábil.

2.3.4.6. Notas Explicativas

A introdução e esclarecimento sobre as notas explicativas que passariam a fazer parte integrante dos demonstrativos contábeis, em que pese terem sido obrigatórias somente para determinado tipo de sociedade, foi uma das maiores contribuições dessa Circular para a teoria e prática contábil, seguindo as tendências mais recentes.

Dizia o inciso XVI, do item 4:

"Anexas ao balanço deverão figurar notas explicativas especialmente quanto a:

- a) modificações de critérios de contabilidade inseridas durante o exercício;*
- b) critérios de depreciação adotados, quando diferentes das taxas normais ou das do exercício precedente;*
- c) indicação dos prazos limite considerados para a classificação de curto e longo prazo, caso o limite seja diferente do padrão de 180 (cento e oitenta) dias;*
- d) especificação dos investimentos realizados em outras empresas, se significativos; deverão ser indicados detalhes sobre a empresa na qual foi feito o investimento, quanto ao capital, patrimônio líquido, lucros auferidos e mutações patrimoniais durante o exercício e valor de mercado do investimento, no caso de essa empresa ter as suas ações negociadas em bolsa;*

- e) indicação do preço de mercado dos valores mobiliários a curto prazo, na data do levantamento do Balanço, quando significativos;
- f) alterações de data de encerramento do exercício contábil;
- g) condições dos contratos de financiamento a longo prazo (correção monetária, juros, hipotecas, garantias e detalhes sobre vencimentos, quando significativos);
- h) operações realizadas entre membros da administração e a própria empresa, suas subsidiárias, coligadas ou dependentes, especificando condições, prazos e preços, quando significativas;
- i) outros esclarecimentos recomendados pelos Auditores e/ou pela Diretoria."

O que poderíamos lamentar, para a época, são os fatos das evidências serem incluídas somente em notas explicativas e as indicações das notas mínimas não serem completas, apesar de que as normas falam em outros esclarecimentos recomendados pelo Auditor ou pela Diretoria.

2.3.4.7. Considerações Finais

Esta Circular do Banco Central representou uma grande contribuição para as práticas e também para a Teoria Contábil existente no Brasil, mesmo tendo que se submeter aos ditames maiores da antiga lei das Sociedades por Ações, representava ela, talvez o embrião da Lei 6.404 (nova Lei das Sociedades por Ações).

As suas grandes contribuições foram:

- a) Introdução oficial da Escola Americana no Brasil;
- b) Inserção da referência aos princípios contábeis geralmente aceitos;
- c) novos critérios de avaliação do ativo e passivo;
- d) demonstrações contábeis muito mais informativas;
- e) generalização da inserção de notas explicativas;
- f) mudança no conceito das depreciações, amortizações e exaustão;
- g) definição do conceito de provisões.

2.3.5, A NOVA LEI DAS SOCIEDADES POR AÇÕES (LEI N.º 6.404, DE 15.12.1976)

Esta Lei, de todas as legislações que continham dispositivos contábeis, foi a que mais contribuiu para a Teoria e Prática da Contabilidade no Brasil, representando um verdadeiro marco histórico para a profissão.

2.3.5.1. Escrituração

Praticamente mantendo a linha da Circular 179, o artigo 177 da Lei refere-se aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, reforçados pela uniformidade e pela competência, quando diz:

"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."

Se à altura da edição da Lei a classe contábil (particularmente o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil) já tivesse oferecido ao mundo contábil brasileiro uma definição dos princípios como se propôs em 1972, talvez não houvesse necessidade de a norma dessa legislação ter que enfatizar a uniformidade e a competência, bastaria referir-se aos princípios contábeis geralmente aceitos.

Outro aspecto desse artigo é que os princípios contábeis foram colocados em segundo plano, quando distingue a legislação colocando-a em primeiro lugar.

Um dos aspectos mais importantes para a Contabilidade no Brasil está inserido no parágrafo 2º deste artigo, quando distingue oficialmente os objetivos da Contabilidade de outros objetivos, particularmente os tributários.

2.3.5.2. Demonstrações Financeiras

O artigo 176 determina a elaboração de quatro demonstrações contábeis, que são: O Balanço Patrimonial, a De-

monstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados, a Demonstração do Resultado do Exercício e a Demonstração das Origens e Aplicações dos Recursos.

Tivemos então além do Balanço Patrimonial, o desdobramento a antiga demonstração de resultados em duas, ou seja, a Demonstração do Resultado do Exercício e a Demonstração de Lucros ou Prejuízos acumulados, eliminando os problemas da demonstração indicada pela Circular 179, e a Demonstração das Origens e Aplicações dos Recursos.

O parágrafo 1º desse artigo manda que as demonstrações sejam publicadas com a indicação dos valores correspondentes das demonstrações do exercício anterior, o que sem dúvida é bastante útil para os leitores dessas peças contábeis.

O parágrafo 2º permite que em caso de contas semelhantes os pequenos saldos possam ser agrupados, desde que indicada a sua natureza e não ultrapasse a uma décima parte do valor do respectivo grupo, porém proíbe o uso de expressões genéricas, como "diversas contas" ou "contas correntes". Na legislação anterior permitia-se a expressão diversas contas desde que limitada a décima parte do capital.

O parágrafo 4º estabelece que:

"As demonstrações serão complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessários para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício."

Observa-se que se refere além das notas explicativas, também a quadros analíticos e outras demonstrações contábeis, portanto, já bem mais explícito que a Circular do Banco Central.

O parágrafo 5º indica somente que:

"As notas deverão indicar", sem referir-se a outros meios de evidenciação e não esclarece que as indicadas são as mínimas ou são exemplos, o que poderá levar à prática de somente prestar esclarecimentos as demonstrações através de notas explicativas e dentro daquelas prescritas na Lei.

Balanço Patrimonial

O Artigo 178 indica uma nova classificação para o Balanço Patrimonial, bem mais perfeita que as anteriores, de terminando:

ATIVO	PASSIVO
Ativo Circulante	Passivo Circulante
Ativo Realizável a Longo Prazo	Passivo Exigível a Longo Prazo
Ativo Permanente	Resultados de Exercícios Futuros
Investimentos Imobilizado	Patrimônio Líquido
Diferido	Capital social
	Reservas de Capital
	Reservas de Reavaliação
	Reservas de Lucros
	Lucros ou Prejuízos Acumulados

Consagrou-se tanto para o ativo como para o passivo a determinação Circulante, eliminaram-se os grupos dos resultados pendentes e das contas de compensação, mas, criou-se um grupo semelhante ao pendente no passivo, o dos Resultados de Exercícios Futuros.

A classificação das contas do ativo obedecerão aos seguintes critérios (artigo 179):

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

Este grupo engloba as disponibilidades e o realizável a curto prazo das classificações anteriores passa a incorporar também as despesas antecipadas, que é uma forma mais correta de classificá-las ao invés do pendente anterior, e passa a considerar como limite de prazo entre o curto e o longo o exercício seguinte.

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

O que se pode estranhar neste grupo é a inclusão, para qualquer prazo, dos créditos derivados dos negócios não usuais.

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

Este é o grupo de mais difícil entendimento no ativo, pois não se esclarece quais são "os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade".

"IV — no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedades industrial ou comercial."

Este grupo não apresenta dificuldades e é praticamente o mesmo imobilizado técnico da Circular 179.

"V — no ativo diferido: as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais."

Este grupo consagrou para esse tipo de despesa a classificação no permanente, eliminando práticas da classificação no antigo resultado pendente.

A classificação das contas do passivo obedecerão os seguintes critérios:

Passivo Exigível — Art. 180 - "As obrigações da companhia, inclusive financiamentos para aquisição de direitos do ativo permanente, serão classificadas no passivo circulante, quando se vencerem no exercício seguinte, e no passivo exigível a longo prazo, se tiverem vencimentos em prazo maior, observado o disposto no parágrafo único do art. 179."

A lei resumiu o passivo exigível aos prazos e definiu

que nele serão classificadas as obrigações da companhia , sem maiores detalhes.

Resultados de Exercícios Futuros — art. 181 -

"Serão classificadas como resultados de exercício futuro as receitas de exercício futuro, diminuídas dos custos e despesas a elas correspondentes."

Este é um grupo que não deveria existir, pois são raríssimos os casos em que uma receita reconhecida refira-se a exercício futuro. A experiência do pouco tempo de vida da lei tem demonstrado isso, basta examinar as demonstrações publicadas em que não aparece este grupo.

Patrimônio Líquido — No artigo 178 a Lei já resume a composição do patrimônio líquido e no artigo 182 define essa composição, indicando que o capital será reduzido da parcela não integralizada, uma prática que já estava consignada na Circular 179 do Banco Central.

No parágrafo 1º define o que será classificado como reservas de capital, que são: o ágio na colocação das ações, o produto da alienação de partes beneficiária e bônus de subscrição, os prêmios pela emissão de debêntures e as doações e as subvenções para investimento.

Dessa forma a lei obriga que essas parcelas não sejam consideradas resultados, principalmente quanto às doações e as subvenções.

O parágrafo 3º define como reservas de reavaliação as contrapartidas de novas avaliações do ativo.

Define ainda, nos parágrafos 4º e 5º as reservas de lucros e que as ações em tesouraria deverão figurar como dedução deste grupo.

Demonstração do Resultado de Exercício.

A forma de apresentação deste demonstrativo será em forma dedutiva, já institucionalizada anteriormente, porém muito mais clara que a da Circular 179, e sem necessidade de distinção por atividade, cuja estrutura básica é a seguinte:

Receita Bruta de Vendas e Serviços
 (-) Deduções, abatimentos e impostos
 = Receita Líquida de vendas e serviços
 (-) Custo das mercadorias e serviços vendidos
 = Lucro Bruto
 (-) Despesas
 com vendas
 financeiras (deduzidas das receitas)
 despesas gerais e administrativas
 outras despesas operacionais
 = Lucro ou Prejuízo Operacional
 (+) Receitas não operacionais
 (-) Despesas não operacionais
 (+) Saldo da Correção Monetária
 = Resultado antes do Imposto de Renda
 (-) Provisão para Imposto de Renda
 (-) Participações de debêntures, empregados, administra-
 dores e partes beneficiárias e contribuições para
 instituições ou fundos de assistência ou previdên-
 cia de empregados.
 = Lucro ou Prejuízo do Exercício
 Montante por ação do Capital Social

Os parágrafos seguintes a este artigo complementam a filosofia da demonstração:

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

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

§ 2º - O aumento do valor de elementos do ativo em virtude de novas avaliações, registrado como reserva de reavaliação (art. 182, §3º), somente depois de realizado poderá ser computado como lucro para efeito de distribuição de dividendos ou participações."

Observa-se que no conjunto a demonstração é melhor do

que as anteriores apesar de mandar apresentar as despesas ou receitas financeiras de forma líquida que não necessariamente se correlacionam e de considerar a correção monetária ao nível dos resultados não operacionais.

Definiu a lei também que os resultados financeiros serão considerados operacionais eliminando controvérsias anteriores, o que a rigor poderia ter deixado para os profissionais a conceituação já que nem todas as despesas ou receitas financeiras serão operacionais.

Considerou como dedutível do resultado do exercício as participações que poderiam ficar como distribuição no outro demonstrativo.

O problema maior é o da correção monetária ter sido incluída em uma linha junto com os resultados não operacionais, que torna muito simples o significado desse item podendo até provocar interpretações errôneas. O Prof. Eliseu Martins¹⁰ ao realizar a análise deste item na demonstração de resultado do exercício concluiu:

"Sua classificação na Demonstração do Resultado como item não operacional muito tem contribuído para a utilização de outras técnicas não recomendáveis, já que, pela sua natureza, é totalmente operacional, pelo fato de as despesas financeiras estarem também legalmente enquadradas dentro desse agrupamento."

Uma novidade bastante interessante para os analistas e investidores é a inclusão do montante do lucro por ação, apesar de não definir como apurá-lo e cuja prática tem demonstrado que o cálculo tem sido feito através do lucro do demonstrativo e das ações à data do balanço, não deixa de ser um bom indicador.

O parágrafo primeiro não precisaria existir, já que, as suas determinações fazem parte do regime de competência, já abordado na lei, mas que demonstra por parte dos legisladores e seus colaboradores uma certa precaução quanto ao

¹⁰ MARTINS, Eliseu, Análise da Correção Monetária das Demonstrações Financeiras, 1 ed., São Paulo, Atlas, 1980, p.139.

nível de entendimento sobre os princípios contábeis dos profissionais e outros que terão que cumpri-la.

Quanto ao parágrafo 2º entendemos válida a preocupação da Lei em não permitir a inclusão das reavaliações levadas a reservas, para efeito de distribuição, antes de sua efetiva realização.

Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados

O artigo 186 dá a estrutura desta demonstração, que deverá conter:

Saldo do início do período

(+) Ajustes de exercícios anteriores

(+) Correção Monetária do saldo inicial

= Saldo ajustado e corrigido

(+) Reversões de reservas

(+) Resultado do exercício

(-) Transferências para reservas

(-) Dividendos

(-) Transferência para o capital

= Saldo ao fim do período

Montante do dividendo por ação

Os parágrafos seguintes ao artigo complementam sua conceituação:

"§ 1º - Como ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes.

§ 2º - A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados deverá indicar o montante de dividendo por ação do capital social e poderá ser incluída na demonstração das mutações do patrimônio líquido, se elaborada e publicada pela companhia."

A separação das demonstrações de resultado do exercício e acumulados, ao invés de uma só como ocorria com as legislações anteriores, parece-nos bem mais clara.

O confronto de ambos mostra-nos que ao mandar efetuar "os ajustes de exercícios anteriores" na demonstração de

resultados acumulados, a Lei procurou conceituar o "lucro líquido do exercício" como aquele apresentado pela demonstração do artigo 187, e portanto, circunscrevendo-o ao seu conceito.

O prof. Sêrgio de Iudícibus¹¹ ao comentar o conceito da Lei afirma:

"Acreditar que o lucro do período é decorrência ou gerado apenas por seus eventos é negar o encadeamento lógico de como as coisas efetivamente ocorrem." ... "O melhor procedimento é adotar uma filosofia globalizante de lucro, evidenciando muito bem as causas das alterações e separando a parte operacional da extra-operacional. A Lei adotou uma forma intermediária entre os dois extremos, embora filosoficamente pareça querer ter optado pela doutrina "limpa"."

No parágrafo 2º manda incluir na demonstração o dividendo por ação, da mesma forma que comentamos o lucro por ação também este é um bom indicador.

Ainda neste parágrafo permite-se a substituição deste demonstrativo pelo das mutações patrimoniais, que é na verdade bem mais amplo e informativo. Como este último já era praticado por várias empresas mesmo antes da Lei e dada a sua maior amplitude teria sido preferível adotá-lo diretamente.

Demonstração das Origens e Aplicações dos Recursos

O artigo 188 fornece a estrutura deste demonstrativo, assim composto:

Origens:

Lucro do exercício

(+) depreciação

(+) amortização

(+) exaustão

(+) resultados de exercícios futuros

Realização do capital social

Contribuições para Reservas de Capital

¹¹ IUDÍCIBUS, Sêrgio. Op.cit., p. 299.

Recursos de terceiros:

Aumento do passivo exigível a longo prazo

Redução do ativo realizável a longo prazo

Alienação de Investimentos

Alienação do Imobilizado

Aplicações:

Dividendos distribuídos

Aquisição de Imobilizado

Aumento do Realizável a Longo Prazo

Aumento dos Investimentos

Aumento do Ativo Diferido

Redução do passivo exigível a longo prazo

= Aumento ou Redução do capital circulante líquido

Composição e Variação do Capital Circulante Líquido

	<i>T0</i>	<i>T1</i>	<i>Variação</i>
<i>Ativo Circulante</i>			
<i>(-) Passivo Circulante</i>			
<i>= Capital Circulante líquido</i>			

Nota-se a ausência do saldo da correção monetária entre os valores que deveriam ser acrescidos (ou reduzidos) do lucro do exercício.

A forma de apresentação desse demonstrativo poderia ter sido mais ampla, pois, da indicação da Lei poder-se-ã entender que deva ele ser elaborado através das diferenças de saldos existentes entre dois períodos, e o que é pior , incluir nestes saldos a própria correção monetária omitida pela Lei.

Apesar desse fato e se a princípio esses problemas ocorreram na prática, a obrigatoriedade da elaboração dessa demonstração deve ser saudada, pois, é ela uma grande fonte de informações. Aliás quando da edição da Circular 179 já se lamentava, em alguns círculos profissionais, a não adoção naquela oportunidade.

2.3.5.3. - Critérios de Avaliação do Ativo

O artigo 183 estabelece os critérios sob os quais os elementos do ativo devem ser avaliados, que assim se resume:

- a) *Contas a receber = Valor provável de realização (valor do título, reduzido de provisão, se for o caso).*
- b) *Valores mobiliários (não permanentes) = Custo, ajustado pelos juros e correção, ou valor de mercado, quando este for menor.*
- c) *Outros Direitos (não permanentes) = Custo ajustado pela provisão ou pelos juros, correção ou variação cambial.*
- d) *Estoques = Custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-los ao mercado, quando este for inferior.*
- e) *Investimentos (relevantes em Coligadas e Controladas) = Custo corrigido ajustado a equivalência patrimonial.*
- f) *Outros investimentos = Custo corrigido ajustado por provisão em casos de perdas permanentes.*
- g) *Ativo Imobilizado = Custo corrigido deduzido de depreciação, amortização ou exaustões.*
- h) *Ativo Diferido = Custo corrigido menos amortização.*

Observa-se que, praticamente, a tradição foi mantida continuando a imperar a regra "custo ou mercado, dos dois o menor". As novidades em termos de avaliação são:

a) Nos investimentos relevantes em coligadas ou controladas onde se introduz o método de equivalência patrimonial;

b) Nos demais investimentos e diferido do permanente onde se passa a corrigir o custo de aquisição;

c) Oficialização de uma prática já executada de se permitir crescer juros, correção monetária e variação cambial para os valores mobiliários e outros direitos.

O § 1º deste artigo define valor de mercado, como sendo:

a) para as matérias primas e bens em almoxarifado o preço de reposição;

b) estoques destinados à venda o preço líquido de realização, isto é, o valor de venda, menos os impostos, despesas necessárias à venda e a margem de lucro;

c) para os investimentos, o valor líquido de alienação.

As definições da Lei merecem algumas considerações. Definiu bem o valor de reposição, apesar de ser utilizado quando inferior ao custo.

Houve falha na expressão "margem de lucro" nos estoques destinados à venda, deveria a Lei ter ressaltado que a margem de lucro somente deveria ser utilizada quando estivesse evidenciado a provável perda.

Para os investimentos a Lei não esclarece se estes referem-se ao permanente, e se o forem, não estarão destinados a alienação.

O § 3º estabelece um prazo máximo para amortização do ativo diferido, que não poderá ser superior a dez anos, portanto, dobrando o prazo definido pela Circular 179.

2.3.5.4. Critérios de Avaliação do Passivo

É interessante a avaliação preconizada pelo artigo 184, assim definido:

"I — as obrigações, encargos e riscos, conhecidos ou calculáveis, inclusive imposto de renda a pagar com base no resultado do exercício, serão computados pelo valor atualizado até a data do balanço."

Ao contrário de recomendações quanto a provisões como fazia a legislação do Banco Central, este artigo obriga que se demonstre o passivo incorporado de provisões "conhecidas ou calculáveis", e mais, fala em valor atualizado que envolve dívidas contabilizadas pela principal mais acréscimos e que deverão ser "atualizadas", isto é, reduzidas na data do balanço.

"II — as obrigações em moeda estrangeira, com cláusula de paridade cambial, serão convertidas em moeda nacional à taxa de câmbio em vigor na data do balanço;

III — as obrigações sujeitas a correção monetária serão atualizadas até a data do balanço."

As práticas propugnadas nestes incisos já eram utilizadas pelo menos pelas maiores empresas, mas foi boa a definição, principalmente para a tradição brasileira de só a-

ceitar aquilo que consta da Lei.

2,3.5.5. Correção Monetária

Sinteticamente, sô com os conceitos gerais incluídos em um artigo (185) e três parágrafos, a Lei define a Correção Monetária, sem operacionalizá-la.

O que se ressalta nesses dispositivos é que "deverão ser considerados os efeitos da modificação no poder de compra da moeda nacional", mandando corrigir-se "com base nos índices... reconhecidos pelas autoridades federais" o custo de aquisição do ativo permanente e suas respectivas deduções e o patrimônio líquido. O resultado da correção deve ser levado a lucros e perdas.

A mudança conceitual preconizada pela Lei em relação àquilo que se praticava em termos de correção monetária foi bastante significativa, pois, passou-se a reconhecer o saldo da correção monetária, na data do balanço como parcela do resultado, isto é, as perdas ou ganhos inflacionários.

Essa mudança conceitual permitiu o ajuste global do lucro e de uma forma bastante simples de correção.

Existem outras técnicas de correção que poderiam além de corrigir globalmente o resultado oferecer outros elementos para análise que a da Lei não fornece, mas isto não invalida a mesma se considerarmos as informações externas que os demonstrativos prestam e a evolução, em termos de correção monetária, ocorrida no Brasil desde a sua primeira implantação através da legislação fiscal.

Em termos contábeis poderíamos dizer que foi uma grande contribuição da legislação para a Contabilidade Brasileira e também para o resto do mundo, já que, o Brasil é um dos poucos países que reconhece, contabilmente, a perda de poder aquisitivo da moeda.

2.3.5.6. Reavaliação

Através dos § 3º do artigo 182 e § 2º do artigo 187, e com base no artigo 8º a Lei admitiu a reavaliação de ele

mentos do ativo, isto é, novas avaliações a valor de mercado.

O resultado dessas reavaliações será levado às Reservas de Reavaliação e não poderá ser distribuído como dividendos enquanto não se realizarem.

Esta foi uma outra grande contribuição dessa Lei para a Contabilidade que, apesar de não ser obrigatória, também foi incentivada pelo imposto de renda, e deverá, por medida de necessidade, passar a ser prática constante das empresas brasileiras, servindo inclusive de exemplo para outros países.

2.3.5.7. Sociedades Coligadas, Controladoras e Controladas

Inseri a Lei nos artigos 247 a 250 outras importantes inovações contábeis para o nosso País, quando trata da forma de avaliação dos investimentos e da consolidação das demonstrações para as sociedades controladas, coligadas e controladoras.

O artigo 248 determina que os Investimentos relevantes, definidos conforme o parágrafo único do artigo 247, em sociedades coligadas ou controladas sejam avaliadas pelo método da equivalência patrimonial, após os mesmos terem sido corrigidos monetariamente.

Não só por representar uma forma mais adequada de avaliação mas também por esse método reconhecer os resultados econômicos auferidos pelas coligadas ou controladas em função da realização ocorrida nessas empresas e não mais somente através do recebimento de dividendos e bonificações, como ocorria anteriormente.

O artigo 249 determina a obrigatoriedade de Consolidação para os casos em que define ou permite que a Comissão de valores o faça, e, no artigo 250 disciplina normas para a consolidação.

Para os casos em que essa consolidação tiver que ser adotada é importante como informações, que permite, aos analistas e investidores, uma visão de todo o grupo econômico e não somente de suas partes isoladamente. E, ainda,

por institucionalizar essa prática que sem dúvida contri-
buirá para a melhoria de formação profissional de muitos
profissionais de Contabilidade.

2.3.5.8. Considerações Finais

Se a nova Lei das Sociedades por Ações não foi perfei-
ta, foi bastante oportuna para a Contabilidade Brasileira,
pois em que pese os seus defeitos, o seu saldo foi bastan-
te favorável, principalmente se comparada com o estado an-
terior, e, já podemos notar os seus reflexos a partir das
amplas discussões e debates ocorridos logo após a sua pro-
mulgação e daquilo que já se pratica e se informa em ter-
mos contábeis.

As suas contribuições maiores já foram apontadas no
item 2.2., e comentadas neste sub-item, mas além dessa sé-
rie de contribuições, visíveis em seu texto, entendemos
que a maior de todas está ocorrendo e ocorrerá, ainda por
algum tempo, que são os seus reflexos na atuação dos conta-
bilistas, provocando uma verdadeira reciclagem, melhorando
o seu nível técnico, o que, permitirá uma aceleração maior
no desenvolvimento de nossa Contabilidade.

2.3.6. O IMPOSTO DE RENDA

Apesar de entendermos que a legislação tributária, par-
ticularmente o imposto de renda, tem objetivos distintos
daqueles que são próprios da Contabilidade, assim como en-
tendemos também que a própria legislação comercial deveria
ficar mais distante das práticas contábeis, a verdade é
que por tradição isso não acontece em nosso País e o impos-
to de renda preencheu alguns vazios deixados pela classe
dos profissionais durante longo tempo, institucionalizando
certas práticas e influenciando na disciplina, razões pelas quais
devemos analisar algumas dessas normas por ele instituídas.

Devido ao longo período abrangido pelo imposto e dos
inúmeros textos por ele editados não seria conveniente ana-
lisá-los cada um individualmente, assim vamos examinar de

forma global, agrupando de uma forma por nós entendida como adequada, na linha das divisões dos sub-itens anteriores.

2.3.6.1. Escrituração

Em praticamente toda a sua existência até a edição do Decreto-Lei nº 1.598/77, a legislação do imposto de renda não propugnou uma escrituração própria para as suas finalidades, valendo-se para tal da comercial e como fazia inseririr em seus textos editados que a mesma deveria ser executada pelas normas da legislação comercial e fiscal, esta impunha práticas contábeis, e, como se dava o direito de impugnar, na maioria das vezes a escrituração acabava sendo para as suas finalidades.

Esse procedimento por parte das empresas, principalmente as menores, e pelos profissionais era bastante prejudicial a Contabilidade, pois chegava-se a estabelecer o próprio planejamento (planos de contas) para o sistema contábil voltado para a elaboração da Declaração do Imposto.

O Decreto-Lei nº 1.598/77 acompanhando a legislação comercial criou o livro de Apuração do Lucro Real e admitiu a utilização de outros auxiliares que deveria eliminar a dependência. Mas, isto infelizmente ainda não está ocorrendo na extensão que deveria e até por parte do próprio imposto de renda quando da edição dos Decretos-Lei nºs. 1.730 e 1.733, em 1979.

2.3.6.2. Demonstrações Contábeis

Neste aspecto existem pontos positivo e negativo para a Contabilidade, na atuação da legislação fiscal.

O aspecto favorável é que o imposto de renda sempre serviu de elo de ligação da legislação comercial, principalmente das Sociedades por Ações, e às demais empresas não atingidas pelas mesmas, e assim, estendia a todas as empresas as técnicas e práticas contábeis. Isto ocorreu, por exemplo, na antiga e nova Lei das Sociedades Anônimas.

O lado negativo é que ao inserir em seus modelos de

declarações do imposto, as demonstrações contábeis, nem sempre o fazia dentro da boa técnica contábil e levava os seus contribuintes a segui-las. Após a Circular 179, do Banco Central, e até pouco antes da Lei nº 6.404, ainda mantinha no modelo do Balanço as "provisões" para depreciação, devedores duvidosos e outras classificadas no Não Exigível, e, mantinha também a demonstração da conta de lucros e perdas nos moldes da antiga Lei das Sociedades por Ações, isto é, sob a forma de débito e crédito.

Outro ponto negativo era quanto à classificação das contas, vez por outra a sua legislação e os seus pareceres normativos indicavam classificações "obrigatoriamente" nem sempre adequadas.

2.3.6.3. Critérios de Avaliação do Ativo

Em decorrência dos limites impostos para a dedutividade do lucro tributável acabava por influenciar a avaliação de diversos elementos do ativo, fazendo com que estes não representassem a sua potencialidade de utilidade para as empresas.

Alguns exemplos disso são:

a) em 1947, Decreto-Lei nº 24.239, em seu artigo 37, letra "e" permitia a redução do valor residual de imobilizado para fins de incentivar a renovação, com reflexos no ativo;

b) por algum tempo permitiu a reavaliação de Ativos com diferimento do imposto durante quatro anos (Decreto - Lei 24.239, art. 43) e posteriormente passou a tributá-la, desencorajando essa prática;

c) os limites da provisão para devedores duvidosos provocavam, e ainda provocam, distorções nas Contas a Receber que não refletiam seu verdadeiro valor realizável;

d) o mesmo se sucedia com os limites de depreciação, amortização e exaustão;

e) a depreciação acelerada tinha que ser contabilizada e retirava com isso a representatividade do imobilizado, que mesmo já totalmente depreciado continuavam úteis e com

capacidade de gerar recursos para as empresas.

Exemplos favoráveis existiram também através da introdução da correção monetária, em 1964, da reavaliação com tributação diferida, a partir do Decreto-Lei nº 1.598/77, inclusive para as empresas que não se revestissem das características de Anônimas.

Esses aspectos eram bastante perturbadores para as boas práticas e Teoria da Contabilidade.

2.3.6.4. Os resultados (Receitas, despesas, perdas e ganhos)

Como o objetivo do imposto de renda é a arrecadação do tributo e este baseia-se no lucro, é natural que imponha regras para apurar o lucro tributável, porém os seus limites de deduções sempre foram incorporados à Contabilidade deturpando completamente os resultados apurados.

Entendemos que este sempre foi o aspecto mais negativo das práticas do imposto aplicadas na Contabilidade.

Exemplos disso são inúmeros e de conhecimento geral que não são necessários sequer citá-los.

Além disso as suas regras de reconhecimento das receitas vez por outra levava em conta o regime de caixa como no caso das operações imobiliárias.

2.3.6.5. Correção Monetária

Apesar de nem sempre dentro de práticas adequadas, esta foi sem dúvida uma das maiores contribuições da legislação tributária para a Contabilidade Brasileira.

Já em 1958 permitia facultativamente a correção do ativo immobilizado que foi inibida pela tributação.

Posteriormente, em 1964, com a compulsoriedade da lei obrigou a sua execução, que continha inúmeras falhas, mas era um início, melhorado com a correção do capital de giro próprio em 1969, que foram aperfeiçoados em 1974.

Isto permitiu uma grande experiência, em matéria de correção monetária, as práticas contábeis brasileiras e serviu de ponto de apoio para a correção da nova Lei das Sociedades Anônimas, que inclusive o imposto de renda ope-

racionalizou e estendeu às demais empresas.

Alguns pontos negativos ocorreram por ter se realizado através dessa legislação, que como já dissemos tem objetivos específicos, como foi o caso dos conceitos de capital de giro próprio, em 1969 e 1974, inclusive os seus limites, e, a adoção da ORTN pelo Decreto-Lei 1.598/77, que não atende às verdadeiras finalidades da correção e nem tampouco o preconizado pela legislação comercial.

2.3.6.6. Princípios Contábeis Geralmente Aceitos

As contribuições deste tributo para essas regras foram muitas vezes mais negativos do que positivos.

Ao que nos parece positivamente contribuiu para o postulado da Entidade do qual sempre foi, implicitamente, um ferrenho defensor através dos relacionamentos da pessoa jurídica com os seus administradores, inclusive na equiparação das firmas individuais à pessoa jurídica.

Contribuiu positivamente para os princípios do Denominador Comum monetário e do Custo como Base de Valor através da Correção Monetária.

Nos aspectos da Confrontação da receita e a despesa, envolvendo os princípios da Realização e da Competência, com reflexos inclusive nos demais, o peso de suas contribuições negativas é muito maior do que aqueles positivos indicados.

Quando admite limites para despesas, não admite determinadas provisões, está deturpando totalmente o regime de competência, adotando às vezes, o regime de caixa como o dos impostos só dedutíveis quando pagos dentro do exercício ou das férias que não podiam ser provisionados. Esse fato também ocorre em determinados incentivos como o da depreciação acelerada.

Quando impõe regras de reconhecimento das receitas como através do regime de caixa para as empresas imobiliárias com vendas a prestações ou permite o reconhecimento no término da produção para os contratos de longo prazo, está distorcendo o princípio da realização.

Assim, em matéria de princípios contábeis o imposto de renda, foi sem dúvida, um dos maiores entraves para pelo menos inibir as suas discussões.

2.4. COMENTÁRIOS FINAIS SOBRE AS INFLUÊNCIAS DA LEGISLAÇÃO NA CONTABILIDADE,

Ao finalizarmos o presente Capítulo, podemos concluir que a legislação exerceu, e continua exercendo, grandes influências na Contabilidade Brasileira.

Essa característica em nosso País não pode ser totalmente condenada, e nem tampouco somente enaltecida, uma vez que sendo uma das grandes responsáveis pelo estágio atual da disciplina, provocando ao longo de toda história um desenvolvimento pontado de altos e baixos, para fazê-lo, seria necessário saber qual o estágio que encontraríamos a Contabilidade sem as influências da legislação.

Podemos sim, alinhar, dentro do caminho percorrido, algumas vantagens e desvantagens de se ter normas e procedimentos contábeis ditados através da legislação:

I — Vantagens

a) Provoca avanços, às vezes de forma até bruscas como foram, por exemplo, em nosso País determinadas práticas ditadas pela antiga e nova Lei das Sociedades por Ações, a Circular 179 e a correção monetária do Imposto de Renda;

b) Subsidiaria os profissionais, preenchendo lacunas e provocando uma reciclagem na sua formação;

c) Estabelece uma uniformidade de procedimentos por parte das empresas e profissionais;

d) Amplia o mercado de trabalho dos profissionais e gera especialização.

II — Desvantagens

a) Cria distorções ao obrigar os profissionais e as empresas a aceitá-las como válidas e verdadeiras;

b) Inibe a pesquisa e a criatividade que deveria ser o grande suporte do desenvolvimento contábil;

c) Leva através da uniformidade a um nivelamento das práticas contábeis para todas as finalidades e, na maioria das vezes, sem considerar as características e tamanho das empresas;

d) Provoca, após os avanços, estagnação por períodos de tempos, dada a rigidez da Lei. Isto que retira a flexibilidade necessária à Contabilidade ocorreu, por exemplo, no interregno entre a antiga Lei das Sociedades por Ações e a Circular 179 e mesmo a nova Lei, e o que foi pior, permitindo que o imposto de renda interferisse;

e) Dá maior importância à prática do que aos fundamentos da Teoria da Contabilidade.

CAPÍTULO III

AS INFLUÊNCIAS DO CONTABILISTA

3.1. CONSIDERAÇÕES GERAIS

A base fundamental do desenvolvimento de qualquer área do conhecimento humano está assentada na atuação dos membros de sua comunidade, já que eles poderão materializar os conceitos e princípios emanados da estrutura básica da disciplina, cristalizando, modificando ou criando novas teorias e práticas.

Assim entendemos que deva ser para a Contabilidade, o seu desenvolvimento depende muito do desempenho dos Contabilistas. Como contabilistas incluiremos todos os profissionais, contadores e auditores, professores e pesquisadores, atuando isoladamente ou em equipe.

É claro que a atuação desses elementos dependerá, no caso da Contabilidade, de todo um contexto que os influenciam, direta ou indiretamente, como os casos do estágio econômico e da formação educacional e profissional, mas o desenvolvimento deve ser medido dentro do meio e das condições existentes.

A Contabilidade por não representar um fim em si mesma, mas um meio de ligação entre a economia, a administração e a todo um conjunto de usuários de suas informações, deve, através dos contabilistas, procurar acompanhar o desenvolvimento desses interessados, e se possível até se antecipar as suas necessidades, estabelecendo os objetivos e finalidades, e, contribuindo assim para um desenvolvimento integrado.

Lamentavelmente o desenvolvimento da Contabilidade no Brasil não ocorreu dessa forma, mas muito mais por influências externas, como as já analisadas nos capítulos anteriores.

É certo porém que sem a atuação dos Contabilistas es-

se desenvolvimento não teria sido possível, e nem tampouco, as influências externas teriam tido êxito.

O que se critica não foi a falta de atuação, mas sim a forma como ela ocorreu, permitindo que a Contabilidade fosse encarada num plano secundário e denegrindo a própria imagem dos profissionais.

Essa forma de atuação tem até razões históricas que envolve a educação e cultura nas origens da formação dos Contabilistas.

Felizmente este quadro já não mais existe atualmente, mas ainda se guardam heranças daquelas épocas, que nos parece tendem a desaparecer em médio prazo se a maioria dos profissionais entenderem os reais objetivos e finalidades da Contabilidade, aproveitando a conjuntura atual de valorização da profissão.

Com a finalidade maior de observarmos as influências dos contabilistas no desenvolvimento da Contabilidade Brasileira, vamos neste Capítulo analisar a estrutura de sua formação educacional e profissional, do ensino da disciplina e da atuação das entidades de classe.

3.2. A FORMAÇÃO EDUCACIONAL E PROFISSIONAL

O ensino organizado de Contabilidade, no Brasil, surgiu somente em princípios do presente século e oficializado posteriormente em 1926.

Até então o aprendizado da disciplina era decorrência da prática de escrituração nas entidades existentes, particularmente casas de comércio e entidades públicas, e, quem dominasse a técnica de escrituração dos livros contábeis, entre eles o Diário obrigatório a partir do Código Comercial de 1850, era o responsável pela "escrita" sendo denominado de guarda livros.

Uma das primeiras escolas a instalar um curso organizado, criado e instalado em 1902, foi a Escola de Comércio Álvares Penteado, inicialmente chamada de Escola Prática de Comércio, que oferecia um curso com duração de três anos,

formado guarda-livros,

Em 1926, através do Decreto nº 17.329, o poder público regulamentou o ensino técnico comercial. Os estabelecimentos de ensino reconhecidos oficialmente, teriam que manter obrigatoriamente um "curso geral" e poderiam facultativamente oferecer um "curso superior", também regulamentado, e ainda complementarmente "cursos de especialização".

I "curso geral" seria desenvolvido em quatro anos e para ingressar os candidatos teriam que se submeter a um "exame de admissão". Esse curso equivalia ao antigo curso ginasial, e, compreendia as seguintes disciplinas contábeis:

Primeiro ano: Contabilidade

Segundo ano: Contabilidade mercantil, métodos de classificação de papéis e sistemas de fichas;

Terceiro ano: Contabilidade agrícola e industrial

Quarto ano: Contabilidade bancária e de Cia. de Seguro e Contabilidade pública (classificação da despesa e da receita).

II "curso superior" seria desenvolvido em três anos, sem necessidade de exame pois a condição básica para realizá-lo era a de ter concluído o "curso geral", equivalia ao nosso atual curso colegial, e, compreendia as seguintes disciplinas contábeis:

Primeiro ano: Contabilidade administrativa, agrícola e industrial.

Terceiro ano: Contabilidade mercantil comparada e bancaromodelo.

Os cursos de especialização eram livres e destinados a "profissões determinadas" tipo atuária e perícia contábil.

Fra recomendação do regulamento, em seu artigo 7º, que: "o ensino será principalmente prático ...".

Em seu artigo 11º, letra "e", o Decreto obrigava os estabelecimentos de ensino:

"e) a conceder diplomas somente aos alunos que concluírem os cursos regulares, sendo o de contador após o

curso geral, e o de graduado em ciências econômicas e comerciais após o curso superior".

Surgia então oficialmente através do ensino a figura do contador, em um curso de quatro anos com várias disciplinas da área, desenvolvidas em sentido eminentemente prático, e ao que nos parece sem preocupação ainda dos fundamentos da Contabilidade. As grandes preocupações eram as aplicações de escrituração contábil às diferentes atividades e os documentos e práticas das mesmas.

Uma das grandes personalidades da história da Contabilidade Brasileira que foi o professor Francisco D'Auria, egresso da Escola de Comércio Álvares Penteado, ao recordar a sua passagem por esse curso relata:

*"As aulas de contabilidade me encantavam. Começamos a estudar a "fatura", "conta de venda" e os "papéis de crédito" ..."*¹, revelando-nos assim como era o ensino da disciplina no início do século.

Posteriormente, em 1931, outro Decreto o de nº 20.158, organizou o ensino comercial e regulamentou a profissão de contador.

No ensino comercial passaria a constar um curso "propedêutico", de cursos "técnicos" (Secretário, guarda-livros, administrador-vendedor, atuário e perito-contador), um curso superior de "administração e finanças" e um curso elementar de "auxiliar de comércio".

A partir dessa nova organização passaram a figurar na área contábil as seguintes categorias profissionais: perito-contador, guarda-livros e contadores (estes advindos da legislação anterior).

Criou-se a Superintendência do Ensino Comercial com objetivo de registro dos diplomas emitidos pelas escolas oficializadas e criando prerrogativas exclusivas para as categorias profissionais, distinguindo as atividades dos guarda-livros com as dos peritos-contadores ou contadores.

¹ D'AURIA, Francisco — Cinquenta Anos de Contabilidade (1903-1953).. São Paulo, Siqueira, 1953, p. 12.

Esta legislação permitiu também que os "guarda-livros práticos" que exerciam a profissão se submetessem a um exame de habilitação para gozarem das prerrogativas da Lei.

Com a Lei Orgânica do Ensino Comercial, Lei nº 6141/43, o "Curso de Contabilidade", curso técnico de segundo grau, com duração de três anos, passou a conferir o diploma de "guarda-livros".

Assim as denominações da profissão eram confusas como se pode observar no artigo 39 do Decreto-Lei nº 5.844/43, que trata do imposto de renda,

*"Os balanços, demonstrações de conta de lucros e perdas
...., deverão ser assinados por atuários, perito-contadores, contadores ou guarda-livros..."*

Em 1945, através do Decreto-Lei nº 7.988, criava-se o curso de Ciências Contábeis e Atuariais em nível superior de terceiro grau, distinguindo o título de bacharel em ciências contábeis e atuárias, permitindo inclusive o doutoramento mediante defesa de tese.

Esta Lei criou também o curso de Ciências Econômicas e extinguiu o antigo curso superior de administração e finanças.

Este curso tinha duração de quatro anos e o próprio texto legal dispunha as disciplinas que seriam ministradas.

Atribuía aos contadores e atuários diplomados de acordo com a legislação anterior, os mesmos direitos atribuídos aos futuros bacharéis.

Com a finalidade de definir as categorias, que após a criação do curso superior de Ciências Contábeis e Atuárias era composto de: guarda-livros, atuários, contadores, perito-contadores e bacharéis, foi editado o Decreto-Lei nº 8.191, estabelecendo somente duas: a de técnico em contabilidade para os formados em nível secundário e o de contador ou bacharel para os de nível superior.

A partir da criação do curso de bacharel em ciências contábeis os Contabilistas brasileiros já formados em nível secundário, tinham então oportunidade de ampliar a sua

formação educacional, já que pelo menos, conceitualmente, os técnicos em contabilidade eram preparados para executar aquilo que se entendia por serviços contábeis à época, e os contadores poderiam, além de também executar esses trabalhos, efetuar outros de sua exclusiva competência que eram, segundo definição oficial, as perícias, revisões e outros semelhantes.

Vários cursos superiores surgiram então, obtendo maior êxito o de ciências econômicas que apresentava maior demanda de interessados em função do surto de desenvolvimento econômico que o Brasil passara a apresentar, também e principalmente devido à imagem da profissão de Contabilista à época, que não entusiasmava os candidatos ao ensino universitário, e, pelo fato da existência do curso secundário formar uma categoria de profissionais que atendia perfeitamente as "necessidades" daquilo que se entendia por atribuições dos Contabilistas.

O curso secundário apresentou um desenvolvimento acentuado até meados da década de sessenta, enquanto o curso superior vegetava, tendo inclusive alguns estabelecimentos de ensino desativado o curso de Ciências Contábeis, posição essa que se inverteu a partir dos fins dessa década, com um crescimento maior do curso de bacharéis e uma queda do curso de técnicos em contabilidade.

O ensino da disciplina acompanhava, dos fins de quarenta até praticamente o início de setenta, as teorias predominantes da Escola Italiana, preocupados mais com a prática de execução nos diferentes ramos onde a Contabilidade era aplicada. As matérias desenvolvidas eram específicas, tais como Contabilidade Comercial, Industrial, Bancária, das Cias. de Seguros etc.

Os programas curriculares e os livros de autores da época eram desenvolvidos nesse sentido, principalmente, após o Ministério da Educação e Cultura ter estabelecido programas e instruções metodológicas oficialmente para os cursos secundários, que eram o grande mercado para as obras

editadas, já que o curso superior era até inexpressivo em termos de quantidade.

Verifica-se, por exemplo, na Portaria nº 90, de 27 de fevereiro de 1958, do Ministério da Educação e Cultura os programas e instruções metodológicas para as disciplinas contábeis ministradas no Curso Técnico de Contabilidade, das quais destacamos:

a) Para Contabilidade Geral:

"Constituindo a Contabilidade Geral base para o estudo das demais cadeiras especializadas, seu programa deve visar a estabelecer os fundamentos da disciplina e seus princípios gerais aplicáveis a todos os ramos de especialização da matéria O estudo de gestão tem em mira, principalmente, facilitar a compreensão, na prática, do que sejam lucros, perdas, superávit, A escrituração, ..., abrangerá a maior parte do tempo destinado às aulas O estudo das contas completa-se com o estabelecimento das regras de determinação do débito e do crédito das contas; ..."

b) Contabilidade Comercial:

"O ensino da Contabilidade Comercial tem por objetivo dar ao aluno o conhecimento das operações próprias da empresa comercial e de sua contabilização. Constitui, pois, a Contabilidade Comercial, uma disciplina especializada ...: As unidades têm por objetivo precisar o campo de aplicação da Contabilidade Comercial As unidades referem-se ao registro das operações típicas das empresas comerciais, a partir da abertura da escrita até o encerramento do exercício comercial, com a consequente determinação dos resultados e levantamento do balanço patrimonial..."

Observa-se que a grande preocupação era com as operações típicas dos mais diferentes ramos de atividade, criando-se campos de "especialização", em decorrência da absoluta falta de fundamentação teórica para a disciplina como um todo.

Se esse fato poderia ser admitido no curso secundário,

que formava "executores" de Contabilidade, não poderia sê-lo no curso superior, onde pelo menos presume-se um desenvolvimento maior da Teoria da Contabilidade. Mas, não era o que se verificava, o curso superior também mantinha disciplinas especializadas, como que uma extensão do curso secundário. Infelizmente isto ainda ocorre, nos dias em que vivemos, em alguns cursos de Ciências Contábeis.

Essa inclinação só começou a se alterar em meados dos anos sessenta em diante, decorrência de alguns fatores aliados ao desenvolvimento de nossa economia.

As empresas para poder acompanhar a performance econômica e a complexidade legislativa que então se impunha, passaram a buscar profissionais mais qualificados para atender as suas necessidades, e assim, o mercado de trabalho não era mais somente fruto da obrigatoriedade em se manter um Contabilista, legalmente habilitado, perfeitamente preenchida pelos técnicos em contabilidade.

Algumas empresas, particularmente as estrangeiras, passaram a propiciar cursos de aperfeiçoamento profissional; os serviços de auditoria já se faziam presente e, principalmente, as empresas internacionais dessa atividade desenvolviam programas de treinamento aos seus Contabilistas.

Esse mercado dos auditores ampliou-se, a partir de 1972, com a obrigatoriedade imposta pelo Banco Central do Brasil de serviços de auditoria independente para as sociedades de capital aberto, e também, a definição, regulamentação e registro desses profissionais.

Estes fatos associados ao empenho do Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo em reestruturar os métodos de ensino do seu curso de Ciências Contábeis, a partir de meados dos anos sessenta, contribuíram para a introdução da Escola Americana no Brasil.

É necessário o destaque do papel desempenhado por essa Faculdade no desenvolvimento do ensino e pesquisas contábeis, e o reconhecimento do que ela representa para a Contabilidade Brasileira.

Instalada no ano de 1946, não só viria introduzir novos métodos didáticos para o ensino da disciplina, mas se transformar, através do seu Departamento de Contabilidade e Atuária, no primeiro Centro de Pesquisas em Contabilidade do País.

Surgiram desse Núcleo, trabalhos e pesquisas de valor inestimável. O primeiro livro que incorporava os métodos didáticos norte-americanos e que pela primeira vez divulgava conceitos dos Princípios e Convenções Contábeis Geralmente Aceitos, foi o denominado Contabilidade Introdutória de uma Equipe de Professores da USP.

Este livro adotado por quase todos os cursos de Ciências Contábeis veio dar novo alento ao ensino da disciplina, posteriormente, outros textos se seguiram e todos com ampla aceitação por profissionais, estudantes e professores.

Por iniciativa dos professores daquele Departamento criou-se a Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuárias e Financeiras (FIPECAFI) com objetivos de incentivar as pesquisas e de divulgar a disciplina através de cursos de especialização dirigidos a toda classe de Contabilista, e que recentemente, em convênio com a Comissão de Valores Mobiliários, produziu e editou o livro Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, indispensável texto de consulta para todos aqueles que militam na área contábil.

Outra grande contribuição dessa unidade de ensino e pesquisa, foi a instalação do Curso de Pós-Graduação para a formação de Mestres e Doutores em Contabilidade, a partir do início da década de setenta, também em caráter pioneiro, tão necessário para a formação de docentes, pesquisadores e profissionais no desenvolvimento da Teoria que fundamenta as práticas contábeis brasileiras.

Se de um passado em que predominavam as "práticas de escrituração", para ensino sistematizado, em nível secundário e superior, chegando a formação de Mestres e Doutores, podemos concluir que, se o caminho percorrido foi árduo, temos hoje uma estrutura educacional capaz de dar à Contabi-

lidade o seu justo valor, permitindo aos Contabilistas estabelecerem os objetivos e finalidades da disciplina.

Para tanto, será necessário primeiramente que aqueles que devem, dêem àqueles que podem, numa interação de recursos e esforços, condições de pesquisas e ensino, para que o exemplo da Faculdade de Economia e Administração da USP não se torne um fato isolado, mas que seja seguido por outras unidades de ensino deste País.

3.3. A ESTRUTURA DA PROFISSÃO

A profissão de Contabilista que se encontra dividida em duas categorias, com prerrogativas distintas, a dos Técnicos em Contabilidade e a dos Contadores ou Bacharéis de Ciências Contábeis, chegou a essa estrutura passando por fases bastante confusas, decorrentes das alterações da estrutura do ensino, da falta de uma clara definição das atividades profissionais e da própria finalidade e objetivos da Contabilidade.

A estrutura legal da profissão percorreu o seguinte caminho:

a) Na fase anterior a 1902 em que não existia ensino regular a profissão era composta basicamente de praticantes de escrituração e de alguns expoentes que tiveram o privilégio de estudarem como auto-didatas ou em outros países;

b) Com a instalação dos cursos regulares surgiram os guarda-livros;

c) Com o Decreto nº 17.328/26 os cursos passaram a ser reconhecidos, oficializando-se os Contadores;

d) Com o Decreto nº 20.158/31 o ensino oficial passou a formar Guarda-livros e Peritos-Contadores. Essa legislação permitiu também o reconhecimento dos Guarda-livros práticos, mediante exame de habilitação;

e) O Decreto nº 21.033/32 criou a obrigatoriedade de que os livros e documentos contábeis deveriam ser assinados por Atuário, Perito-Contador, Contador ou Guarda-li

vros.

Criou também, condições para o registro com as prerrogativas legais, como Guarda-livros ou Contadores provisionados a praticamente todos os que exerciam ou estavam ligados a atividade sem habilitação oficial;

f) O Decreto-Lei nº 6.141/43, reformulou o ensino e o curso de Contabilidade passou a formar somente Guarda-livros;

g) O Decreto-Lei nº 7.988/45 criou o curso superior de Ciências Contábeis e Atuariais que passou a formar o Bacharel em Ciências Contábeis e Atuariais.

Este dispositivo legal equiparou aos Bacharéis os Contadores e Atuários da legislação anterior.

h) O Decreto-Lei nº 8.191/45 substituiu o diploma de Guarda-livros pelo de técnico em Contabilidade, assegurando ainda, aos então alunos das terceiras e quartas séries do Curso Comercial Básico, as prerrogativas atribuídas por lei aos Contadores;

i) O Decreto-Lei nº 9.295/46 criou o Conselho Federal e os Conselhos Regionais de Contabilidade para o registro dos profissionais e a fiscalização de suas atividades. Esta legislação definiu as categorias profissionais de Técnico em Contabilidade e Contador;

j) A Lei nº 2.811/56 permitiu que o diploma de Técnico em Contabilidade, conferido a ex-alunos do antigo curso de Contador fosse apostilado, mediante exames de suficiência, para gozar das prerrogativas asseguradas por lei aos Contadores;

l) A Lei nº 3.384/58 integrou os antigos Guarda-livros à categoria de Técnico em Contabilidade, mantendo as prerrogativas.

De acordo com essa legislação os registros nas categorias profissionais junto aos Conselhos Regionais de Contabilidade são e foram assim concedidos:

I — Na categoria de Técnicos em Contabilidade:

a) Aos Técnicos em Contabilidade diplomados nos cursos secundários de Técnico em Contabilidade;

b) Aos Guarda-livros provisionados de acordo com o Decreto nº 21.033/32, possuidores de atestados de idoneidade profissional e de exercício efetivo, durante, no mínimo, cinco anos.

c) Aos Guarda-livros diplomados na vigência do Decreto nº 20.158/31.

d) Aos técnicos em Contabilidade diplomados na vigência do Decreto-Lei nº 6.141/43.

II — Na categoria de Contador:

a) Aos Bacharéis em Ciências Contábeis diplomados no curso superior.

b) Aos Contadores diplomados na vigência do Decreto nº 20.158/31

c) Aos Contadores diplomados por Institutos de Ensino reconhecidos, anteriores ao Decreto nº 20.158/31.

d) Aos Contadores habilitados de acordo com o Decreto nº 21.033/32 que preenchessem uma das seguintes condições:

1. Portadores de títulos expedidos de acordo com leis anteriores ao Decreto nº 17.329/26;
2. Portadores de títulos, antes de 09/06/31, expedidos por associação de classe reconhecida de utilidade pública.

e) Aos Contadores provisionados e habilitados de acordo com o Decreto nº 21.033/32, que preenchessem uma das seguintes condições:

1. Tivessem prestado exame de habilitação de Guarda-livros práticos de acordo com o Decreto nº 20.158/31;
2. Professores de estabelecimento de ensino comercial reconhecidos, com investidura anterior a 09/07/31;
3. Autores com obra publicada anterior a 09/7/31 e julgadas de mérito;
4. Funcionários Públicos com cargos de Guarda-livros

vros ou Contadores, antes de 09/07/31, nessa data ou apõs e até o Decreto nº 21.033 de 08/02/32;

5. Tivessem assinado, antes de 09/07/31, balanços publicados nos õrgãos oficiais da União ou dos Estados;

6. Tivessem assinado laudos periciais em data anterior a 09/07/31.

f) Aos Técnicos em Contabilidade diplomados na vigência do Decreto-Lei nº 6.141/43 ao abrigo do artigo 2º do Decreto-Lei nº 8.191/41.

A distribuição dos Contabilistas por categorias e por Estados apresenta o quadro a seguir.

As prerrogativas legais para o exercício da profissão que se iniciaram com o Decreto nº 21.033/32, foram definidos posteriormente pelo Decreto-Lei nº 9.295/46, que em seu Capítulo IV que trata "das Atribuições Profissionais" diz:

"Art. 25 - São considerados trabalhos técnicos de contabilidade:

a) organização e execução de serviços de contabilidade em geral;

b) escrituração dos livros de contabilidade obrigatórios, bem como de todos os necessários no conjunto da organização contábil e levantamento dos respectivos balanços e demonstrações;

c) perícias judiciais ou extrajudiciais, revisão de balanços e de contas em geral, verificação de haveres, revisão permanente ou periódica de escritas, regulações judiciais ou extrajudiciais de avarias grossas ou comuns, assistência aos Conselhos Fiscais das sociedades anônimas e quaisquer outras atribuições de natureza técnica conferidas por lei aos profissionais de Contabilidade.

Art. 26 - Salvo direitos adquiridos ex-vi do disposto no artigo 2º do Decreto nº 21.033, de 8 de fevereiro de 1932, as atribuições definidas na alínea c do arti-

CONTABILISTAS REGISTRADOS NOS CONSELHOS REGIONAIS DE CONTABILIDADE
PERÍODO DE 1946 a 1979

REGISTROS			REPRESENTATIVIDADE						
CONSELHO REG. DE CONTAB. POR ESTADOS	CATEGORIAS		TOTAL POR CONSELHO RE- GIONAL DE CONTABILIDADE	% SOBRE TOTAL GERAL			% POR CATEGORIA		
	TÉCNICO EM CONTABILIDADE	CONTADOR		TÉCNICO EM CONTABILIDADE	CONTADOR	TOTAL POR CONSE- LHO DE CONTABI- LIDADE	TÉCNICO EM CONTABILIDADE	CONTADOR	TOTAL
SP	67.840	17.799	85.639	32,15	36,19	32,91	79,22	20,78	100
RJ	27.543	10.413	37.956	13,05	21,18	14,59	72,57	27,43	100
MG	21.370	2.843	24.213	10,13	5,78	9,31	88,26	11,74	100
RS	19.521	4.440	23.961	9,25	9,03	9,21	81,47	18,53	100
PR	12.052	2.425	14.477	5,71	4,93	5,56	83,25	16,75	100
SC	9.373	840	10.213	4,44	1,71	3,92	91,78	8,22	100
BA	7.181	1.472	8.653	3,40	2,99	3,32	82,99	17,01	100
PE	6.399	1.241	7.640	3,03	2,52	2,94	83,76	16,24	100
CE	4.560	1.371	5.931	2,16	2,79	2,28	76,88	23,12	100
DF	4.202	1.379	5.581	1,99	2,80	2,14	75,29	24,71	100
GO	5.065	323	5.388	2,40	0,66	2,07	94,01	5,99	100
PA	3.501	891	4.392	1,66	1,81	1,69	79,71	20,29	100
ES	3.494	623	4.117	1,66	1,27	1,58	84,87	15,13	100
MT	3.586	442	4.028	1,70	0,90	1,55	89,03	10,97	100
AM	2.663	504	3.167	1,26	1,02	1,22	84,09	15,91	100
MA	2.753	285	3.038	1,30	0,58	1,17	90,62	9,38	100
RN	2.104	484	2.588	1,00	0,98	1,00	81,30	18,70	100
PB	1.776	678	2.454	0,84	1,38	0,94	72,37	27,63	100
SE	2.038	357	2.395	0,97	0,73	0,92	85,09	14,91	100
PI	2.164	185	2.349	1,03	0,38	0,90	92,12	7,88	100
AL	1.842	181	2.023	0,87	0,37	0,78	90,16	9,84	100
TOTAL GERAL	211.027	49.176	260.203	100	100	100	81,10	18,90	100

Fonte: Revista Brasileira de Contabilidade, Órgão Oficial do Conselho Federal de Contabilidade, nº 33, Abril/Junho de 1980, p. 51.

go anterior são privativos dos contadores diplomados."

O Conselho Federal de Contabilidade, por sua vez, para dirimir dúvidas suscitadas na interpretação do artigo 25 a cima editou a Resolução nº 107/58 definindo em detalhes os "Serviços de Contabilidade", a "Execução e Supervisão dos Serviços de Contabilidade", os "Serviços Paracontábeis" , a "Atribuição e Competência dos Contabilistas", a "Atribuição e Competência dos Contadores" e as "Atribuições e Competência das categorias Profissionais no campo do Magistério".

Considere-se, ainda, que além da legislação específica para a profissão e das resoluções do Conselho de fiscalização, outros textos legais reforçam a obrigatoriedade da assinatura de contabilista legalmente habilitado em livros e documentos, como é caso das legislações do imposto de renda e da Lei das Sociedades por Ações.

Na estrutura da profissão a figura do Auditor Independente é um caso à parte, apesar de suas atividades estarem inseridas e serem inerentes das atribuições do Contador ou Bacharel em Ciências Contábeis.

Com o surgimento da obrigatoriedade dos serviços de auditoria independente para determinados casos, como é para as sociedades de capital aberto, aflorou-se as dúvidas de definições das atribuições dos Contabilistas.

O Conselho Federal de Contabilidade, através da Resolução nº 317/72, criou um Cadastro Especial de Auditores Independentes, quando os próprios já estariam registrados naquele Conselho, na categoria de Contador.

O Banco Central do Brasil com a Resolução nº 220/72 e da Circular nº 178/72 instituiu o registro de Auditor Independente.

Dessa forma esses profissionais além de já estarem registrados como Contabilista por força de lei tinham ainda que se cadastrar como Auditores Independentes junto ao Conselho e ao Banco Central.

Observe-se que a preocupação de ambas entidades foi com o preenchimento de formalidades para a concessão de re

gistro e nunca com a habilitação, ou melhor, capacidade técnica do Auditor Independente, que se diga, deve ser um verdadeiro guardião das corretas práticas contábeis.

Com a Instrução nº 4, de 24 de outubro de 1978, da Comissão de Valores Mobiliários que exige o registro de Auditor Independente para que ele possa exercer atividade no mercado de valores mobiliários, o Conselho Federal de Contabilidade revogou a sua anterior Resolução, ficando então somente o registro original naquele órgão e na CVM exclusivamente para os serviços de atividades fiscalizadas por esta.

A forma como se estruturou a carreira do Contabilista brasileiro, a sua composição e prerrogativas, permite-nos entender a sua atuação frente ao desenvolvimento da Contabilidade em nosso País.

A legislação profissional com suas marchas e contramarchas até atingir uma posição definitiva, admitiu, por razões nem sempre compreensíveis, a habilitação, mediante exames de qualificação ou meros provisionamentos circunstanciais, de praticamente todos aqueles que de uma forma ou de outra estivessem ligados à Contabilidade, e, assim quase que por decorrência manteve duas categorias profissionais para um mesmo mercado de trabalho.

O quadro dos Contabilistas Registrados apresentado anteriormente, demonstra-nos, além de outras conclusões, que dele se possa extrair, que no conjunto geral somente 18,9% dos profissionais registrados o são na categoria maior, apesar do curso superior existir há três décadas e meia, e, sem levarmos em conta os registrados nessa categoria que não passaram por um curso dessa natureza, vemos que o mercado é atendido em sua grande maioria (81,1%) por Técnicos em Contabilidade, formados em nível secundário voltado quase que exclusivamente para a execução das "tarefas" contábeis.

O mercado de trabalho absorve os Contabilistas por duas razões básicas, a primeira e provavelmente a maior

e quase exclusiva no passado, a obrigatoriedade legal em se manter um profissional responsável por sua escrituração, e a segunda por necessidade de se ter um sistema de informações contábeis úteis para finalidades gerenciais.

Esse panorama tem-se alterado, felizmente, nos últimos anos, pois, a menos de uma década passada a categoria de Contadores no conjunto geral atingia menos de cinco por cento dos profissionais registrados.

Contribuiu para isso, sem dúvida "a necessidade" por parte das empresas e também a evolução econômica e a complexidade legislativa desse período.

Com um mercado de trabalho garantido por força de lei, efetuando uma contabilidade que visava atender simplesmente finalidades quase que exclusivamente legais, em particular as tributárias, executando tarefas não contábeis, a grande maioria dos Técnicos em Contabilidade e muitos Contadores não conseguiram "vender" as finalidades e objetivos de um verdadeiro sistema contábil, não sentiam assim, motivação ou necessidade de ampliar os seus conhecimentos para fundamentar as suas práticas, em prejuízo do desenvolvimento da Contabilidade Brasileira.

3.4. AS ENTIDADES DE CLASSE

As Entidades de Classe por conjugarem os interesses dos profissionais representa, papel importante no desenvolvimento e divulgação da Contabilidade.

São exemplos disso a Sociedade de Contabilidade da França, o Instituto de Contadores da Inglaterra e as entidades americanas, que se destacam no estabelecimento de normas da disciplina e do exercício profissional.

Os Contabilistas americanos fizeram de suas entidades de classe as grandes responsáveis pelo desenvolvimento e disciplinamento da Contabilidade, onde entidades como o AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) e o AAA (American Accounting Association), como outras, desenvolvem intensas pesquisas e debates sobre procedimentos

e práticas contábeis.

No Brasil as entidades de classe foram e são inúmeras, porém, quase sempre voltados exclusivamente para interesses profissionais, relegando o interesse maior que deveria ser o desenvolvimento da Contabilidade.

Várias foram as Entidades criadas, desde as primeiras décadas deste século, em todo o Brasil como por exemplo o Instituto Brasileiro de Contadores (1915), o Instituto Paulista de Contabilidade (1919), a Academia Paulista de Contabilidade (1953), porém com o surgimento do Sindicalismo com uma estrutura formada pelos Sindicatos, Federações Regionais e Confederação Nacional, a maioria dessas associações profissionais deixaram de existir.

Os Conselhos Federal e Regionais de Contabilidade também tomaram o lugar de muitas associações, mas estes não devem ser entendidos como Entidades de Classe por terem como atribuições somente o registro e a fiscalização profissional.

Mais recentemente, antes da Resolução nº 220 do Banco Central, existiam algumas entidades brasileiras que congregavam os auditores independentes, onde se destacou o Instituto dos Contadores Públicos do Brasil que editou, em 1966, Normas de Auditoria e Normas Disciplinadoras da Escrituração e da Elaboração de Balanços.

Essas normas serviram de base para a Circular 179 do Banco Central, para as Normas e Procedimentos de Auditoria editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade e pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, que é hoje o único órgão que congrega os Auditores Independentes.

Existem atualmente ainda, o Instituto de Auditores Internos do Brasil e muitas outras Associações que congregam Contabilistas.

É necessário que as entidades de classe desenvolvam esforços no sentido do desenvolvimento da Contabilidade, principalmente nesta época em que a profissão ganha novo impulso, após a Lei das Sociedades por Ações, que se estudem e divulguem os Princípios de Contabilidade Geralmente

Aceitos, bem como práticas adequadas da disciplina, principalmente para reciclar os Contabilistas ainda não afeitos com os procedimentos decorrentes daquela legislação.

A propósito, o Conselho Federal de Contabilidade quando editou a Resolução 321/72, atribuiu ao Instituto dos Auditores Independentes a responsabilidade de codificar os princípios de contabilidade geralmente aceitos no Brasil, porém, isto ainda não foi realizado.

As entidades brasileiras, particularmente o IAIB (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil) precisam se corporificar para se antecipar e não permitirem que a Contabilidade se generalize somente através da legislação, e, somente conseguirão isso se se imporem tecnicamente.

3.5. A INTERAÇÃO LEGISLAÇÃO - CONTABILISTA

As origens históricas do comportamento da cultura legislativa brasileira, que sempre procurou solução dos problemas através de leis, e, muitas vezes editando textos que não condizem com os anseios ou as necessidades do meio para o qual se destinam, isto é, antecipa-se quase sempre, são bastante significativas para explicar o comportamento da evolução de nossa Contabilidade, onde os reflexos são imediatos.

Em face disso e das perspectivas de uma difícil mudança desse quadro, entendemos que exista necessidade, a curto prazo, de uma interação da legislação e os Contabilistas, estes através de entidades de classe, para que num prazo mais longo possamos reverter essa tendência de, na maioria das vezes, os textos legais representarem uma via de mão única.

São poucos os atos legislativos que sofreram colaboração dos profissionais, e quando ocorreu, foram atitudes isoladas nem sempre representativas do consenso da classe. Exemplos dessa natureza são a nova Lei das Sociedades por Ações cuja equipe responsável pelo projeto recebeu a influência de alguns poucos profissionais, e, a Circular 179

do Banco Central do Brasil, cuja inspiração foi exclusiva da classe dos Auditores, e quase uma transcrição das normas elaboradas pelo então Instituto dos Contadores Públicos do Brasil. Aliás esse fato proporcionou o surgimento de uma única entidade representativa dos Auditores Independentes, que é o IAIB, com a extinção de todos os demais.

Vemos que os poucos exemplos de normas legais com a participação de contabilistas, foram exatamente aqueles de melhor quilate e os que proporcionaram os maiores avanços contábeis, em que pese as suas falhas decorrentes da visão de poucos, que poderiam ter sido minimizados se tivesse uma participação mais representativa da classe.

Para que essa interação seja adequada, isto é, de ação mútua, é necessário primeiro uma união maior dos Contabilistas que sempre estiveram bastante dispersos, individualmente ou através das diversas associações, e, nessa conjugação preocupem-se primordialmente com a Contabilidade e suas normas, deixando os interesses profissionais mais para o Conselho Federal de Contabilidade e aos Sindicatos.

Além de discutirem os conceitos e princípios contábeis, divulgando-os a um maior número possível de profissionais para um desenvolvimento integrado de bons procedimentos contábeis, é necessário também que apoiem decisivamente os núcleos de pesquisas contábeis próprios ou em convênio com as universidades, para que estes representem continuamente o ponto de apoio técnico de acompanhamento da evolução da disciplina.

Diante da ausência de conhecimentos dos fundamentos contábeis acabam-se discutindo somente as práticas e na maioria das vezes em seus aspectos puramente ornamentais, e o que é pior, de práticas impostas através de atos legislativos, que diante de sua inflexibilidade tornam-se normas de conduta em todos os meios contábeis.

Se é de lei não se discute, cumpre-se, esta é a norma de conduta de muitos de nossos Contabilistas, totalmente influenciados pelos atos legais. São inúmeros os exemplos

de obras de contabilidade amplamente adotadas e de artigos escritos por profissionais em que a lei é o parâmetro.

Esses autores ou articulistas, contabilistas também, reforçam a "verdade" da lei, sem discutí-la mesmo que seja para concluir pela sua validade, irradiando assim para os menos capacitados e particularmente para os estudantes, que serão os futuros profissionais, um comportamento que se amolda aos mesmos já desde o período de sua formação.

Entre os vários exemplos existentes na literatura contábil, vamos citar alguns:

a) Erymã Carneiro² ao analisar "A Contabilidade e as Leis Fiscais" comenta:

"Inúmeras leis fiscais dos diversos entes territoriais e várias normas de natureza para-fiscal, estatui preceitos vários que as empresas devem observar, estabelecendo também sanções pela sua inobservância ou má observância."

e mais adiante sentencia:

"Tem, por isso, as empresas, que adaptar a contabilidade e os seus serviços de forma que ditas normas não sejam descuradas e não venham a sofrer as consequências de sua desídia, quase sempre penalizados com multas que agravam o resultado das suas atividades."

b) Herrmann Júnior³ ao tratar das avaliações patrimoniais assim finaliza:

"Também a lei do Imposto de Renda (Decreto-Lei nº 4.178, de 13.3.42), estabelecendo, em suas disposições relativas a lucros tributáveis, diversas restrições, contribui eficazmente para disciplinar a matéria de avaliações patrimoniais."

c) Armando Aloe⁴ trata as avaliações patrimoniais exclusivamente com base nos preceitos do Imposto de Renda, es

² CARNEIRO, Erymã — Aspectos Fiscais da Contabilidade. Biblioteca do Contador, Rio de Janeiro, Ed. Financeiras, 1960, v. 6, p. 28.

³ HERRMANN Jr., Frederico — Op.cit., p. 182

⁴ ALOE, Armando — Contabilidade Geral e Aplicada. 5 ed. São Paulo, Atlas, 1970, p. 50-53.

crevendo:

"Em nosso País, o Regulamento do Imposto de Renda fixou normas quando diz o seguinte:"

transcrevendo a legislação daquele tributo e adicionalmente a da antiga lei das Sociedades por Ações.

d) Aloe⁵ em outra obra expõe diversos dispositivos legais:

"Para a avaliação dos estoques de mercadorias, existem vários critérios, todavia, para serem evitadas dificuldades de natureza fiscal, é recomendável obedecer as prescrições do Regulamento do Imposto de Renda, cujo artigo ..."

"O Regulamento do Imposto de Renda (...) permite deduzir do lucro bruto uma quota razoável destinada à formação de provisão para atender a perdas na liquidação de dívidas ativas, A jurisprudência a respeito admite uma provisão até o limite de 3% do valor dos créditos ..."

"O Regulamento do Imposto de Renda admite a formação de fundos de depreciação, A jurisprudência a respeito admite quotas anuais até o limite de ..."

"Há empresas, que depois de apurado o lucro líquido, constituem uma provisão para o pagamento do imposto de renda no exercício financeiro seguinte. Entretanto, como o imposto de renda pago sobre os lucros líquidos somente constitui um encargo do exercício em que o imposto é devido, o correto é reverter a provisão para a conta de "Lucros e Perdas", quando do pagamento do imposto, e considerar este como despesa do exercício."

Outros autores, de reconhecida aceitação também, apesar de não indicarem como normas os dispositivos fiscais acabam observando as suas implicações.

Mesmo após a disposição legal do § 2º do artigo 177 da Lei nº 6.404/76 que determinou a independência do siste

⁵ ALOE, Armando — Contabilidade Comercial. 2 ed., São Paulo, Atlas, 1969, p. 216, 223, 226, 245.

ma contábil em relação às leis tributárias e outros dispositivos, alguns autores ainda continua, a citá-los.

Assim como existem autores que em artigos de revistas especializadas condenam integralmente as novas normas contábeis introduzidas pela atual legislação comercial.

Esse contexto ao invés de contribuir para a melhoria do nível técnico de nossos Contabilistas e estudantes, acabam por confundí-los ainda mais, revelando-nos que a necessária interação não existe a contento, existindo sim uma influência bem acentuada das Leis sobre os Contabilistas.

3.6. O CONTABILISTA E OS OBJETIVOS DA CONTABILIDADE

Como se depreende do exame realizado neste capítulo , no passado, o Contabilista adquiria seus conhecimentos através de uma aprendizagem que se baseava na prática de escrituração, em processo de imitação e repetição. O próprio ensino e os livros textos ensinavam como fazer para realizar os registros e preparar demonstrações contábeis , deixando de explicar os fundamentos do que propugnavam, isto é, transmitiam o que fazer sem esclarecer o por quê se fazia.

À época, como os objetivos eram simples, tal aprendizado poderia ser válido, porém, com a evolução econômica experimentada pelo Brasil, em que as operações se tornavam mais complexas, as atividades empresariais ampliavam-se e os usuários das informações contábeis multiplicavam-se, o Contabilista teve que acompanhar esse desenvolvimento, que exigia, não somente o uso das técnicas anteriormente utilizadas, mas também dos fundamentos para aplicá-las.

As normas e os fundamentos contábeis atualmente existentes em nosso País, principalmente após a nova legislação comercial, são de excelente nível, mas parece um contrasenso que a grande maioria de nossos Contabilistas não possuem um nível técnico suficiente para adotá-las.

Essas normas, é claro, são frutos da experiência e do conhecimento de Contabilistas brasileiros que colaboraram

no projeto desses textos legais, contribuindo assim para o desenvolvimento da Contabilidade Brasileira, mas o ideal teria sido que elas representassem o consenso de grande maioria dos profissionais, não havendo inclusive necessidade de serem impostas através de Lei.

Não se trata de atribuir responsabilidades, mas talvez, estas nem caibam na totalidade a esses Contabilistas, pois eles carregam o resultado de todo um contexto em um meio que lhes moldou um padrão de comportamento.

Formou-se um verdadeiro círculo vicioso na transmissão de práticas e procedimentos contábeis. O início da aprendizagem por imitação e repetição gerou toda uma forma de comunicação, através do ensino, dos livros textos, das práticas, das Entidades responsáveis pela disciplina e pela legislação que amalgamou a maioria dos Contabilistas, que ainda guardam essa forma de ser, em detrimento da evolução da disciplina, por se verem muitas vezes tolhidos pelas circunstâncias em sua criatividade.

Evoluíram as práticas sem o acompanhamento dos seus fundamentos teóricos, sempre baseados em um sistema de escrituração, muitas vezes de pouca utilidade e que pouco contribuíram para desfazer a imagem pública que se fazia, no passado, do Contabilista que era de um escriturário especializado, com reflexos na própria imagem da Contabilidade.

Não se discutia conceitos e esses relacionados com os procedimentos, a ponto de, em épocas tão recentes, encontrarmos textos didáticos referindo-se ao regime de competência como sendo matéria de Contabilidade Pública. O próprio órgão responsável pelo registro e fiscalização da profissão, diga-se dirigido por Contabilistas, o Conselho Federal de Contabilidade, muito contribuiu para essa situação.

As posições assumidas por esse órgão demonstrava a idéia que se fazia da Contabilidade, como por exemplo, em sua Resolução nº 94/58 em que declarou atividade privativa dos Contabilistas a escrituração dos Livros Fiscais, ex -

plicitando-nos considerandos da mesma, o seguinte trecho:

"Considerando que escrituração fiscal é escrituração; que escrituração é setor privativo dos Contabilistas, não importa que seja comercial, fiscal, trabalhista de regime privativo; se é escrituração, deve ser feita sob a responsabilidade de um contabilista profissional."

Também em sua Resolução nº 107/58, em que regulamentou as atribuições profissionais previstas no Decreto-Lei nº 9.295/46, existe uma grande preocupação em atribuir aos Contabilistas uma enorme gama de serviços, sem a preocupação de seus objetivos, definindo inclusive os "serviços paracontábeis".⁶

Essa forma de conduta dos contabilistas dirigentes do CFC é um reflexo da atuação dos profissionais, que sempre se preocuparam em demasia com tarefas não contábeis, herança do passado quando respondiam por quase todos os trabalhos do escritório.

Por outro lado a legislação tributária também contribuiu para essa atuação, criando controles cuja responsabilidade pela execução recaíram nos Contabilistas, que mantendo a tradição aceitavam-nas, e o que é pior, desenvolvendo toda uma mentalidade fiscalista

Essa mentalidade deturpava os objetivos dos sistemas contábeis existentes, que se voltaram para o atendimento dos objetivos tributários, em decorrência da ausência de conceitos que pudessem se contrapor às práticas da legislação fiscal.

A falta de definição dos objetivos da Contabilidade não ocorria somente aos Contabilistas das empresas, mas também no próprio ensino da disciplina e a uma grande parcela dos autores de obras sobre Contabilidade, que traziam inseridas em seus textos as disposições da legislação e como realizá-las contabilmente.

Esse contexto tem se alterado nos últimos anos, mas

⁶ V. Apendice B, Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade

foi ele o grande responsável por não ter a Contabilidade atingido já a mais tempo uma maior posição em nosso País.

Entendemos que o Contabilista deva ser um elemento criativo e conhecedor dos conceitos ou melhor de toda a fundamentação teórica da disciplina para aplicá-los em suas práticas, podendo assim definir inicialmente os objetivos do sistema contábil voltados para as finalidades que justificaram a sua implantação e operação.

As práticas contábeis são inúmeras e variadas, mas para bem aplicá-las é necessário primeiro definir ou estabelecer as finalidades do sistema de informações, e, para isso é de importância fundamental o conhecimento da Teoria da Contabilidade para guiar o raciocínio adequado, no relacionamento dos conceitos com as finalidades, permitindo o planejamento de técnicas e procedimentos que atinjam os objetivos, segundo as características envolvidas.

Diversos já são os livros disponíveis para os nossos Contabilistas que definem os objetivos da Contabilidade e discutem os princípios que devem nortear os sistemas de informações, em grande contraste com vários outros do passado, entre eles destacamos as seguintes colocações:

a) O prof. Sêrgio de Iudícibus⁷ que ensina:

"O ponto de partida fundamental para qualquer disciplina ou campo de estudo é estabelecer os limites de sua atuação e seus objetivos."

b) Os autores Jaedicke e Sprouse⁸ que definem:

"O sistema de informações (contábil) da firma dependerá de combinação das opções de medidas que foram escolhidas. Logo, o problema de política contábil deve ser resolvido como condição necessária para fazer o sistema funcionar."

c) Os autores McCullers e Daniker⁹ que definem:

⁷ IUDÍCIBUS, Sêrgio.— op.cit., p.16

⁸ JAEDICKE, R.K. e SPROUSE, R.T.—Fluxos Contábeis: Rendas, Fundos e Capital. 1 ed., São Paulo, Atlas, 1974, p.24

⁹ MCCULLERS, L.D., e VAN DANIKER, R.P.—Introdução à Contabilidade Financeira. Rio de Janeiro, Interciência, 1978, p.4.

"A finalidade da Contabilidade é fornecer informação quantitativa fundamentalmente de natureza financeira, como entrada para o processo de tomada de decisão."

d) Kemp¹⁰, diz:

"Para que os sistemas contábeis sejam realmente eficientes, devem eles ser montados em função das necessidades e das circunstâncias em que opera a empresa para a qual se destinam."

Vivemos atualmente um período de transição, com normas contábeis desenvolvidas por Contabilistas ou editadas através de leis, para as quais a maioria dos profissionais não foram ou não estão preparados. É necessário, pois, que esses Contabilistas se inteirem dos conceitos e princípios contábeis geralmente aceitos, contribuindo para um desenvolvimento contábil integrado por toda a classe e não somente por alguns grupos expoentes.

3.7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

As influências dos Contabilistas no desenvolvimento da Contabilidade em nosso País fizeram-se sentir ao longo de sua história, mas a custo de um caminho bastante longo e turtuoso, e graças à ação e desempenho de alguns que, independentemente do contexto reinante, absorveram e desenvolveram conceitos e práticas da Teoria da Contabilidade, posteriormente refletidas em nossa legislação, através da qual se generalizaram.

¹⁰ Kemp, op.cit., p.31

CAPÍTULO IV

O ESTÁGIO ATUAL E OS HORIZONTES DA CONTABILIDADE E DA PROFISSÃO

4.1. DO PASSADO AO ESTÁGIO ATUAL

O desenvolvimento da experiência brasileira em Contabilidade, ao longo de toda a sua existência, não ocorreu de forma uniforme e natural, com a participação direta de seus elementos mais envolvidos, que são os Contabilistas e os usuários das informações contábeis (particularmente as empresas), mas em períodos de progressos e estagnações, com uma característica marcante da participação da legislação como a principal responsável por essas fases, à luz de diferentes tendências contábeis externas e de transformações sociais, econômicas e culturais.

De um passado em que o sistema contábil resumia-se em escrituração, executado às vezes pelo próprio empresário e outros por escriturários especializados que apreendiam por imitação e repetição, e que servia somente para os comerciantes de então, segundo as suas necessidades, passamos, após três séculos, a fase em que os registros e demonstrações tornaram-se obrigatoriedade consignada em lei.

Esse fato ampliou a utilização de sistemas contábeis com a conseqüente ampliação do mercado de trabalho dos profissionais e marcava o princípio da característica de envolvimento governamental na Contabilidade.

Dessa maior procura por profissionais de Contabilidade, por absoluta obrigatoriedade de cumprir a lei, surgia o ensino da disciplina, inicialmente de forma rudimentar, posteriormente sistematizada e já concedendo títulos, até ser oficializado.

A partir de então, acentuou-se os bruscos avanços das práticas contábeis, com a obrigatoriedade, através de lei, de não mais somente se manter um sistema contábil mas também que este estivesse sob a responsabilidade de um Contabilista legalmente habilitado, que ampliava ainda mais as

necessidades por esses profissionais, provocando consequentemente constantes alterações na estrutura do ensino da disciplina.

O desenvolvimento econômico já se acentuava quando surgiu a primeira lei das Sociedades por Ações que legava às empresas e aos Contabilistas todo um conjunto de normas e procedimentos contábeis, envolvendo definitivamente a Contabilidade na rigidez dos textos legais.

Em decorrência a legislação tributária, através do imposto de renda, incorporava as normas da legislação comercial e estendia-as a todos os demais contribuintes, e, ambas deram uma novo avanço à Contabilidade.

Surgia logo após uma nova regulamentação para o ensino, estruturando-o em dois níveis, médio e superior, que assim após duas décadas de constantes modificações alcançava um estágio que parecia definitivo. Isto permitiu a regulamentação da profissão também em dois níveis e a criação do Conselho Federal e Regionais de Contabilidade para o registro e fiscalização da profissão.

A lei que regulamentou a profissão e, também posteriormente o órgão fiscalizador por ela criado, delimitavam as atividades e prerrogativas da classe dos profissionais.

Paralelamente a legislação fiscal aumentava gradativamente as suas influências nas práticas contábeis. Nesta fase surgia o primeiro núcleo de pesquisas contábeis que viria mais tarde influir decisivamente nos métodos de ensino da Contabilidade.

Todo esse período foi inspirado na Escola Italiana de Contabilidade que nos delegava as suas virtudes e suas falhas.

A unidade de pesquisas da USP ao lado das empresas internacionais de auditoria começavam a influenciar a utilização no Brasil, de práticas e conceitos norte-americanos.

Essas novas práticas conjuntamente com novos métodos de ensino da Contabilidade inspiraram um novo avanço legislativo que foram a resolução e circulares do Banco Central, acabando por se refletirem no maior marco legislativo bra-

sileiro em matéria contábil, que foi a nova lei das Sociedades por Ações.

Isto provocou uma verdadeira "revolução" na teoria e prática da Contabilidade obrigando a legislação fiscal a mudar o seu comportamento, que até então era a grande responsável pelos procedimentos contábeis praticados pela maioria de nossos Contabilistas.

As mudanças, após períodos de estagnação, encontravam sempre os nossos profissionais, em sua grande maioria, não preparados para aplicá-las, em decorrência das lacunas do ensino da disciplina e dos próprios Contabilistas acomodados sempre à sombra dos atos governamentais.

O caminho percorrido por nossa experiência em contabilidade até atingirmos o atual estágio, revela-nos, em síntese, as seguintes peculiaridades:

a) Como característica básica a participação constante da legislação através de órgãos ou agências governamentais, influenciando os procedimentos contábeis;

b) A manutenção de sistemas contábeis na maioria das vezes, para satisfazer a lei, com a conseqüente procura por Contabilistas, legalmente habilitados, que tinham assim um mercado de trabalho garantido;

c) Como consequência dos anteriores e devido às influências da legislação fiscal, os objetivos da maioria dos sistemas contábeis eram para satisfazer às necessidades tributárias.

d) O ensino da disciplina enfatizava a prática, sem a preocupação com os seus fundamentos teóricos;

e) Profissionais essencialmente práticos formados em nível médio cujo ensino não lhes proporcionavam capacidade técnica adequada;

f) A influência externa de duas diferentes escolas de Contabilidade, a Italiana e a Americana, com contribuições tipicamente brasileiras;

g) A total ausência de pesquisas contábeis durante quase toda a nossa história, somente rompida na última década e meia graças ao descortínio dos responsáveis pelo De

partamento de Contabilidade da FEA/USP;

h) A omissão das Entidades de Classe no que se refere aos fundamentos da Contabilidade.

4.2. OS PRIMEIROS PASSOS NA DISTINÇÃO ENTRE OS OBJETIVOS CONTÁBEIS E FISCAIS

A promulgação da Lei nº 6.404/76, nova lei das Sociedades por Ações, acompanhada do Decreto-Lei nº 1.598/77, que adaptou a legislação do imposto de renda aos dispositivos daquela, veio abrir novos horizontes para a Contabilidade Brasileira e para a profissão.

Em primeiro lugar por consignar explicitamente em seu texto a independência da manutenção de uma Contabilidade para finalidades estritamente contábeis, desvinculando-a das práticas adotadas pelo imposto de renda ou outras legislações específicas.

Na adaptação da legislação fiscal aos novos dispositivos da lei comercial isto ficou também consignado explicitamente, inclusive com a criação de um registro especial para os lançamentos de adaptações do resultado do exercício ao lucro tributável, e abrindo a possibilidade de se criar outros registros auxiliares.

Em segundo lugar por dar maior importância à Contabilidade quando incorpora em seu texto disposições puramente contábeis e novas técnicas e práticas até então desconhecidas pela maioria dos profissionais brasileiros.

Em terceiro lugar por permitir que as normas contábeis brasileiras atingissem, oficialmente, dentro das nossas características, uma maturidade que se equiparava aos padrões internacionais mais evoluídos, legando-nos, assim, uma estrutura capaz, desde que bem utilizada e até melhorada para as características nacionais, de nos proporcionar em futuro progressos contínuos que valorizem cada vez mais a disciplina.

Quanto à profissão, os reflexos mais imediatos serão

sentidos por aqueles Contabilistas mais capazes que serão bastante solicitados, e, num futuro mais a médio ou longo prazos, há possibilidade de o mercado (as empresas) buscarem profissionais para atender às suas necessidades não exclusivamente em decorrência da lei, mas por terem entendido a importância da manutenção de bons sistemas contábeis, baseados em corretos princípios e práticas.

Além disso tudo, haverá reflexos no ensino da disciplina, onde essas normas deverão ser ensinadas, e o que é mais importante, com os fundamentos teóricos necessários, que poderá mudar o quadro atual da profissão que possui um maior contingente de profissionais advindos do nível médio da estrutura educacional.

Porém, isso é um rompimento bastante radical dentro de nossas características históricas, pois, a nova estrutura contábil contém normas e conceitos bem mais elevados do que a qualidade média de nossos Contabilistas, que estão ainda, muito apegados às práticas anteriormente impostas através da legislação do imposto de renda.

É necessário primeiro que esses profissionais e também as autoridades fiscais reconheçam o papel da Contabilidade e seus objetivos, absorvendo conceitos e técnicas propugnadas pela legislação comercial à luz da Teoria Contábil.

Caso contrário, de nada adiantará possuímos atualmente boas normas, se elas não forem entendidas em toda a sua extensão, correndo assim o risco, de estarmos vivendo mais um período de estagnação.

Papel importante nesta fase está reservado aos Auditores Independentes, que deverão zelar pela aplicação adequada dos princípios contábeis geralmente aceitos, apesar de termos um certo receio do comportamento de alguns desses profissionais em fase do que a esta altura já se tem observado, como os exemplos apontados no item 2.2., do capítulo II.

Quanto ao comportamento dos usuários das informações

contábeis, em face da lei, fica mais difícil de se apontar qualquer perspectiva de caráter geral, pois, se tememos as repercussões ao nível profissional, que deve possuir um mínimo de discernimento contábil, não nos arriscamos quanto aos usuários que, pelo menos em tese, estão menos preparados para tal, particularmente os investidores que sequer sabemos qual a sua postura diante de informações contábeis.

Julgamos, porém, que pelo menos ao nível das empresas, onde nos parece ser o único alvo certo de repercussão, no campo dos usuários, a absorção em muito dependerá do comportamento dos Contabilistas, pelo menos naquelas de menor porte.

Será também muito importante a postura que vier a ter a CVM (Comissão de Valores Mobiliários) nas normas que editar e na fiscalização das sociedades de capital aberto e dos auditores independentes, pois, o comportamento dessas empresas, se correto, repercutirá para as demais empresas. E, adicionalmente, no fortalecimento do mercado de títulos e valores mobiliários, pela confiança transmitida aos investidores.

Mas, mesmo que, a repercussão venha a ser a melhor possível, não podemos nos esquecer que estamos ainda no início de uma nova era para a Contabilidade e a Profissão e dependentes da legislação comercial. Será necessário também que aproveitando a estrutura atual e a nossa experiência criem-se condições para que num futuro o nosso desenvolvimento contábil seja uma constante, independente da legislação, com características próprias para a nossa realidade, sem necessidade de importarmos conceitos e técnicas externas, isto é, uma verdadeira Escola Brasileira de Contabilidade.

4.3. A CONJUGAÇÃO DE ESFORÇOS PARA O CONSENSO PROFISSIONAL EM APÓIO À CONSOLIDAÇÃO

Se é verdade que a Lei nº 6.404/76 legou-nos uma estrutura contábil que rompeu com hábitos e práticas condená

veis, já de a muito não aceitas tecnicamente, mas que continuavam sendo aplicados, não menos verdade é que essa nova estrutura ainda não foi totalmente absorvida pela classe profissional.

Se o estágio atual é uma sólida base para um futuro promissor, e para que este realmente o seja, é necessário primeiro, isto é, em curto espaço de tempo, que se consolide essa estrutura através de um consenso profissional.

Parece-nos que essa consolidação só será atingida na medida em que todos ou a maioria dos Contabilistas se conscientizem das qualidades das normas e práticas atuais, mas para isso, seria necessário que esses profissionais não somente entendesse como aplicá-las, mas também, penetrassem nos seus conceitos e fundamentos.

A grande maioria de nossos técnicos em Contabilidade e também de muitos Contadores, por defeitos de formação não possuem os conhecimentos necessários da Teoria da Contabilidade para que pudessem absorver os novos preceitos e bem aplicá-los.

Vemos então, que esse vazio deixado por deficiências do passado, precisa ser preenchido, para que forme juntamente com a experiência já adquirida uma coluna de sustentação da contabilidade Brasileira. Isto demanda uma união de todos (profissionais, docentes, pesquisadores e principalmente das entidades de classe, e talvez, até dos organismos oficiais) em prol da disciplina.

Esperamos daqueles que possuem uma qualidade técnica superior e com capacidade suficiente de atender à procura do mercado de trabalho, uma visão clara de que o objetivo maior, neste momento, é a da cristalização e elevação da Contabilidade, do que certamente decorrerá uma valorização da profissão, em benefício de todos, sem exceção.

Seria necessária uma verdadeira "campanha" de conscientização da classe dos Contabilistas, que para atender às necessidades presentes, julgamos que seria suficiente o estabelecimento dos objetivos gerais da Contabilidade e um mínimo satisfatório de conceitos dos princípios contábeis

geralmente aceitos.

No contexto atual esse programa poderia ser elaborado através do IAIB (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil) em conjunto com a CVM (Comissão de Valores Mobiliários) contando com o auxílio das universidades (em particular com a FEA/USP) e com a colaboração do Conselho Federal de Contabilidade.

Uma vez elaborado o programa mínimo ele deveria ser divulgado de forma a atingir a um número maior possível de Contabilistas, em todo País, podendo-se utilizar para a sua operacionalização a atual estrutura dos Conselhos Regionais, dos Sindicatos e Federações, que nos parece cobrem quase todo o território nacional.

Se a classe dos Contabilistas nunca foi totalmente unida, entendemos que no momento que vivemos uma fase de transição, o mínimo que se possa esperar é a união de todos para que dentro em breve não venhamos a reivindicar novas medidas legais em prol da Contabilidade e da Profissão.

4.4. AS PERSPECTIVAS DA CONTABILIDADE E DA PROFISSÃO

O panorama da Contabilidade Brasileira e da Profissão, extraído do perfil histórico e do quadro atual, mostra-nos a existência de contrastes acentuados que poderiam gerar um pessimismo quanto ao futuro.

Porém, mesmo que nada se realize, parece-nos que o estágio atingido é irreversível, e, o que de pior possa acontecer, caso se mantenha o comportamento histórico, é de o progresso contábil brasileiro e da profissão ser lento e dependente da legislação e de correntes externas.

Mas, julgamos que atingimos uma maturidade em matéria de ensino e de normas contábeis que nos permite ter uma evolução constante e consistente, sem necessidade de importarmos técnicas e procedimentos, e até quem sabe disvincularmos a Contabilidade das normas legais, desde que se al-

tere a postura e se modifique algumas de nossas características.

Entendemos que entre todas as circunstâncias que pudermos imaginar para um progresso de nossa Contabilidade , a principal e diria até, fundamental, seria a Pesquisa, não somente de procedimentos e técnicas, mas também do próprio comportamento de todos aqueles que estão, direta ou indiretamente, envolvidos com a disciplina, e, adicionalmente outras condições nas áreas do ensino e da profissão fazem-se necessárias.

Ao nosso ver, acreditamos que, nas circunstâncias, as condições que certamente contribuirão para o desenvolvimento pretendido são:

a) Pesquisas Contábeis

Como já afirmamos, é a pesquisa fundamental no desenvolvimento da disciplina. Estas devem envolver o campo dos princípios e procedimentos para guiar a Contabilidade Brasileira, e também, pesquisas no campo do comportamento para se poder estabelecer os objetivos a serem alcançados.

Como prioridade, temos a impressão, que as pesquisas comportamentais poderão até influenciar ou orientar a dos princípios e procedimentos, uma vez que, desconhecemos quase que por completo as necessidades e reações dos usuários das informações contábeis.

Temos no Brasil um campo imenso a ser explorado em matéria de pesquisas, estudos e investigações, como por exemplo:

— A economia brasileira possui agentes econômicos de todas as espécies, pequenas, médias e grandes empresas, de capitais nacionais, públicos e privados e de capitais estrangeiros. Qual será o grau de informações contábeis para cada um desses agentes?

Os mesmos princípios e procedimentos contábeis se aplicariam a todos eles?

— A administração, particularmente a profissional , tem tido nos últimos anos um crescimento acentuado. Quais as expectativas desses profissionais em relação ao sistema

contábil?

— O setor público brasileiro utiliza-se de um sistema contábil complexo e com finalidade quase que exclusiva de controle. Até que ponto esse sistema é eficiente? Não se poderia criar um modelo ou sistema para se medir eficiência?

— A capitalização das empresas privadas deverá cada vez mais caminhar para o mercado acionário, e é imprescindível que isso aconteça. Que tipo de informações deseja o nosso investidor? Quais as características do investidor brasileiro? As atuais informações prestadas são úteis para a decisão de investir?

— Não temos até hoje um rol de princípios geralmente aceitos que sejam totalmente aplicados ao Brasil. Quais seriam esses princípios?

— Quais as características dos diferentes ramos de atividades de nossa economia?

— e tantas outras pesquisas ...

O prof. Stephen C. Kanitz, diretor de Pesquisas da FIPECAFI (Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras) do Departamento de Contabilidade da USP, ao apresentar uma lista contendo noventa e nove sugestões de pesquisa na área contábil afirma:

*"um dos problemas atuais da Ciência Contábil no Brasil é o reduzido número de pesquisas sendo feitas na nossa área. Especialmente no campo de pesquisas práticas que apontem soluções aos problemas especiais da Contabilidade deste País."*¹

Os estudos, pesquisas e investigações não cabem somente às Universidades, mas também a outras instituições, e nestas particularmente as entidades de classe e até a organismo governamentais, como por exemplo a CVM (Comissão de Valores Mobiliários).

Temos a impressão que para as entidades de classe in

¹ KANITZ, S.C.—Pesquisas em Contabilidade, Revista Brasileira de Contabilidade, (32): 34-35, Jan/Mar. 1980.

teressa fundamentalmente as pesquisas na área de princípios e procedimentos contábeis.

Pelo menos de nosso conhecimento a única instituição brasileira a realizar pesquisas sobre Contabilidade é a Faculdade de Economia e Administração da USP, através de seu Departamento de Contabilidade.

Apesar de todo mérito que isso representa achamos que em razão da grandeza deste País, isto só não basta, é necessário que outras universidades e também outros organismos realizem pesquisas na área contábil.

É claro que o desenvolvimento dessa atividade demanda recursos, financeiros e humanos, os primeiros tão escassos ultimamente, principalmente nas instituições de ensino. Mas é necessário uma conjugação de esforços principalmente do governo e das Entidades de Classe nesse sentido.

Entendemos que organismos como o Conselho Federal de Contabilidade e a CVM deveriam destinar recursos para pesquisas através de convênios com as universidades. O Conselho buscando esses recursos nos próprios meios profissionais que são um dos maiores interessados e a CVM nas sociedades de capital aberto que poderiam ser beneficiadas com determinadas pesquisas.

b) Valorização da Profissão

O atual quadro de composição das categorias profissionais apresenta-nos mais de oitenta por cento dos Contabilistas formados em nível médio, com prerrogativas profissionais que atendem o mercado maior que é o da escrituração e assinatura das demonstrações contábeis.

Parece-nos que isto é fruto de nosso passado ou mesmo das origens do ensino da disciplina quando não existiam os cursos superiores. Nas circunstâncias de então podem ser perfeitamente válido, principalmente, se levássemos em conta a conjuntura econômica da época.

Entendemos que nas circunstâncias atuais essas razões

deixaram de existir, pois, a responsabilidade dos Contabilistas é muito grande em face do tipo de ensino ministrado nesse nível e da falta de maturidade dos alunos egressos dos cursos Técnicos em Contabilidade, e o que é pior, hoje até a nível de ensino supletivo.

Para uma maior qualificação profissional não bastam três anos de estudo de contabilidade a alunos em uma faixa etária que não conseguem alcançar a importância ou a amplitude da Contabilidade.

Esta é uma das principais razões da falta de conhecimento dos fundamentos das práticas contábeis, pois, na extensão dos cursos médios conjugado com a capacidade de absorção de seus alunos só é possível realmente ensinar a prática contábil e voltada basicamente para a execução das mesmas, sendo necessário, portanto, o estudo em nível superior.

Por essas razões entendemos que seja necessário atribuir as prerrogativas para o exercício da profissão somente aos Bacharéis em Ciências Contábeis, deixando aos Técnicos em Contabilidade as tarefas que auxiliem os Contadores.

Os efeitos dessa medida somente seriam sentidos a médio e longo prazos em face dos direitos adquiridos pelos Técnicos, já formados e registrados e dos atuais alunos matriculados.

Seria necessário ainda que os atuais técnicos em Contabilidade fossem incentivados a ingressarem nos cursos superiores através de algum mecanismo de motivação tipo bolsa de estudos.

Entretanto, como são poucos os bons cursos de Ciências Contábeis, seria necessário também que a admissão como profissionais registrados fosse realizada mediante exame de qualificação a exemplo do que ocorre nas lides jurídicas ou mesmo em outros países como os Estados Unidos.

O mesmo critério de exame de qualificação deveria ser aplicado para o exercício da auditoria independente.

Acreditamos que uma única categoria profissional alia

da a exames de qualificação tanto para Contadores como para Auditores Independentes viria proporcionar uma valorização profissional, tendo como consequência um melhor "tratamento" dos princípios e normas contábeis, ganhando com isso a disciplina, os profissionais e por reflexo os usuários das informações contábeis.

c) O Ensino da Contabilidade

As falhas do ensino da Contabilidade no Brasil são de certa forma responsáveis pela baixa qualidade de alguns profissionais que atuam no mercado de trabalho.

Essas falhas poderiam ser divididas em estruturais e conjunturais. Nas falhas estruturais classificaríamos a metodologia do ensino e a disposição curricular, e, nas conjunturais a expansão repentina dos cursos universitários, que gerou um excesso de alunos por sala de aula e a falta de mestres qualificados, repercutindo na qualidade do ensino ministrado.

A metodologia do ensino de contabilidade utilizada ainda em muitos cursos superiores guarda reflexos de nosso passado com grande ênfase às práticas e pouco ou quase nenhum fundamento teórico, tomando como parâmetro aqueles indicados na legislação, particularmente, na fiscal.

A disposição curricular é consequência de um currículo mínimo determinado pelas autoridades governamentais que não acompanhou a evolução da disciplina. Mas para o curriculum pleno (disciplinas obrigatórias, segundo o curriculum mínimo adicionadas das facultativas, escolhidas pelas instituições de ensino) existe certa liberdade quanto às matérias suplementares, e em vista disso, as falhas da disposição curricular, poderiam ser minimizadas, desde que, os responsáveis pela elaboração do currículo pleno (as instituições de ensino), tivessem perfeita visão de quais seriam essas matérias para complementar o mínimo obrigatório.

Estes problemas, encontrariam melhores soluções se

soubessemos, como prē-requisito, quais as necessidades dos diferentes usuārios dos serviços profissionais de contabilidade, isto é, o que espera o mercado de trabalho, dos Contabilistas. Entretanto, neste caso estamos envolvendo novamente a pesquisa, agora no campo do ensino.

Aliās, esta falha de visāo do mercado de trabalho nāo ocorre somente com o ensino da Contabilidade, mas em todos os outros.

Assim seria necessārio que se investigasse primeiro quais as qualidades e conhecimentos que necessitam ter os Contabilistas em face das exigēncias daqueles que irāo utilizar os seus serviços, para posteriormente, com base nessas necessidades se estabelecer o tipo de formaçāo a ser ministrado aos estudantes de Contabilidade.

Desenvolvermos uma estrutura curricular e uma metodologia de ensino com base somente nas expectativas de como deve atuar os profissionais; parece-nos que pode atē criar um viēs indesejāvel. Essas expectativas poderiam atē serem confirmadas em uma pesquisa a respeito, como tambēm, a investigaçāo poderia revelar-nos que o ensino imaginado como o ideal nāo o é, tendo que ser adaptado ou atē reformulado totalmente, com ênfase a determinadas matērias que estariam sendo colocadas em segundo plano, como métodos quantitativos por exemplo, ou atē mesmo nem sequer constassem inicialmente do currículo idealizado.

Poder-se-ia julgar que a pesquisa é desnecessāria, partindo-se do pressuposto de que o mercado tem absorvido os profissionais atē hoje formados na atual estrutura de ensino, porē, nāo podemos esquecer que existe uma obrigatoriedade de lei em mantê-los, e este fato simplesmente reforçaria a necessidade de investigaçāo.

Entendemos que de qualquer forma a pesquisa nesse campo é indispensāvel.

Quanto aos problemas conjunturais eles talvez possam ser mais difíceis de serem corrigidos, pois, grande parte deles decorrem de decisōes ou prioridades polıticas a se —

rem tomadas ou estabelecidas, principalmente pelas autoridades educacionais.

O aspecto da qualificação dos professores deve ser corrigido a médio prazo na medida que esses educadores ingressem em um curso de pós-graduação, que aliás já é condição obrigatória estabelecida pelos poderes competentes para a concessão de autorização para lecionar. É necessário também que se faça cumprir essa condição.

O que poderá dificultar a preparação ou melhor qualificação dos professores é o reduzido número de cursos de pós-graduação em Contabilidade existente em nosso País, que é resultado da própria estrutura de ensino da disciplina que vigiu até bem pouco tempo.

Como ampliar o número de cursos de pós-graduação se não temos recursos humanos suficientes nessa área, e o que é pior, o pouco que temos tem sido desestimulado pela falta de condições e baixa remuneração oferecida?

Enquanto a área educacional do ensino e a pesquisa não forem encarados como investimentos necessários e fundamentais para o futuro progresso do País, por maiores que forem os esforços dos docentes e pesquisadores, os resultados não serão satisfatórios, o que poderá, inclusive, prejudicar as tentativas de se solucionar os problemas estruturais.

A par dos problemas apontados, uma medida que deveria ser adotada imediatamente seria o estabelecimento de um estágio supervisionado e obrigatório, a ser realizado, nas empresas, públicas ou privadas, ou mesmo no serviço público e universidades, quando fosse o caso, pelos estudantes de Ciências Contábeis.

Entendemos que para os alunos de cursos diurnos, estes poderiam realizar o estágio no último ano do mesmo e para os dos cursos noturnos, após o término de seus cursos.

Estes estágios deveriam ser avaliados e somente quando aprovados, dar-se-ia por concluído o curso, quando então seria expedido o diploma de formação.

O estágio poderia ser substituído pelas atividades

profissionais na área, quando já exercidas pelo aluno, porém, mesmo neste caso poder-se-ia considerá-las como estágio e sujeitas também a avaliação.

A realização do estágio obrigatório aliado ao exame de qualificação para o ingresso no Conselho de Contabilidade, acreditamos que contribuiria para a valorização profissional e a evolução da contabilidade independentemente, de outras condições, inclusive o investimento na área do ensino e pesquisa pelo poder público.

d) Entidades de Classe

Na atual conjuntura brasileira no campo contábil, entendemos ser de grande relevância o papel a ser desempenhado pelas Entidades de Classe para o desenvolvimento da Contabilidade e a valorização profissional.

No momento em que o ensino da disciplina talvez não possa ser melhorado a curto prazo e foi-nos legado uma nova estrutura contábil através da legislação comercial, e, considerando que os profissionais sempre foram muito dispersos ou atomizados, parece-nos que grande parte da responsabilidade pela área contábil cabe a essas Instituições

Se até o momento presente elas pouco realizaram em prol da Contabilidade é chegado o momento de fazê-lo, não somente em face do contexto atual mas como um amparo constante e consistente em defesa dos bons princípios e procedimentos contábeis.

Mas a verdade é que a única entidade organizada em termos nacionais atualmente e sem vínculos oficiais, isto é, com liberdade de atuação, que não possuem os Sindicatos e Federações de Contabilistas, é o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IAIB), mas que talvez pelo pequeno número de membros que compõe o seu quadro associativo, pouco realizou em face das expectativas existentes quando de seu nascimento.

Como ele é uma entidade que congrega somente auditores independentes, e estes ainda serem em número reduzido no Brasil, é entendível o seu pequeno quadro associativo e

consequentemente esta seja a razão de não possuir recursos suficientes para destinar a estudos e pesquisas, tendo que se valer, no pouco que tem realizado em favor da profissão e da Contabilidade, do esforço e boa vontade de alguns poucos abnegados associados.

Em matéria de interesses quanto a disciplina estes são comuns a de todos os outros Contabilistas, mas no que se refere ao campo de atuação profissional, nem sempre, razão pela qual julgamos que outras entidades deveriam existir a nível nacional, como por exemplo uma Associação dos Contadores Brasileiros para congregar os profissionais que atuam vinculados às empresas, e também, uma Associação dos Docentes de Contabilidade para congregar os professores e pesquisadores da disciplina.

É preciso ressaltar que de nada adiantaria ter uma ou várias Entidades de Classe se elas não forem atuantes em favor da Contabilidade Brasileira, independentemente de seus interesses profissionais específicos, caso contrário, estariam incorrendo nos mesmos erros das demais instituições existentes ou que já existiram por esse Brasil afora.

No momento presente as Entidades de classe deveriam envidar esforços e recursos para legar à Contabilidade Brasileira todo um conjunto de Princípios e Procedimentos contábeis geralmente aceitos e também divulgar junto a toda classe, esses princípios e as corretas técnicas e suas práticas, em particular o IAIB, que segundo notícias através de seu boletim informativo já constituiu equipes de trabalho para tal finalidade, por ser, atualmente, a única instituição já organizada.

O IAIB, juntamente com as outras entidades sugeridas, deveriam conjugar esforços e também recursos, próprios ou em convênio, para os interesses comuns, que é a Contabilidade Brasileira.

Em razão da desunião que sempre existiu na classe contábil talvez possa parecer muita pretensão o que se propõe, ou seja, novas entidades, principalmente que elas sejam atuantes, mas pelo menos para aproveitar o que já existe, o

IAIB deveria propor ao Conselho Federal de Contabilidade , aos Sindicatos e Federações, as Universidades (em particular à USP) e também à CVM, a formação de um organismo ou comitê composto pelos melhores talentos de cada um, para , numa conjugação de recursos, traçarem os objetivos da nossa Contabilidade, e se possível, realizar estudos e pesquisas de interesse comum para a disciplina.

Essa união de esforços em prol da Contabilidade se faz necessária para o futuro contábil em nosso País, e quem sabe, possa ser a semente de uma maior atuação individual de cada uma, em separado, ou até venha aflorar a necessidade de instituições nacionais em cada área de atividade profissional, com comitês para os interesses comuns.

4.5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Se neste momento de transição da Contabilidade neste País, podemos nos rejubilarmos pela qualidade das normas , preceitos, princípios e práticas que já possuímos, devemos também considerar e ponderar que muito ainda precisamos realizar para elevar a disciplina ao reconhecimento de sua utilidade a todas as camadas da sociedade.

Se a qualidade técnica é boa o mesmo não pode ser dito em relação a maioria dos profissionais, e mesmo assim , temos contribuições criadas e desenvolvidas com marcas próprias, porém, a verdade é que atingimos o atual estágio importando procedimentos, inicialmente da Escola Italiana e ultimamente da Escola Americana, e, totalmente dependentes da institucionalização e imposição de práticas pela legislação comercial e tributária.

Se o mercado de trabalho é amplo para os profissionais de Contabilidade, com certeza não é fruto das qualidades da maioria dos contabilistas, e sim, de um mercado também imposto por lei.

Se hoje a Contabilidade é independente das práticas fiscais, isto ainda não foi totalmente absorvido pelas empresas e profissionais, em razão da ausência de objetivos

para um sistema contabil.

E, se as perspectivas da Contabilidade e da Profissão são promissoras, no momento atual, não podemos permanecer realizando, praticando ou até criando preceitos somente com base nos princípios norte-americanos, nos estudos e in vestigações de poucas instituições ou de alguns abnegados Contabilistas e generalizados através de lei.

Mesmo assim a Contabilidade se desenvolve, o ensino se realiza e o mercado se transforma valorizando os bons profissionais, basta olharmos para trás para que se compro ve isso, mas é necessário muito mais e em uma postura au - tência.

Muito ainda temos que desenvolver e conhecer no campo de princípios e procedimentos, na área do ensino e da pes quisa, na mudança de comportamento do profissional e das entidades de classe, para que o nosso progresso se circun creva como resultado da atuação daqueles todos ligados a disciplina, de forma harmônica e contínua, que acabe nos encaminhando em direção a uma autência Escola Brasileira de Contabilidade.

CAPÍTULO V

SUMÁRIO E CONCLUSÕES

Este capítulo tem a finalidade de condensar, para maior clareza, as conclusões que se encontram inseridas ao longo do texto do presente trabalho.

SUMÁRIO

O processo de desenvolvimento da Contabilidade no Brasil é marcado, por longo período de tempo, pela Escola Européia em geral, e a Italiana em particular. Progrediu acompanhando a evolução econômica e da administração, atingindo o estágio atual, já inspirada na Escola Americana. Dos inúmeros fatores que influenciaram essa caminhada, destacam-se a legislação e o Contabilista.

A legislação foi, na verdade, uma das grandes responsáveis pelo comportamento contábil brasileiro, atuando através da inserção de práticas e procedimentos em textos legais, tornando-os obrigatórios, quando derivados da legislação comercial, ou, servindo de parâmetros e limites, quando constantes da legislação fiscal.

O início da interferência dos textos legislativos na Contabilidade deu-se através do Código Comercial, em 1850, que pela primeira vez ditava normas contábeis de caráter geral. Prosseguiu com a antiga lei das Sociedades Anônimas, em 1940, esta já institucionalizando uma padronização de demonstrativos contábeis, os critérios de avaliação do ativo e formas de evidenciação.

Além da legislação comercial, o imposto de renda, passava, a partir de 1940 a indicar limites e parâmetros para fins de tributação mas que por ausência de objetivos dos sistemas contábeis, foram incorporados às práticas e procedimentos. Essa participação tributária foi gradativa até fins de 1976.

Com a Circular nº 179, do Banco Central do Brasil, em

1972, ganhava a Contabilidade oficialmente normas e procedimentos inspirados na Escola Americana, institucionalizando práticas e conceitos só então utilizados por algumas grandes empresas. Pela primeira vez utilizava-se, em normas oficiais, a expressão Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos, dava novos parâmetros para avaliação do Ativo e passivo, mudava os conceitos da depreciação, amortização e exaustão, introduzia conceitos de provisões e das notas explicativas.

A nova lei das Sociedades por Ações, em 1976, veio consolidar as práticas norte-americanas no Brasil, com inovações tipicamente brasileiras. Foi este ato legislativo que provocou o maior avanço na Contabilidade, e é o responsável pelo estágio atual. Ampliou o volume de demonstrações e informações contábeis, distinguiu objetivos da legislação comercial e fiscal, alterou os critérios de correção monetária e muitas outras inovações.

O Contabilista iniciou o seu aprendizado na prática de escrituração, cujo ensino sistemático só ocorreu a partir do início do presente século, e, posteriormente oficializado, em 1926. Essa educação oferecida em grau médio inicialmente, somente solidificou-se em 1945 com a criação do curso superior, estruturando assim, a profissão em duas categorias, com prerrogativas oficialmente distintas para determinados serviços contábeis, mas, cujo mercado de trabalho era praticamente comum para ambas.

A demanda de profissionais, no mercado de trabalho, sempre teve, em grande escala, a necessidade de cumprir a lei, que obrigava a contratação de um contabilista registrado.

O viés da formação, aliado à demanda do mercado, gerou o quadro de Contabilistas atual que apresenta, para cada cinco profissionais registrados, quatro formados no ensino médio e um em nível superior.

Esses fatos contribuíram sobremaneira para a postura profissional, em que a maior preocupação era com as prerrogativas da profissão e a execução de serviços não contá -

beis, omitindo-se em relação aos reais objetivos da Contabilidade, por ausência de fundamentos teóricos que pudessem sustentar as práticas e procedimentos, permitindo assim, a interferência da legislação.

Essa interferência, que na verdade, preenchia os espaços vazios deixados pelos Contabilistas, acabou por estabelecer os objetivos da manutenção de um sistema contábil, impostos por lei, em particular pelo imposto de renda, e, aceitos pelos profissionais, criando nestes uma verdadeira mentalidade fiscalista, em prejuízo das informações contábeis.

A passividade de nossos Contabilistas, cuja participação sempre esteve à sombra dos ditames da legislação, não era total, existindo alguns poucos que, por exigências do próprio mercado de trabalho ou por uma visão mais ampla do papel da disciplina, contribuíram para o desenvolvimento de nossa Contabilidade.

Entre esses destacam-se os integrantes do Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA/USP, que através de pesquisas contábeis e novos métodos de ensino da Contabilidade, ao lado da atuação de alguns auditores independentes, criaram condições para o desenvolvimento e a implantação de procedimentos como a correção monetária, reavaliação de ativos, reservas de lucro a realizar e outros.

Entretanto, foi a legislação, principalmente após a Lei 6.404/76, que nos legou o estágio atual da disciplina, que possui um quadro contraditório, com normas e procedimentos contábeis de qualidade superior a da média dos Contabilistas, que terão que aplicá-las.

A conjuntura atual exige uma conscientização profissional e medidas nas áreas do ensino e da pesquisa, no campo profissional e das entidades responsáveis pelos destinos da profissão, para que o estágio alcançado solidifique-se e o desenvolvimento futuro possa ser autenticamente brasileiro, contínuo e consistente.

CONCLUSÕES

As conclusões que podemos extrair da análise realizada podem ser assim sintetizadas:

• A característica básica do desenvolvimento da Contabilidade no Brasil é a constante participação da legislação influenciando as normas e procedimentos contábeis gerando:

- Avanços bruscos significativos e intermitentes, estagnações e distorções para a disciplina;
- Normas rígidas que retiraram da Contabilidade a necessária flexibilidade para a adaptação às condições econômicas inconstantes;
- Um conjunto de demonstrações e informações de ordem geral que não satisfazem as necessidades variáveis dos usuários das informações contábeis, mas, satisfazem a lei, em particular a legislação tributária;
- Inibições dos profissionais e do ensino da disciplina;
- Subsídio aos profissionais, preenchendo lacunas de sua formação e de sua omissão, e, alterando o seu comportamento, mas enfatizando as práticas em prejuízo dos fundamentos teóricos.

• A maioria dos profissionais são passivos e omissos em relação aos objetivos e finalidades da Contabilidade, em decorrência de:

- Falhas na estrutura do ensino que sempre foi essencialmente prático, preocupando-se mais com os ornamentos do que com a estrutura da disciplina;
- Maior volume de contabilistas formados em nível médio, onde não adquiriram a capacidade técnica necessária, para um bom desempenho profissional;
- Um mercado de trabalho garantido por lei e ampliado pela complexidade introduzida pela legislação fiscal, que levava à acomodação;
- Amplitude dos serviços contábeis estabelecida pe-

las prerrogativas profissionais que preenchem o tempo que deveria ser destinado à criatividade.

. As entidades de classe, apesar de numerosas, pouco atuaram no campo de princípios e procedimentos contábeis, dedicando-se quase que exclusivamente aos aspectos da profissão e suas prerrogativas.

. A influência externa de duas diferentes Escolas de Contabilidade, a Italiana e a Americana, e também, com contribuições tipicamente brasileiras.

. A total ausência de pesquisas contábeis durante quase toda a nossa história, somente rompida na última década e meia, graças ao descortínio dos responsáveis pelo Departamento de Contabilidade da FEA/USP.

. As influências da legislação e a omissão dos Contabilistas geraram um círculo vicioso na atuação profissional e no ensino, cujo rompimento pode ocorrer a partir do estágio atual.

. O ideal seria que normas e procedimentos contábeis não se generalizassem através de lei ou normas oficiais, mas mesmo que assim fosse, constassem em termos gerais e como resultado de observações, pesquisas, experiências e discussões dos Contabilistas, que teriam o encargo de operacionalizá-las.

. Isto torna-se mais evidente quando observamos que os textos legais de melhor quilate foram aqueles que tiveram influências ou participação de Contabilistas.

. Para um progresso contínuo e consistente, sem dependências externas ou da legislação, com maior atuação dos Profissionais e Acadêmicos e autenticamente brasileiro, seria necessário:

— Imediatamente, o desenvolvimento de um consenso profissional, através da divulgação de princípios e fundamentos da Contabilidade, que pudessem solidificar o estágio atual junto a toda a classe de Contabilistas. Isto deveria ser realizado pelas atuais Entidades de Classe e outros órgãos responsáveis pela disciplina;

- A médio e longo prazos, medidas e atuações que corrigissem as falhas atuais e permitissem, em futuro, uma nova postura do ensino e da profissão, tais como:
- incremento às Pesquisas de procedimentos e princípios contábeis aplicados às nossas características e do comportamento de todos os elementos ligados à Contabilidade;
 - valorização profissional — atribuindo-se as prerogativas somente aos Contabilistas formados em nível superior e estabelecendo um exame de qualificação para Contadores e Auditores como condição prévia para obterem o registro para exercerem a profissão;
 - incremento ao Ensino da Contabilidade — moldando a formação profissional com base em pesquisas das necessidades do mercado de trabalho, incentivando os professores para ingressarem nos cursos de pós-graduação e aos técnicos em contabilidade nos cursos superiores de graduação, estabelecendo um estágio obrigatório para os formandos de Ciências Contábeis e maiores investimentos no ensino e na pesquisa da disciplina.
 - uma maior atuação das Entidades de Classe — responsabilizando-se pelas normas e procedimentos contábeis. Isto poderia ser realizado através do IAIB e outras entidades, como uma Associação Nacional dos Contadores Privados e outra dos Docentes e Pesquisadores da Disciplina, que poderiam formar juntas ou Comitês para a pesquisa e o debate de princípios geralmente aceitos ou recomendados.

APENDICE A

1. A LEGISLAÇÃO COMERCIAL

1.1. CÓDIGO COMERCIAL

.....
"art. 10 - Todos os comerciantes são obrigados:

1. A seguir uma ordem uniforme de contabilidade e escrituração e a ter os livros para esse fim necessários;

.....
4. Formar anualmente um balanço geral de seu ativo e passivo, o qual deverá compreender todos os bens de raiz, móveis, semoventes, mercadorias, dinheiro, papéis de crédito e outra qualquer espécie de valores, e bem assim todas as dívidas e obrigações passivas, e será datado e assinado pelo comerciante a quem pertencer."

"art. 14 - A escrituração dos mesmos livros será feita em forma mercantil, e seguida pela ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalo em branco, nem entrelinhas, borraduras, raspaduras ou emendas."
.....

1.2. DECRETO-LEI Nº 2627/40 (ANTIGA LEI DAS SOCIEDADES POR AÇÕES)

.....
CAPÍTULO XIII

Do exercício social

Balanços, amortizações, reservas e dividendos

"art. 129 - No fim de cada ano ou exercício social, proceder-se-á a balanço geral, para verificação dos lucros ou prejuízos.

Parágrafo único - Feito o inventário do ativo e passivo, a estimação do ativo obedecerá às seguintes regras:

a) os bens destinados à exploração do objeto social, avaliar-se-ão pelo custo de aquisição. Na avaliação dos que se desgastam ou depreciam com o uso ou pela ação do tempo ou de outros fatores, atender-se-á à desvalorização respectiva, devendo ser criados fundos de amortização para assegurar-lhes a substituição ou a conservação do valor;

b) os valores mobiliários, matéria-prima, bens destinados à alienação ou comércio da sociedade, podem ser estimados pelo custo de aquisição ou de fabricação ou pelo preço de mercado ou Bolsa. Prevalecerá o critério da estimação pelo preço corrente, sempre que este for inferior ao preço de custo. Quando o preço corrente ou venal estiver acima do valor do custo de aquisição ou fabricação, se avaliados os bens pelo preço corrente, a diferença entre este e o preço do custo não será levada em conta para a distribuição de dividen-

dos, nem para as percentagens referentes aos fundos de reserva;

- c) não se computarão no ativo os créditos prescritos ou de difícil liquidação, salvo se houver, quanto aos últimos, reserva equivalente;
- d) entre os valores do ativo poderão figurar as despesas de instalação da sociedade, desde que não excedam de 10% (dez por cento) do capital social e sejam amortizadas anualmente;
- e) nas despesas de instalação deverão ser incluídos os juros pagos aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais. Os estatutos fixarão a taxa de juro, que não poderá exceder de 6% (seis por cento) ao ano, e o prazo para a amortização.

"art. 130 - Dos lucros líquidos verificados far-se-á, antes de qualquer outra, a dedução de cinco por cento, para a constituição de um fundo de reserva, destinado a assegurar a integridade do capital. Essa dedução deixará de ser obrigatória logo que o fundo de reserva atinja 20% (vinte por cento) do capital social, que será reintegrado quando sofrer diminuição.

§ 1º - Quando os estatutos criarem fundos de reserva especiais estabelecerão também a ordem para a dedução da percentagem dos lucros líquidos, os quais não poderão, em tempo algum, ser totalmente atribuídos àqueles fundos.

§ 2º - As importâncias dos fundos de reservas criados pelos estatutos não poderão, em caso algum, ultrapassar a cifra do capital social realizado. Atingindo esse total a Assembleia Geral deliberará sobre a aplicação de parte daquelas importâncias, seja na integralização do capital, se for o caso, seja no seu aumento; com distribuição das ações correspondentes pelos acionistas (art. 113), seja na distribuição, em dinheiro, aos acionistas a título de bonificação.

Se as importâncias dos fundos de amortização ou de depreciação ultrapassarem o ativo por amortizar, o excesso distribuir-se-á pelos acionistas.

§ 3º - A Assembleia Geral pode deliberar a criação de fundos de previsão, destinados a amparar situações indecisas ou pendentes, que passam de um exercício para outro.

art. 131 - Se os estatutos não fixarem o dividendo que deva ser distribuído pelos acionistas ou a maneira de distribuírem-se os lucros líquidos, a Assembleia Geral, por proposta da Diretoria, e ouvido o Conselho Fiscal, determinará o respectivo montante.

.....
art. 132 - Para que os haveres sociais possam entrar no cálculo dos lucros líquidos, não é necessário que se achem recolhidos em dinheiro à caixa; basta que consistam em valores definitivamente adquiridos ou em títulos ou papéis de crédito reputados bons.
.....

art. 135 - O balanço deverá exprimir, com clareza, a situação real da sociedade, e atendidas as peculiaridades do gênero da indústria ou comércio explorado pela sociedade, nele observarão as seguintes regras:

- a) o ativo será dividido em ativo imobilizado, estável ou fixo, ativo disponível, ativo realizável em curto e a longo prazo, contas de resultado pendente, contas de compensação;
- b) o passivo será dividido em passivo exigível, a longo e curto prazo, e passivo não exigível, neste compreendidos o capital e as reservas legais e estatutárias, e compreenderá também as contas de resultado pendente e as contas de compensação.

§ 1º - De nenhum balanço poderá constar, seja no ativo, seja no passivo, sob o título "Diversas Contas", ou outro semelhante, importância superior a uma décima parte do valor do capital social.

§ 2º - Se a sociedade participar de uma ou mais sociedades, ou delas possuir ações, do balanço deverão constar, sob rubricas distintas, o valor da participação ou das ações e as importâncias dos créditos concedidos às ditas sociedades.

Os Diretores, no seu relatório, deverão dar informações precisas sobre a situação das sociedades "controladas" ou coligadas.

art. 136 - A demonstração da conta de lucros e perdas acompanhará o balanço e dela constarão:

I - A Crédito:

- a) o saldo não distribuído dos lucros anteriores;
- b) o produto das operações sociais concluídas no exercício e discriminadas pelas diversas fontes ou grupos de atividades afins;
- c) as rendas de capitais não empregados nas operações sociais;
- d) lucros diversos;
- e) o saldo que deva ser transportado para o exercício seguinte.

II - A Débito:

- a) o saldo devedor do exercício anterior;
- b) despesas gerais;
- c) impostos;
- d) juros de créditos de terceiros;
- e) amortizações do ativo;
- f) perdas diversas;
- g) constituição de reservas e fundos especiais;
- h) dividendos que devam ser distribuídos;
- i) percentagens pagas ou que devam ser pagas aos Diretores;
- j) saldo disponível para o exercício seguinte.

§ 1º - Não obstante a disposição da letra "f", se a sociedade tiver fundo de reserva destinado a fazer face aos prejuízos, poderão ser liquidados, mediante débito àquele fundo de reserva, os resultantes de créditos incobráveis ou de perdas de outros bens do ativo.

§ 2º - O balanço e a conta de lucros e perdas serão assinados pelos diretores e pelo contador ou guarda livros da companhia."

1.3. LEI 6.404 DE 15 DE DEZEMBRO DE 1.976 (NOVA LEI DAS SOCIEDADES POR AÇÕES)

CAPÍTULO XV EXERCÍCIO SOCIAL E DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Seção I Exercício Social

Art. 175 - O exercício social terá duração de um ano e a data do término será fixada no estatuto.

Parágrafo único - Na constituição da companhia e nos casos de alteração estatutária o exercício social poderá ter duração diversa.

Seção II Demonstrações Financeiras Disposições Gerais

Art. 176 - Ao fim de cada exercício social, a Diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mudanças ocorridas no exercício:

I — balanço patrimonial;

II — demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;

III — demonstração do resultado do exercício;

IV — demonstração das origens e aplicações de recursos.

§ 1º - As demonstrações de cada exercício serão publicadas com a indicação dos valores correspondentes das demonstrações do exercício anterior.

§ 2º - Nas demonstrações, as contas semelhantes poderão ser agrupadas; os pequenos saldos poderão ser agregados, desde que indicada a sua natureza e não ultrapassem 0,1 (um décimo) do valor do respectivo grupo de contas; mas é vedada a utilização de designações genéricas, como "diversas contas" ou "contas correntes".

§ 3º - As demonstrações financeiras registrarão a destinação dos lucros segundo a proposta dos órgãos da administração, no pressuposto de sua aprovação pela assembleia geral.

§ 4º - As demonstrações serão complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessários para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício.

§ 5º - As notas deverão indicar:

a) os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisões para encargos ou riscos, e dos ajustes para atender a perdas prováveis na realização de elementos do ativo;

- b) os investimentos em outras sociedades, quando relevantes (art. 247, parágrafo único);
- c) o aumento de valor de elementos do ativo resultante de novas avaliações (art. 182, § 3º);
- d) os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes;
- e) a taxa de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;
- f) o número, espécies e classes das ações do capital social;
- g) as opções de compra de ações outorgadas e exercidas no exercício;
- h) os ajustes de exercícios anteriores (art. 186, § 1º);
- i) os eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia.

§ 6º - A companhia fechada com patrimônio líquido, na data do balanço, não superior ao valor nominal de 20.000 (vinte mil) obrigações reajustáveis do Tesouro Nacional, não será obrigada à elaboração e publicação da demonstração das origens e aplicações de recursos.

Escrituração

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

§ 1º - As demonstrações financeiras do exercício em que houver modificação de métodos ou critérios contábeis, de efeitos relevantes, deverão indicá-la em nota e ressaltar esses efeitos.

§ 2º - A companhia observará em registros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem a elaboração de outras demonstrações financeiras.

§ 3º - As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, e serão obrigatoriamente auditadas por auditores independentes registrados na mesma comissão.

§ 4º - As demonstrações financeiras serão assinadas pelos administradores e por contabilistas legalmente habilitados.

Seção III

Balanço Patrimonial

Grupos de Contas

Art. 178 - 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.

- ra da companhia.
- § 1º - No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos:
- a) ativo circulante;
 - b) ativo realizável a longo prazo;
 - c) ativo permanente, dividido em investimentos, ativo imobilizado e ativo diferido.
- § 2º - No passivo, as contas serão classificadas nos seguintes grupos:
- a) passivo circulante;
 - b) passivo exigível a longo prazo;
 - c) resultados de exercícios futuros;
 - d) patrimônio líquido, dividido em capital social, reservas de capital, reservas de reavaliação, reservas de lucros e lucros ou prejuízos acumulados.
- § 3º - Os saldos devedores e credores que a companhia não tiver direito de compensar serão classificados separadamente.

Ativo

Art. 179 - As contas serão classificadas do seguinte modo:

- I — no ativo circulante: as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte;
- II — no ativo realizável a longo prazo: os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte, assim como os derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas (art. 243), diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da companhia;
- III — em investimentos: as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa;
- IV — no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial;
- V — no ativo diferido: as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais.

Parágrafo único - Na companhia em que o ciclo operacional da empresa tiver duração maior que o exercício social, a classificação no circulante ou longo prazo terá por base o prazo desse ciclo.

Passivo Exigível

Art. 180 - As obrigações da companhia, inclusive financiamentos para aquisição de direitos do ativo permanente, serão classificadas no passivo circulante, quando se vencerem no exercício

ção seguinte, e no passivo exigível a longo prazo, se tiverem vencimento em prazo maior, observado o disposto no parágrafo único do art. 179.

Resultados de Exercícios Futuros

Art. 181 - Serão classificadas como resultados de exercício futuro as receitas de exercícios futuros, diminuídas dos custos e despesas a elas correspondentes.

Patrimônio Líquido

Art. 182 - A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

§ 1º - Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:

- a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;
- b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;
- c) o prêmio recebido na emissão de debêntures;
- d) as doações e as subvenções para investimento.

§ 2º - Será ainda registrado como reserva de capital o resultado da correção monetária do capital realizado, enquanto não capitalizado.

§ 3º - Serão classificadas como reservas de reavaliação as contrapartidas de aumentos de valor atribuídos a elementos do ativo em virtude de novas avaliações com base em laudo nos termos do art. 8º, aprovado pela assembléia geral.

§ 4º - Serão classificadas como reservas de lucros as contas constituídas pela apropriação de lucros da companhia.

§ 5º - As ações em tesouraria deverão ser destacadas no balanço como dedução da conta do patrimônio líquido que registrar a origem dos recursos aplicados na sua aquisição.

Critérios de Avaliação do Ativo

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

- I — os direitos e títulos de crédito, e quaisquer valores mobiliários não classificados como investimentos, pelo custo de aquisição ou pelo valor do mercado, se este for menor; serão excluídos os já prescritos e feitas as provisões adequadas para ajustá-lo ao valor de realização, e será admitido o aumento do custo de aquisição, até o limite do valor do mercado, para registro de correção monetária, variação cambial ou juros acrescidos;
- II — os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior;

- III — os investimentos em participação no capital social de outras sociedades, ressalvado o disposto nos arts. 248 a 250, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor, quando essa perda estiver comprovada como permanente, e que não será modificado em razão do recebimento, sem custo para a companhia, de ações ou quotas bonificadas;
- IV — os demais investimentos, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para atender às perdas prováveis na realização do seu valor, ou para redução do custo de aquisição ao valor de mercado, quando este for inferior;
- V — os direitos classificados no imobilizado, pelo custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão;
- VI — o ativo diferido, pelo valor do capital aplicado, deduzido do saldo das contas que registrem a sua amortização.
- § 1º - Para efeitos do disposto neste artigo, considera-se valor de mercado:
- a) das matérias-primas e dos bens em almoxarifado, o preço pelo qual possam ser repostos, mediante compra no mercado;
 - b) dos bens ou direitos destinados à venda, o preço líquido de realização mediante venda no mercado, deduzidos os impostos e demais despesas necessárias para a venda, e a margem de lucro;
 - c) dos investimentos, o valor líquido pelo qual possam ser alienados a terceiros.
- § 2º - A diminuição de valor dos elementos do ativo imobilizado será registrada periodicamente nas contas de:
- a) depreciação, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgastes ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência;
 - b) amortização quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado;
 - c) exaustão, quando corresponder à perda do valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.
- § 3º - Os recursos aplicados no ativo diferido serão amortizados periodicamente, em prazo não superior a 10 (dez) anos, a partir do início da operação normal ou do exercício em que passem a ser usufruídos os benefícios deles decorrentes, devendo ser registrada a perda do capital aplicado quando abandonados os empreendimentos ou atividades a que se destinavam, ou comprovado que essas atividades não poderão produzir resultados suficientes para amortizá-los.
- § 4º - Os estoques de mercadorias fungíveis destinadas à venda po

derão ser avaliados pelo valor de mercado, quando esse for o costume mercantil aceito pela técnica contábil.

Critérios de Avaliação do Passivo

Art. 184 - No balanço, os elementos do passivo serão avaliados de acordo com os seguintes critérios:

- I — as obrigações, encargos e riscos, conhecidos ou calculáveis, inclusive imposto de renda a pagar com base no resultado do exercício, serão computados pelo valor atualizado até a data do balanço;
- II — as obrigações em moeda estrangeira, com cláusula de paridade cambial, serão convertidas em moeda nacional à taxa de câmbio em vigor na data do balanço;
- III — as obrigações sujeitas a correção monetária serão atualizadas até a data do balanço.

Correção Monetária

Art. 185 - Nas demonstrações financeiras deverão ser considerados os efeitos da modificação no poder de compra da moeda nacional sobre o valor dos elementos do patrimônio e os resultados do exercício.

§ 1º - Serão corrigidos, com base nos índices de desvalorização da moeda nacional reconhecidos pelas autoridades federais:

- a) o custo de aquisição dos elementos do ativo permanente, inclusive os recursos aplicados no ativo diferido, os saldos das contas de depreciação, amortização e exaustão, e as provisões para perdas;
- b) os saldos das contas do patrimônio líquido.

§ 2º - A variação nas contas do patrimônio líquido, decorrente de correção monetária, será acrescida aos respectivos saldos, com exceção da correção do capital realizado, que constituirá a reserva de capital de que trata o § 2º do art. 182.

§ 3º - As contrapartidas dos ajustes de correção monetária serão registradas em conta cujo saldo será computado no resultado do exercício.

Seção IV

Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados

Art. 186 - A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados discriminará:

- I — o saldo do início do período, os ajustes de exercícios anteriores e a correção monetária do saldo inicial;
- II — as reversões de reservas e o lucro líquido do exercício;
- III — as transferências para reservas, os dividendos, a parcela dos lucros incorporada ao capital e o saldo ao fim do período.

§ 1º - Como ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes.

§ 2º - A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados deverá indicar o montante do dividendo por ação do capital social e

poderá ser incluída na demonstração das mutações do patrimônio líquido, se elaborada e publicada pela companhia.

Seção V

Demonstração do Resultado do Exercício

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

- I — a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;
- II — a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;
- III — as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;
- IV — o lucro ou prejuízo operacional, as receitas e despesas não operacionais e o saldo da conta de correção monetária (art. 185, § 3º);
- V — o resultado do exercício antes do imposto de renda e a provisão para o imposto;
- VI — as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados;
- VII — o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

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

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

§ 2º - O aumento do valor de elementos do ativo em virtude de novas avaliações, registrado como reserva de reavaliação (art. 182, § 3º), somente depois de realizado poderá ser computado como lucro para efeito de distribuição de dividendos ou participações.

Seção VI

Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos

Art. 188 - A demonstração das origens e aplicações de recursos indicará as modificações na posição financeira da companhia, discriminando:

- I — as origens dos recursos, agrupadas em:
 - a) lucro do exercício, acrescido de depreciação, amortização ou exaustão e ajustado pela variação nos resultados de exercícios futuros;
 - b) realização do capital social e contribuições para reservas de capital;
 - c) recursos de terceiros, originários do aumento do passivo exigível a longo prazo, da redução do ativo realizável a longo prazo e da alienação de investimentos e direitos do ativo imobilizado.
- II — as aplicações de recursos, agrupadas em:
 - a) dividendos distribuídos;
 - b) aquisição de direitos do ativo imobilizado;
 - c) aumento do ativo realizável a longo prazo, dos investimentos e do ativo diferido;

- d) redução do passivo exigível a longo prazo.
- III — o excesso ou insuficiência das origens de recursos em relação às aplicações, representando aumento ou redução do capital circulante líquido;
- IV — os saldos, no início e no fim do exercício, do ativo e passivo circulantes, o montante do capital circulante líquido e o seu aumento ou redução durante o exercício.

CAPÍTULO XVI LUCRO, RESERVAS E DIVIDENDOS

Seção I

Lucro

Dedução de Prejuízos e Imposto sobre a Renda

Art. 189 — Do resultado do exercício serão deduzidos, antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados e a provisão para o imposto sobre a renda.

Parágrafo único — O prejuízo do exercício será obrigatoriamente absorvido pelos lucros acumulados, pelas reservas de lucros e pela reserva legal, nessa ordem.

Participações

Art. 190 — As participações estatutárias de empregados, administradores e partes beneficiárias serão determinadas, sucessivamente e nessa ordem, com base nos lucros que remanescerem depois de deduzida a participação anteriormente calculada.

Parágrafo único — Aplica-se ao pagamento das participações dos administradores e das partes beneficiárias o disposto nos parágrafos do art. 201.

Lucro Líquido

Art. 191 — Lucro líquido do exercício é o resultado do exercício que remanescer depois de deduzidas as participações de que trata o art. 190.

Proposta de Destinação do Lucro

Art. 192 — Juntamente com as demonstrações financeiras do exercício, os órgãos da administração da companhia apresentarão à assembléia geral ordinária, observado o disposto nos arts. 193 a 203 e no estatuto, proposta sobre a destinação a ser dada ao lucro líquido do exercício.

Seção II

Reservas e Retenção de Lucros

Reserva Legal

Art. 193 — Do lucro líquido do exercício, 5% (cinco por cento) serão aplicados, antes de qualquer outra destinação, na constituição da reserva legal, que não excederá de 20% (vinte por cento) do capital social.

§ 1º — A companhia poderá deixar de constituir a reserva legal no exercício em que o saldo dessa reserva, acrescido do montante das reservas de capital de que trata o § 1º do art. 182, exceder de 30% (trinta por cento) do capital social.

§ 2º — A reserva legal tem por fim assegurar a integridade do ca-

pital social e somente poderá ser utilizada para compensar prejuízos ou aumentar o capital.

Reservas Estatutárias

- Art. 194 - O estatuto poderá criar reservas desde que, para cada uma:
- I — indique, de modo preciso e completo, a sua finalidade;
 - II — fixe os critérios para determinar a parcela anual dos lucros líquidos que serão destinados à sua constituição; e
 - III — estabeleça o limite máximo da reserva.

Reservas para Contingências

- Art. 195 - A assembléia geral poderá, por proposta dos órgãos da administração, destinar parte do lucro líquido à formação de reserva com a finalidade de compensar, em exercício futuro, a diminuição do lucro decorrente de perda julgada provável, cujo valor possa ser estimado.
- § 1º - A proposta dos órgãos da administração deverá indicar a causa da perda prevista e justificar, com as razões de prudência que a recomendem, a constituição da reserva.
- § 2º - A reserva será revertida no exercício em que deixarem de existir as razões que justificaram a sua constituição ou em que ocorrer a perda.

Retenção de Lucros

- Art. 196 - A assembléia geral poderá, por proposta dos órgãos da administração deliberar reter parcela do lucro líquido do exercício prevista em orçamento de capital por ela previamente aprovado.
- § 1º - O orçamento, submetido pelos órgãos da administração com a justificação da retenção de lucros proposta, deverá compreender todas as fontes de recursos e aplicações de capital, fixo ou circulante, e poderá ter a duração de até 5 (cinco) exercícios, salvo no caso de execução, por prazo maior, de projeto de investimento.
- § 2º - O orçamento poderá ser aprovado na assembléia geral ordinária que deliberar sobre o balanço do exercício.

Reservas de Lucros a Realizar

- Art. 197 - No exercício em que os lucros a realizar ultrapassarem o total deduzido nos termos dos arts. 193 a 196, a assembléia geral poderá, por proposta dos órgãos da administração, destinar o excesso à constituição de reserva de lucros a realizar.
- Parágrafo Único - Para os efeitos deste artigo, são lucros a realizar:
- a) o saldo credor da conta de registro das contrapartidas dos ajustes de correção monetária (art. 185, § 3º);
 - b) o aumento do valor do investimento em coligadas e controladas (art. 248, III);
 - c) o lucro em vendas a prazo realizável após o término do exercício seguinte.

Limite da Constituição de Reservas e Retenção de Lucros

- Art. 198 - A destinação dos lucros para constituição das reservas de

que trata o art. 194 e a retenção nos termos do art. 196 não poderão ser aprovadas, em cada exercício, em prejuízo da distribuição do dividendo obrigatório (art. 202).

Limite do Saldo das Reservas de Lucros

Art. 199 - O saldo das reservas de lucros, exceto as para contingências e de lucros a realizar, não poderá ultrapassar o capital social; atingindo esse limite, a assembleia deliberará sobre a aplicação do excesso na integralização ou no aumento do capital social, ou na distribuição de dividendos.

Reservas de Capital

Art. 200 - As reservas de capital somente poderão ser utilizadas para:

- I — absorção de prejuízos que ultrapassarem os lucros acumulados e as reservas de lucros (art. 189, parágrafo único);
- II — resgate, reembolso ou compra de ações;
- III — resgate de partes beneficiárias;
- IV — incorporação ao capital social;
- V — pagamento de dividendo a ações preferenciais, quando essa vantagem lhes for assegurada (art. 17, § 5º).

Parágrafo único - A reserva constituída com o produto da venda de partes beneficiárias poderá ser destinada ao resgate desses títulos.

Seção III

Dividendos

Origem

Art. 201 - A companhia somente pode pagar dividendos à conta de lucro líquido do exercício, de lucros acumulados e de reserva de lucros; e à conta de reserva de capital, no caso das ações preferenciais de que trata o § 5º do art. 17.

§ 1º - A distribuição de dividendos com inobservância do disposto neste artigo implica responsabilidade solidária dos administradores e fiscais, que deverão repor à caixa social a importância distribuída, sem prejuízo da ação penal que no caso couber.

§ 2º - Os acionistas não são obrigados a restituir os dividendos que em boa fé tenham recebido. Presume-se a má fé quando os dividendos forem distribuídos sem o levantamento do balanço ou em desacordo com os resultados deste.

Dividendo Obrigatório

Art. 202 - Os acionistas têm direito de receber como dividendo obrigatório, em cada exercício, a parcela dos lucros estabelecida no estatuto, ou, se este for omissivo, metade do lucro líquido do exercício diminuído ou acrescido dos seguintes valores:

- I — quota destinada à constituição da reserva legal (art. 193);
- II — importância destinada à formação de reservas para contingências (art. 195), e reversão das mesmas reservas formadas em exercícios anteriores.

- III - lucros a realizar transferidos para a respectiva reserva (art. 197), e lucros anteriormente registrados nessa reserva que tenham sido realizados no exercício.
- § 1º - O estatuto poderá estabelecer o dividendo como porcentagem do lucro ou de capital social, ou fixar outros critérios para determiná-lo, desde que regulados com precisão e minúcia e não sujeitem os acionistas minoritários ao arbítrio dos órgãos de administração ou da maioria.
- § 2º - Quando o estatuto for omissivo e a assembleia geral deliberar alterá-lo para introduzir norma sobre a matéria, o dividendo obrigatório não poderá ser inferior a 25% (vinte e cinco por cento) do lucro líquido ajustado nos termos deste artigo.
- § 3º - Nas companhias fechadas a assembleia geral pode, desde que não haja oposição de qualquer acionista presente, deliberar a distribuição de dividendo inferior ao obrigatório nos termos deste artigo, ou a retenção de todo o lucro.
- § 4º - O dividendo previsto neste artigo não será obrigatório no exercício social em que os órgãos da administração informarem à assembleia geral ordinária ser ele incompatível com a situação financeira da companhia. O conselho fiscal, se em funcionamento, deverá dar parecer sobre essa informação e, na companhia aberta, seus administradores encaminharão à Comissão de Valores Mobiliários, dentro de 5 (cinco) dias da realização da assembleia geral, exposição justificativa da informação transmitida à assembleia.
- § 5º - Os lucros que deixarem de ser distribuídos nos termos do § 4º serão registrados como reserva especial e, se não absorvidos por prejuízos em exercícios subsequentes, deverão ser pagos como dividendo assim que o permitir a situação financeira da companhia.

Dividendos de Ações Preferenciais

- Art. 203 - O disposto nos arts. 194 a 197, e 202, não prejudicará o direito dos acionistas preferenciais de receber os dividendos fixos ou mínimos a que tenham prioridade, inclusive os atrasados, se cumulativos.

Dividendos Intermediários

- Art. 204 - A companhia que, por força de lei ou de disposição estatutária, levantar balanço semestral, poderá declarar, por de liberação dos órgãos de administração, se autorizados pelo estatuto, dividendo à conta do lucro apurado nesse balanço.
- § 1º - A companhia poderá, nos termos de disposição estatutária, levantar balanço e distribuir dividendos em períodos menores, desde que o total dos dividendos pagos em cada semestre do exercício social não exceda do montante das reservas de capital de que trata o § 1º do art. 182.
- § 2º - O estatuto poderá autorizar os órgãos de administração a declarar dividendos intermediários, à conta de lucros acumulados ou de reservas de lucros existentes no último balanço anual ou semestral.

Pagamento de Dividendos

- Art. 205 - A companhia pagará o dividendo de ações nominativas à pessoa que, na data do ato de declaração do dividendo, estiver inscrita como proprietário ou usufrutuário da ação.
- § 1º - Os dividendos poderão ser pagos por cheque nominativo remetido por via postal para o endereço comunicado pelo acionista à companhia, ou mediante crédito em conta corrente bancária aberta em nome do acionista.
- § 2º - Os dividendos das ações em custódia bancária ou em depósito nos termos dos arts. 41 e 43 serão pagos pela companhia à instituição financeira depositária, que será responsável pela sua entrega aos titulares das ações depositadas.
- § 3º - O dividendo deverá ser pago, salvo deliberação em contrário da assembleia geral, no prazo de 60 (sessenta) dias da data em que for declarado e, em qualquer caso, dentro do exercício social.

CAPÍTULO XX

SOCIEDADES COLIGADAS, CONTROLADORAS E CONTROLADAS

Seção I

Informações no Relatório da Administração

- Art. 243 - O relatório anual da administração deve relacionar os investimentos da companhia em sociedades coligadas e controladas e mencionar as modificações ocorridas durante o exercício.
- § 1º - São coligadas as sociedades quando uma participa, com 10% (dez por cento) ou mais, do capital da outra, sem controlá-la.
- § 2º - Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.
- § 3º - A companhia aberta divulgará as informações adicionais, sobre coligadas e controladas, que forem exigidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

Seção II

Participação Recíproca

- Art. 244 - É vedada a participação recíproca entre a companhia e suas coligadas ou controladas.
- § 1º - O disposto neste artigo não se aplica ao caso em que ao menos uma das sociedades participa de outra com observância das condições em que a lei autoriza a aquisição das próprias ações (art. 30, § 1º, alínea b).
- § 2º - As ações do capital da controladora, de propriedade da controlada, terão suspenso o direito de voto.
- § 3º - O disposto no § 2º do art. 30 aplica-se à aquisição de ações da companhia aberta por suas coligadas e controladas.
- § 4º - No caso do § 1º a sociedade deverá alienar, dentro de 6 (seis) meses, as ações ou quotas que excederem do valor dos lucros ou reservas, sempre que esses sofrerem redução.

§ 5º - A participação recíproca, quando ocorrer em virtude de incorporação, fusão ou cisão, ou da aquisição, pela companhia, do controle da sociedade, deverá ser mencionada nos relatórios e demonstrações financeiras de ambas as sociedades, e será eliminada no prazo máximo de 1 (um) ano; no caso de coligadas, salvo acordo em contrário, deverão ser alienadas as ações ou quotas de aquisição mais recente ou, se da mesma data, que representem menor porcentagem do capital social.

§ 6º - A aquisição de ações ou quotas de que resulte participação recíproca com violação ao disposto neste artigo importará responsabilidade civil solidária dos administradores da sociedade, equiparando-se, para efeitos penais, à compra ilegal das próprias ações.

Seção III

Responsabilidade dos Administradores e das Sociedades Controladas Administradores

Art. 245 - Os administradores não podem, em prejuízo da companhia, favorecer sociedade coligada, controladora ou controlada, cumprindo-lhes zelar para que as operações entre as sociedades, se houver, observem condições estritamente comutativas, ou com pagamento compensatório adequado; e respondem perante a companhia pelas perdas e danos resultantes de atos praticados com infração ao disposto neste artigo.

Sociedade Controladora

Art. 246 - A sociedade controladora será obrigada a reparar os danos que causar à companhia por atos praticados com infração ao disposto nos arts. 116 e 117.

§ 1º - A ação para haver reparação cabe:

- a) a acionistas que representem 5% (cinco por cento) ou mais do capital social;
- b) a qualquer acionista, desde que preste caução pelas custas e honorários de advogado devidos no caso de vir a ação ser julgada improcedente.

§ 2º - A sociedade controladora se condenada, além de reparar o dano e arcar com as custas, pagará honorários de advogado de 20% (vinte por cento) e prêmio de cinco por cento ao autor da ação, calculados sobre o valor da indenização.

Seção IV

Demonstrações Financeiras

Notas Explicativas

Art. 247 - As notas explicativas dos investimentos relevantes devem conter informações precisas sobre as sociedades coligadas e controladas e suas relações com a companhia, indicando:

- I — a denominação da sociedade, seu capital social e patrimônio líquido;
- II — o número, espécies e classes das ações ou quotas de propriedade da companhia, e o preço de mercado das ações, se houver;
- III — o lucro líquido do exercício;
- IV — os créditos e obrigações entre a companhia e as sociedades coligadas e controladas;

V — o montante das receitas e despesas em operações entre a companhia e as sociedades coligadas e controladas.

Parágrafo único - Considera-se relevante o investimento:

- a) em cada sociedade coligada ou controlada, se o valor contábil é igual ou superior a 10% (dez por cento) do valor do patrimônio líquido da companhia.
- b) no conjunto das sociedades coligadas e controladas, se o valor contábil é igual ou superior a 15% (quinze por cento) do valor do patrimônio líquido da companhia.

Avaliação do Investimento em Coligadas e Controladas

Art. 248 - No balanço patrimonial da companhia, os investimentos relevantes (art. 247, parágrafo único) em sociedades coligadas sobre cuja administração tenha influência, ou de que participe com 20% (vinte por cento) ou mais do capital social, e em sociedades controladas, serão avaliados pelo valor do patrimônio líquido, de acordo com as seguintes normas:

- I — o valor do patrimônio líquido da coligada ou da controlada será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação levantado, com observância das normas desta lei, na mesma data, ou até 60 (sessenta) dias, no máximo, antes da data do balanço da companhia; no valor de patrimônio líquido não serão computados os resultados não realizados decorrentes de negócios com a companhia, ou com outras sociedades coligadas à companhia, ou por ela controladas;
- II — o valor do investimento será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio referido no número anterior, da porcentagem de participação no capital da coligada ou controlada;
- III — a diferença entre o valor do investimento, de acordo com o número II, e o custo de aquisição corrigido monetariamente, somente será registrada como resultado do exercício:
 - a) se decorrer de lucro ou prejuízo apurado na coligada ou controlada;
 - b) se corresponder, comprovadamente, a ganhos ou perdas efetivos;
 - c) no caso de companhia aberta, com observância das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

§ 1º - Para efeito de determinar a relevância do investimento, nos casos deste artigo, serão computados como parte do custo de aquisição os saldos de créditos da companhia contra as coligadas e controladas.

§ 2º - A sociedade coligada, sempre que solicitada pela companhia, deverá elaborar e fornecer o balanço ou balancete de verificação previsto no número 1.

Demonstrações Consolidadas

Art. 249 - A companhia aberta que tiver mais de 30% (trinta por cento) do valor do seu patrimônio líquido representado por investimentos em sociedades controladas deverá elaborar e divulgar, juntamente com suas demonstrações financeiras,

demonstrações consolidadas nos termos do art. 250.

Parágrafo único - A Comissão de Valores Mobiliários poderá expedir normas sobre as sociedades cujas demonstrações devam ser abrangidas na consolidação, e:

- a) determinar a inclusão de sociedades que, embora não controladas, sejam financeira ou administrativamente dependentes da companhia;
- b) autorizar, em casos especiais, a exclusão de uma ou mais sociedades controladas.

Normas sobre Consolidação

Art. 250 - Das demonstrações financeiras consolidadas serão excluídas:

- I — as participações de uma sociedade em outra;
- II — os saldos de quaisquer contas entre as sociedades;
- III — as parcelas dos resultados do exercício, dos lucros ou prejuízos acumulados e do custo de estoques ou do ativo permanente que corresponderem a resultados, ainda não realizados, de negócios entre as sociedades.

§ 1º - A participação dos acionistas controladores no patrimônio líquido e no lucro líquido do exercício será destacada, respectivamente, no balanço patrimonial e na demonstração consolidada do resultado do exercício.

§ 2º - A parcela do custo de aquisição do investimento em controlada, que não for absorvida na consolidação, deverá ser mantida no ativo permanente, com dedução da provisão adequada para perdas já comprovadas, e será objeto de nota explicativa.

§ 3º - O valor da participação que exceder do custo de aquisição constituirá parcela destacada dos resultados de exercícios futuros até que fique comprovada a existência de ganho efetivo.

§ 4º - Para fins deste artigo, as sociedades controladas, cujo exercício social termine mais de 60 (sessenta) dias antes da data do encerramento do exercício da companhia, elaboração, com observância das normas desta lei, demonstrações financeiras extraordinária em data compreendida nesse prazo.

2. A LEGISLAÇÃO FISCAL

2.1. O IMPOSTO DE RENDA

2.1.1. Decreto-Lei 1.168 de 22/03/1939

.....
Art. 3º - Depois de 1939, as pessoas jurídicas e firmas individuais, que tiverem de pagar o imposto pelo lucro real, apresentarão o balanço anterior a 1 de janeiro, correspondente ao período de 12 meses.

2.1.2. Decreto-Lei 4.178 de 13/03/1942

.....
Art. 32 - As pessoas jurídicas serão tributadas de acordo com os lucros reais verificados, anualmente, segundo o balanço e a demonstração da conta de lucros e perdas.

.....
Art. 34 - Para os efeitos do imposto sobre o lucro real, as pessoas jurídicas ficam obrigadas a escriturar seus livros na forma dos arts. 12 e 14 do Código Comercial, em idioma do País e de modo que demonstre anualmente o resultado de suas atividades no território nacional.

.....
Art. 36 - As pessoas jurídicas que explorarem a venda de propriedades imobiliárias a prestações devem destacar, na sua contabilidade, o reembolso de capital, o lucro e os juros em cada prestação recebida, para a apuração do resultado anual dessas operações.

Art. 37 - Constitue lucro real a diferença entre o lucro bruto e as seguintes deduções:

- a) as despesas relacionadas com a atividades exploradas, realizadas no decurso do ano social e necessárias à percepção do lucro bruto e à manutenção da fonte produtora;
- b) os juros de dívidas contraídas para o desenvolvimento das firmas ou sociedades;
- c) as quotas razoáveis destinadas à formação de provisão para atender a perdas no ano social seguinte, na liquidação de dívidas ativas, tendo-se em vista sua natureza e volume, bem como o gênero de negócio;
- d) as quotas para constituição de fundos de depreciação devido ao desgaste dos materiais, calculadas em relação ao custo das propriedades móveis e à duração das mesmas;
- e) as quotas para constituição de fundos destinados a substituir instalações que possam cair em desuso ou que se tornem obsoletas, desde que sejam razoáveis e não ultrapassem à comumentes aceitas em tais casos;
- f) as quotas para constituição de fundos de exaustão ou esgotamento de capital invertidos na exploração de minas, jazidas e florestas, observada a restrição da alínea "e".

Art. 38 - As pessoas jurídicas instruirão suas declarações com os seguintes documentos:

- a) cópia do balanço compreensivo de doze meses de operações, encerrado em qualquer data do ano civil que anteceder i-

mediatamente ao exercício financeiro em que o imposto for devido;

- b) cópia da demonstração da conta de lucros e perdas;
- c) demonstrativo da conta de despesas gerais, por natureza de gastos;
- d) demonstração da conta de mercadorias, fabricação ou produção, conforme se trate de comércio, indústria ou agricultura;
- e) relação discriminativa dos créditos considerados incorríveis e debitados à conta de provisão ou lucros e perdas, com indicação do nome e endereço do devedor, do valor e data do vencimento da dívida e causa que impossibilitou a cobrança.

.....
Art. 43 - A base do imposto será dada pelo lucro real ou presumido correspondente ao ano social ou civil anterior ao exercício financeiro em que o imposto for devido.

§ 1º - Serão adicionados ao lucro real, para tributação em cada exercício financeiro:

- a) as quantias aplicadas na aquisição de bens de qualquer natureza, quando levadas a lucros e perdas;
- b) as retiradas não debitadas em despesas gerais ou contas subsidiárias e as que, mesmo escrituradas nessas contas não correspondam à remuneração mensal fixa por prestação de serviço;
- c) as importâncias excedentes aos limites fixados nos §§ 2º, 3º e 4º do artigo 5º;
- d) os ordenados e percentagem pagos a membros das diretorias das sociedades anônimas que não residam no país;
- e) os juros sobre o capital ou quota social atribuídos ao titular e sócios das firmas e sociedades;
- f) as quotas destinadas a fundo de reserva, quaisquer que sejam as designações que tiverem, inclusive lucros suspensos, ressalvado o disposto na alínea "a", do § 1º do art. 37;
- g) as quantias tiradas de quaisquer fundos ainda não tributados, para aumento do capital social;
- h) as quantias correspondentes ao aumento do valor do ativo em virtude de novas avaliações, ou à venda de parte do mesmo, desde que não representem restituições de capital;
- i) as quantias relativas às ações novas e interesses distribuídos com recursos tirados de quaisquer fundos ainda não tributados.

.....
2.1.3. Decreto 24.239 de 02/12/1947

.....
Art. 37 - Constitui lucro real a diferença entre o lucro bruto e as seguintes deduções;

- e) o valor da nova instalação ou maquinária em substituição à que caiu em desuso ou se tornou obsoleta, deduzida a importância porventura obtida na venda total ou parcial da instalação ou maquinária antiga, bem como as cotas que nos anos anteriores foram postas de parte pa-

ra atender à sua depreciação e as relativas a fundos de substituição constituídos até 1.946; (Lei 154);

.....
Art. 43 - A base do imposto será dada pelo lucro real ou presumido correspondente ao ano social ou civil anterior ao exercício financeiro em que o imposto for devido.

§ 1º - Serão adicionados ao lucro real, para tributação em cada exercício financeiro:

a) as quantias aplicadas na aquisição de bens de qualquer natureza, quando levadas a lucros e perdas, exceto as que corresponderem à diferença que resultar da substituição de instalação ou maquinária, nos termos da letra "e" do art. 37; (Lei 154);

.....
j) as quantias correspondentes ao aumento das reservas pela conversão de fundos não tributáveis nos termos deste regulamento;

k) as quantias levadas à conta de reservas ou provisões constituídas para fazer face à desvalorização de estoques e matérias primas, produtos acabados ou mercadorias em geral; (Lei 154);

l) as cotas para constituição de fundos destinados a substituir instalações que possam cair em desuso ou que se tornem obsoletas. (Lei 154).

§ 2º - Não serão adicionadas ao lucro real:

.....
e) as quantias correspondentes ao aumento do valor do ativo, em virtude de novas avaliações, enquanto permanecerem, num período máximo de quatro anos, compensadas no passivo por um fundo de reavaliação; findo este prazo, serão tais quantias adicionadas ao lucro real; (Lei 154)

.....
§ 3º - O prejuízo verificado num exercício poderá ser deduzido, para compensação total ou parcial, no caso de inexistência de fundos de reservas ou lucros suspensos, dos lucros reais apurados dentro dos três exercícios subsequentes. (Lei 154)

.....
Art. 141 - As pessoas jurídicas de capital superior a Cr\$ 50.000,00 além dos livros de contabilidade previstos em lei e regulamentos, deverão possuir ainda: (Lei 154)

a) um livro para registro de inventário das matérias primas, das mercadorias ou produtos manufaturados existentes na época do balanço;

b) um livro para registro das compras.

.....
§ 2º - No livro de inventário deverão ser arrolados, pelos seus valores e com especificações que facilitem sua identificação, as mercadorias e os produtos manufaturados existentes nas datas dos balanços (Lei 154).

§ 3º - No caso das indústrias, os produtos em fabricação deverão constar do livro de inventário e do de controle pelo seu preço de custo, figurando, também, nesses livros em separado e pelo seu preço de custo, as matérias primas existentes em qualquer beneficiamento (Lei 154).

§ 4º - O valor das mercadorias ou produtos deverá figurar no li-

vro de inventário pelo custo de aquisição ou de fabricação ou pelo preço corrente no mercado ou Bolsa, prevalecendo o critério da estimação pelo preço corrente, quando este for inferior ao preço do custo (Lei 154).

§ 5º - Não serão permitidas reduções globais dos valores inventariados nem formação de reservas ou provisões para fazer face à sua desvalorização. Permite-se, entretanto, a formação desses fundos desde que não sejam deduzidos do lucro real para o efeito de pagamento de impostos (Lei 154).

.....
2.1.4. Decreto 58.400 de 10/05/1966
.....

Art. 153 - Constitui lucro real o lucro operacional da empresa individual ou da pessoa jurídica, acrescido ou diminuído dos resultados líquidos de transações eventuais (Lei nº 4.506, art. 37, § 2º).

Art. 154 - Constitui lucro operacional o resultado das atividades normais da empresa com personalidade jurídica de direito privado, seja qual for a sua forma ou objeto, e das empresas individuais (Lei nº 4.506, art. 42).

Art. 155 - O Lucro operacional será determinado pela escrituração da empresa, feita com observância das prescrições legais (Lei nº 4.506, art. 42).

Art. 156 - O Lucro operacional apurado será formado pela diferença entre a receita bruta operacional e os custos, as despesas operativas, os encargos, as provisões e as perdas autorizadas por este regulamento (Lei 4.506, art. 43).

.....
Art. 161 - São custos as despesas e os encargos relativos à aquisição, produção e venda dos bens e serviços objeto das transações de conta própria ... (Lei nº 4.506, art. 46).

Art. 162 - São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, art. 47).

.....
Art. 164 - Somente serão dedutíveis como custo ou despesas os impostos, taxas e contribuições cobrados por pessoas jurídicas de direito público, ou por seus delegados, que sejam efetivamente pagos durante o exercício financeiro a que corresponderem (Lei 4.506, art. 50).

§ 1º - Não será dedutível o imposto de renda pago pela empresa, qualquer que seja a modalidade de incidência.

§ 2º - As contribuições de melhoria não serão admitidas como despesas operacionais, devendo ser acrescidas ao custo de aquisição dos bens respectivos.

§ 3º - Os impostos incidentes sobre a transferência da propriedade de bens ou direitos, objeto de inversões, poderão ser considerados, a critério do contribuinte, como despesas operacionais ou como acréscimo do custo de aquisição dos mesmos bens e direitos.

.....
Art. 165 - Poderão ser registradas como custo ou despesas operacionais as importâncias necessárias à formação de provisões para crédito de liquidação duvidosa (Lei 4.506, art. 60).

Art. 166 - A importância dedutível como provisão para créditos de li-

quidação duvidosa será a necessária a tornar a provisão suficiente para absorver as perdas que provavelmente ocorrerão no recebimento dos créditos existentes ao fim de cada exercício (Lei 4.506, art. 61).

§ 1º - O saldo adequado da provisão será fixado periodicamente pelo Departamento do Imposto de Renda, a partir de 1º de janeiro de 1.965, para vigorar durante o prazo mínimo de um exercício, como porcentagem sobre o montante dos créditos verificados no fim de cada ano, atendida a diversidade de operações e excluídos os de que trata o § 4º (Lei 4.506, art. 61, § 1º).

§ 2º - Enquanto não forem fixadas as percentagens previstas no parágrafo anterior, o saldo adequado da provisão será de 3% (três por cento) sobre o montante dos créditos, excluídos os provenientes de vendas com reserva de domínio, ou operações com garantia real, podendo essa percentagem ser excedida até o máximo da relação, observada nos últimos 3 (três) anos, entre os créditos não liquidados e o total dos créditos da empresa (Lei 4.506, art. 61, § 2º).

§ 3º - As provisões existentes no último balanço, encerrado anteriormente a 1º de janeiro de 1.965, se ultrapassarem os limites do § 2º, deverão ter o excesso eliminado durante os 4 (quatro) anos seguintes (Lei 4.506, art. 61, § 3º).

.....
§ 6º - Os prejuízos realizados no recebimento de créditos serão obrigatoriamente debitados à provisão referida neste artigo (Lei 4.506, art. 61, § 6º).

.....
Art. 168 - Os contribuintes do imposto de renda, como pessoa jurídica ou como empresa individual, são obrigados a constituir o Fundo de Indenizações Trabalhistas, dedutível na apuração do lucro operacional, a fim de assegurar a sua responsabilidade eventual pela indenização por dispensa dos seus empregados estáveis ou não, nos limites da lei, e as importâncias pagas em cada exercício, a esse título, correrão obrigatoriamente por conta desse Fundo, desde que haja saldo credor suficiente, obedecidas as normas baixadas pelo Decreto nº 54.252 de 3 de dezembro de 1.964 (Lei nº 4.357, art. 2º, § 2º e Lei 4.506, art. 62).

Art. 169 - Poderão ser registradas como custo ou despesas operacionais as importâncias necessárias à formação de provisões para o ajuste do custo de ativos ao valor de mercado nos casos em que esse ajuste é determinado por lei (Lei 4.506, art. 60).

.....
Art. 172 - Serão dedutíveis como despesas operacionais, ou registráveis como complemento do custo de aquisição dos bens ou direitos, conforme o caso, as perdas de câmbio, em relação à taxa de conversão adotada na última correção monetária dos valores do balanço, efetivamente verificadas no decurso do ano-base, mediante (Lei 4.506, art. 56):

.....
Parágrafo único - O disposto neste artigo aplicar-se-á igualmente às obrigações contraídas em moeda nacional, quando indexadas, ou sujeitas a correção ou atualização monetária (Lei 4.506 art. 56, § único).

Art. 173 - Serão admitidas como operacionais as despesas com pesquisas científicas ou tecnológicas, inclusive com experimentação para criação ou aperfeiçoamento de produtos, processos, fórmulas e técnicas de produção, administração ou venda (Lei 4.506, art. 53).

.....
Art. 186 - Poderá ser computada como custo ou encargo, em cada exercício, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal (Lei 4.506, art. 57).

§ 1º - A cota de depreciação registrável em cada exercício será estimada pela aplicação da taxa anual de depreciação sobre o custo de aquisição, dos bens depreciáveis, atualizado monetariamente (Lei 4.506, art. 57, § 1º).

.....
§ 3º - A taxa anual de depreciação será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar a utilização econômica do bem pelo contribuinte, na produção dos seus rendimentos (Lei 4.506, art. 57, § 2º).

§ 4º - O Departamento do Imposto de Renda publicará periodicamente o prazo de vida útil admissível a partir de 1º de janeiro de 1.965, em condições normais ou médias, para cada espécie do bem, ficando assegurado ao contribuinte o direito de computar a cota efetivamente adequada às condições de depreciação dos seus bens, desde que faça prova dessa adequação, quando adotar taxa diferente (Lei 4.506, art. 57, § 3º).

.....
§ 6º - Com o fim de incentivar a implantação, renovação ou modernização de instalações e equipamentos, o Poder Executivo poderá, mediante decreto, autorizar condições de depreciação acelerada, a vigorar durante o prazo certo para determinadas indústrias ou atividades (Lei 4.506, art. 57, § 5º).

.....
§ 12º - O valor não depreciado dos bens sujeitos à depreciação, que se tornarem imprestáveis, ou caírem em desuso, importará na redução do ativo imobilizado (Lei 4.506, art. 57, § 11º).

.....
Art. 188 - Poderá ser computada como custo ou encargo, em cada exercício, a importância correspondente à recuperação do capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada, ou de bens cuja utilização pelo contribuinte tenha o prazo legal ou contratualmente limitado, tais como (Lei 4.506, art. 58):

- a) patentes de invenção, fórmulas e processos de fabricação, direitos autorais, licenças, autorizações ou concessões;
- b) investimento em bens que, nos termos da lei ou contrato que regule a concessão, de serviço público, devem reverter ao poder concedente, ao fim do prazo de concessão sem indenização;
- c) custo de aquisição, prorrogação ou modificação de contratos e direitos de qualquer natureza, inclusive de exploração de fundos de comércio;
- d) custo de construções ou benfeitorias em bens locados ou

arrendados, ou em bens de terceiros, quando não houver direito ao recebimento do seu valor.

§ 1º - A cota anual de amortização será fixada com base no custo de aquisição do direito ou bem, atualizado monetariamente, e tendo em vista o número de anos restantes de existência do direito, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 186 (Lei 4.506, art. 58, § 1º).

.....
§ 3º - Poderão ser também amortizados, no prazo mínimo de 5 (cinco) anos (Lei 4.506, art. 58, § 3º):

- a) a partir do início das operações, as despesas de organização pré-operacionais ou pré-industriais;
- b) o custo de pesquisas referidas no artigo 173 e seu §1º, se o contribuinte optar pela sua capitalização;

.....
§ 5º - somente são admitidas as amortizações de custos ou despesas que observem as condições estabelecidas neste regulamento (Lei 4.506, art. 58, § 5º).

.....
Art. 191 - Os resultados líquidos de transações eventuais serão demonstrados pela escrituração da empresa, feita de acordo com as prescrições legais, destacadamente do lucro operacional.

.....
Art. 203 - As empresas que exploram a venda de propriedade ou direitos imobiliários a prestações, ou a construção de imóveis, para a venda a prestações, deverão destacar na sua escrituração, em relação às prestações recebidas em cada exercício (Lei nº 4.506, art. 66):

- a) os juros;
- b) a parcela correspondente aos custos de aquisição ou construção dos bens ou direitos vendidos;
- c) a parcela do lucro na transação;
- d) a parcela de reajustamento monetário de que trata o artigo 500.

§ 1º - Nos casos de construções, poderão ser computadas no custo dos imóveis as despesas efetivamente pagas e as contratadas (Lei nº 4.506, art. 66, § 1º).

§ 2º - No caso de terrenos loteados, sem construção, as despesas correspondentes às obras e melhoramentos a que se obrigou a empresa vendedora somente serão computadas no custo dos lotes vendidos, na medida em que forem efetivamente pagas (Lei 4.506, art. 66, § 2º).

.....
Art. 224 - As pessoas jurídicas sujeitas à tributação com base no lucro real devem comprová-lo por meio de escrituração em idioma e moeda nacionais e pela forma estabelecida nas leis comerciais e fiscais (Lei 2.354, art. 2º).

.....
Art. 231 - As pessoas jurídicas instruirão suas declarações com os seguintes documentos relativos a um período de 12 (doze) meses consecutivos de operações, encerrado em qualquer data do ano civil que anteceder imediatamente ao exercício financeiro em que o imposto for devido, ressalvado o disposto no artigo 236 (Decreto-Lei nº 5.844, art. 38, Lei 2.354

- art. 18, Lei 4.357, art. 2º e Lei 4.506, arts. 57 e 61):
- a) cópia do balanço de ativo e passivo no início e no encerramento do exercício;
 - b) cópia da demonstração da conta de lucros e perdas;
 - c) desdobramento, por natureza de gastos, da conta de despesas gerais;
 - d) demonstração da conta de mercadorias, fabricação ou produção;
 - e) relação discriminativa dos créditos considerados incorríveis e debitados à conta de provisão ou de lucros e perdas, com indicação do nome e endereço do devedor, do valor e da data do vencimento da dívida e da causa que impossibilitou a cobrança;
 - f) demonstrativo da provisão para perdas em créditos de liquidação duvidosa;
 - g) demonstrativo do Fundo para Indenização Trabalhista;
 - h) mapas analíticos da depreciação, amortização e exaustão dos bens do ativo imobilizado.

.....

Art. 232 - É obrigatória, nos balanços das empresas inclusive sociedades anônimas, a discriminação da parcela de capital e dos créditos pertencentes a pessoas físicas ou jurídicas, residentes, domiciliadas ou com sede no exterior, registrados no Banco Central da República do Brasil (Lei 4.131, art.21)

Parágrafo único - Na conta de Lucros e Perdas das pessoas jurídicas de que trata este artigo será evidenciada a parcela de lucros, dividendos, juros e outros quaisquer proventos atribuídos a pessoas físicas ou jurídicas, residentes, domiciliadas ou com sede no estrangeiro, cujos capitais estejam registrados no Banco Central da República do Brasil (Lei 4.131, art 22).

Art. 233 - As pessoas jurídicas ficam obrigadas a indicar, nos documentos que instruírem as suas declarações de rendimentos, o número e a data do registro do Livro Diário no Registro de Comércio competente, assim como o número da página do mesmo livro onde se acharem transcritos o balanço e a demonstração da conta de Lucros e Perdas (Lei 3.470, art.71).

.....

Art. 238 - Os balanços, demonstrações da conta de lucros e perdas, extratos, discriminações de contas ou lançamentos e quaisquer outros documentos de contabilidade, deverão ser assinados por atuários, perito-contadores, contadores, guardalivros ou técnicos em contabilidade legalmente registrados, com indicação do número dos respectivos registros (Decreto Lei 5.844, art. 39).

Parágrafo único - Esses profissionais, dentro do âmbito de sua atuação e no que se referir à parte técnica, serão responsabilizados juntamente com os contribuintes, por qualquer falsidade dos documentos que assinarem e pelas irregularidades de escrituração praticadas no sentido de fraudar o imposto de renda (Decreto-Lei 5.844, art. 39, § 1º).

.....

Art. 242 - A base do imposto será dada pelo lucro real ou presumido correspondente ao ano social ou civil anterior ao exercício financeiro em que o imposto for devido, ressalvado o disposto no § 1º do artigo 216 (Decreto-Lei nº 5.844, art.

disposto no § 1º do artigo 216 (Decreto-Lei nº 5.844, art. 43 e Lei 2.354, art. 15).

Parágrafo único - As importâncias recebidas dos subscritores a título de ágio, na emissão de ações, não serão consideradas rendimento tributável da pessoa jurídica e constituirão obrigatoriamente reserva específica, enquanto não forem incorporadas ao capital da sociedade (Lei nº 4.862, art. 49).

.....
Art. 261 - As pessoas jurídicas procederão, obrigatoriamente, à correção monetária, em seus registros contábeis, do valor original dos bens do seu ativo imobilizado, no limite das variações resultantes da aplicação de coeficientes fixados anualmente, pelo Conselho Nacional de Economia, para que traduza a variação do poder aquisitivo da moeda nacional, entre o mês de dezembro do último ano e a média anual de cada um dos anos anteriores (Lei 4.357, art. 3º).

.....
Art. 263 - Integram o ativo imobilizado, para os efeitos de correção monetária, os bens que se destinem à exploração do objeto social ou à manutenção das atividades da pessoa jurídica.

Parágrafo único - Não integram o ativo imobilizado, para os efeitos de correção monetária:

- a) os bens adquiridos para revenda, os destinados a constituir parte integrante dos bens produzidos para revenda, ou a serem consumidos na produção de bens ou serviços para venda;
- b) os demais bens que constituam o ativo realizável ou disponível, inclusive os imóveis adquiridos para revenda ou construídos para venda;

Art. 264 - A Correção monetária a que se refere o artigo 261 será efetuada dentro de 4 (quatro) meses contados da data do encerramento do balanço a que corresponder a correção, e a nova tradução monetária vigorará, para todos os efeitos legais, até nova correção pela pessoa jurídica (Lei 4.357, art. 3º, § 4º).

Art. 265 - A alteração da tradução monetária do ativo imobilizado terá por limite a diferença entre a variação resultante da aplicação, ao registro contábil do valor original de cada bem, do coeficiente fixado para o ano de sua aquisição, pela sociedade e as depreciações e amortizações contabilizadas, desde a aquisição, corrigidas aos mesmos coeficientes, de acordo com o ano de sua contabilização (Lei nº 3.470, art. 57, § 2º).

§ 1º - Entende-se por valor original do bem a importância em moeda nacional pela qual tenha sido adquirido pela sociedade, ou a importância em moeda nacional pela qual tenha sido incorporado à sociedade, nos casos de despesas ou valor de incorporação expresso em moeda estrangeira (Lei nº 3.470, art. 57, § 3º).

.....
Art. 268 - O resultado da correção monetária, efetuada obrigatoriamente em cada ano, será registrado no passivo não exigível, a crédito de conta com intitulação própria, nela permanecendo, facultativamente, até a sua aplicação no aumento do capital social, observado o disposto no artigo 254, § 1º, a-

līnea b (Lei n^o 4.357, art. 3^o, § 3^o e Lei 4.728, art. 68, § 2^o).

§ 1^o - Entende-se como resultado da correção monetária a diferença entre o aumento líquido do ativo imobilizado e o reajuste do passivo exigível de que trata o artigo 267.

§ 2^o - Para fins de aprovação da correção monetária e do destino a lhe ser dado, os acionistas poderão reunir-se em assembleia para deliberar, em primeira convocação, com a presença de qualquer número (Lei n^o 4.481, art. 1^o, § único e Lei 4.728, art. 68).

.....
2.1.5. Decreto n^o 61.083 de 27 de julho de 1.967

Art. 1^o - Para a determinação de lucro real de empresas, sujeito à tributação pelo imposto de renda, nos casos de inversões em compras, efetuadas no País, de bens de produção novos, necessários à implementação de projetos de implantação ou de indústrias, aprovados pelos respectivos Grupos Executivos da Comissão de Desenvolvimento Industrial as taxas de depreciação legalmente admitidas poderão ser multiplicadas por um coeficiente igual a 3 (três), vigorando em cada um dos 3 (três) anos subsequentes ao início da operação da nova instalação.

.....
2.1.6. Decreto-Lei n^o 401 de 30 de dezembro de 1.968

.....
Art. 15 - Até 30 de junho de 1.969, as pessoas jurídicas poderão atualizar, além dos limites da correção monetária o valor dos terrenos e construções constantes do seu ativo imobilizado, desde que recolham, tão somente, o imposto na fonte de 15% (quinze por cento) sobre a reavaliação adicional assim efetuada, o qual poderá ser pago, parceladamente, a requerimento do interessado, nos termos das normas em vigor.

§ 2^o - O valor da reavaliação deverá ser levado à conta do capital da empresa que não poderá ser reduzido antes do prazo de cinco anos.

.....
Art. 16 - A despesa operacional relativa à remuneração dos sócios, diretores ou administradores de sociedades comerciais ou civis, de qualquer espécie, assim como a dos titulares das empresas individuais, não poderá exceder, para cada beneficiado, até o limite colegial de 7 (sete), a 5 (cinco) vezes o valor fixado como mínimo de isenção na tabela de desconto do imposto na fonte sobre rendimentos do trabalho assalariado.

§ 1^o - A dedução das remunerações pagas na forma deste artigo em cada ano-base não poderá ser superior a 30% (trinta por cento) do lucro tributável antes de feita a dedução dessas mesmas remunerações.

.....
Art. 18 - O artigo 56, suas alíneas e parágrafo único, da Lei 4.506, de 30 de novembro de 1.964, passam a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 56 - Deverão ser escrituradas em conta especial do Ativo Pendente, para compensação na subsequente correção

monetária do ativo imobilizado ou da manutenção do capital de giro próprio, conforme o caso, as perdas de câmbio verificadas no decurso do ano-base, mediante:

.....
Parágrafo único - O disposto neste artigo, aplicar-se-á , igualmente às obrigações contraídas em moeda nacional, quando indexadas ou sujeitas a correção ou atualização monetária,"

Art. 19 - A partir do exercício financeiro de 1.969, ano-base de 1.968, para o cálculo do imposto de renda, será facultada às pessoas jurídicas abater do lucro tributável, a importância correspondente à manutenção do capital de giro próprio, durante o período-base da declaração.

§ 1º - O montante da manutenção do capital de giro será determinado pela aplicação, sobre o capital de giro próprio da empresa, no início do exercício, dos coeficientes de correção, que deverão traduzir o aumento de nível geral de preços, no período correspondente ao ano-base, expressos em portaria do Ministro do Planejamento e Coordenação Geral.

§ 2º - Para os efeitos deste artigo, considera-se capital de giro próprio, no início do exercício, o resultado da soma dos valores do ativo disponível e ativo realizável, diminuído do valor do passivo exigível, depois de excluídos do ativo realizável:

- a) os valores ou créditos em moeda estrangeira;
- b) os valores ou créditos sujeitos, por qualquer forma, a atualização monetária;
- c) as ações, quotas e quaisquer títulos, correspondentes à participação societária em outras empresas;
- d) o saldo não integralizado do capital social:

§ 3º - A correção será procedida por ocasião do encerramento do balanço de cada exercício, e os lançamentos consequentes, registrados no próprio exercício social a que se refere, em conta apropriada do passivo não exigível e a débito da conta de lucros e perdas, para incorporação ao capital social no prazo de 120 (cento e vinte) dias.

.....
§ 7º - Excepcionalmente, no exercício de 1.969, ano-base de 1.968 a contabilização da manutenção do Capital de Giro de que trata este artigo, poderá ser efetuada até a data de entrega da declaração de rendimentos.

Art. 20 - Até 30 de abril de 1.969 ficam as pessoas jurídicas autorizadas a retificar a escrituração de seus estoques de mercadorias, matérias-primas, produtos fabricados ou em elaboração, constantes de balanços encerrados até 31 de dezembro de 1.968, desde que contabilizem o resultado dessa retificação em conta apropriada do "Passivo não Exigível" para capitalização no prazo de 60 (sessenta) dias.

§ 1º - Sobre o valor dessa retificação incidirá tão somente, o imposto de 30% (trinta por cento) podendo ser recolhido, parceladamente, a requerimento do interessado nos termos das normas em vigor sobre parceladamente de débito fiscal.

.....
2.1.7. Decreto-Lei nº 433 de 23 de janeiro de 1.969

Art. 1º - Ficam acrescidos ao artigo 19 do Decreto-Lei nº 401, de 30

de dezembro de 1968, os seguintes parágrafos:

"§ 8º - A aplicação do disposto neste artigo não poderá, em qual-
quer hipótese, representar redução superior a 20% (vinte
por cento) do imposto que seria devido sem o abatimento da
reserva de manutenção do capital de giro próprio.

§ 9º - Não será admitida a constituição da reserva de manutenção
do capital de giro próprio, quando o balanço da empresa for
encerrado com prejuízo."

Art. 2º - Quando o Conselho Monetário Nacional julgar indispensável,
tendo em vista a arrecadação da receita da União e a con-
juntura financeira, o Ministro da Fazenda poderá limitar a
aplicação do disposto nos artigos 18 e 19 do Decreto-Lei
401, de 30 de dezembro de 1.968.

.....
Art. 4º - Fica acrescentado ao § 2º do artigo 19 o seguinte:
"e - créditos contra terceiros decorrentes de operações
mercantis ou de qualquer outra natureza, com prazos de
emissão superior a 120 dias".

.....
2.1.8. Decreto-Lei nº 1.260 de 26/02/1973

Art. 1º - Serão excluídos do lucro real da pessoa jurídica ou da em-
presa individual, para os efeitos da tributação pelo im-
posto sobre a Renda, os resultados decorrentes da alienação
de imóveis que integrem o ativo imobilizado, desde que se-
jam incorporados ao capital, no prazo máximo de 6 (seis) me-
ses, contado da data que se seguir ao efetivo recebimento
do preço da alienação.

§ 1º - Opcionalmente, os lucros de que trata este artigo poderão
aplicar-se na amortização de prejuízos apurados em balanço.

.....
2.1.9. Decreto nº 76.186 de 02/09/1975

Art. 137 - A escrituração ficará sob a responsabilidade de profissio-
nal qualificado, nos termos da legislação específica, exce-
to na localidade em que não haja elemento habilitado, quan-
do então, ficará a cargo do comerciante ou de pessoa pelo
mesmo designada (Decreto-Lei 486/69, art. 3º).

.....
Art. 151 -

Parágrafo único - Integram o lucro real, para apuração do lucro tribu-
tável, as receitas havidas de correções monetárias, ainda
que sejam capitalizadas (Decreto-Lei 1.338/74, art. 14).

.....
Art. 155 -

§ 1º - Será computado como receita na determinação do lucro real,
ainda que registrado como reserva para aumento de capital,
o aumento de ativo resultante da correção monetária ou da
atualização cambial de todos os valores ativos, inclusive
do pendente, exceto a correção monetária do ativo imobili-
zado (Decreto-Lei 1.338/74, art. 14, § 2º).

.....
Art. 254 - As pessoas jurídicas poderão excluir, do lucro real, impor-
tância correspondente à manutenção do capital de giro pró-
prio durante o período-base de sua declaração, calculada
nos termos dos parágrafos deste artigo (Decreto-Lei nº
1.338/74, art. 15).

§ 1º - O valor do capital de giro próprio no início do período será determinado, com base no balanço de encerramento do período anterior, ou, no caso de exercício inicial da pessoa jurídica, no balancete do mês em que tenham sido arquivados seus atos constitutivos na repartição competente, pela apuração da diferença a maior entre o passivo não exigível e o ativo imobilizado, ajustado de acordo com as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.338/74, art. 15, § 1º):

I - Passivo Não Exigível:

- a) ao saldo do balanço anterior serão adicionados os valores das reservas, dos lucros em suspenso e das provisões tributáveis, eventualmente não classificados no passivo não exigível;
- b) o saldo do balanço anterior será deduzido dos seguintes valores:
 - b.1) - prejuízos acumulados que estiverem registrados como ativo pendente;
 - b.2) - montante do capital social ainda não integralizado que estiver registrado como crédito em conta do ativo;
 - b.3) - saldos das contas passivas de regularização de valores do ativo, dedutíveis para efeito do lucro tributável, que estiverem registradas no passivo não exigível, tais como as de depreciação, amortização, exaustão, provisão para créditos de realização duvidosa e provisão para ajustamento, ao valor de mercado, do custo de estoques e valores mobiliários, bem como outras provisões, admitidas como dedutíveis.

II - Ativo Imobilizado:

- a) ao saldo do balanço anterior serão adicionados os seguintes valores:
 - a.1) - saldo de outras contas do ativo que, de acordo com a legislação em vigor, estejam sujeitas ao regime de correção monetária do imobilizado;
 - a.2) - o valor das ações, quotas, quinhões do capital e outros títulos de participação societária, que represente imobilização financeira;
- b) do saldo do balanço anterior serão deduzidos os fundos de depreciação, amortização e exaustão, que estiverem registrados no passivo não exigível.

.....
§ 2º - O montante da manutenção do capital de giro próprio dedutível como despesa será calculado mediante a aplicação sobre o valor do capital de giro próprio existente no início do ano, ou exercício social que servir de base à declaração, da variação ocorrida durante o mesmo ano ou exercício social, dos coeficientes utilizados para a correção das Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional (Decreto-Lei nº 1.338/74, art. 15, § 2º).

§ 3º - O montante da manutenção do capital de giro próprio admitido com exclusão do lucro real será contabilizado a débito da conta de lucros e perdas, até o limite do lucro real, e

a crédito da conta de reserva específica, para oportuna e compulsória aplicação em aumento de capital da pessoa jurídica, com isenção do imposto para a pessoa jurídica e seu titular, sócios ou acionistas (Decreto-Lei 1.338/74 art.15 §§ 3º e 4º).

§ 4º - Se o capital de giro próprio do início do exercício for negativo, a pessoa jurídica deverá computar como receita do exercício importância determinada mediante a aplicação, sobre o montante do capital de giro próprio negativo, da variação nos coeficientes de correção das Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional durante o ano ou exercício social que servir de base à declaração, ressalvado o disposto no parágrafo seguinte (Decreto-Lei nº 1.338/74, art. 15 § 5º).

§ 5º - O valor computado como receita na forma do parágrafo anterior não será superior à soma das diferenças de câmbio e das correções monetárias prefixadas ou não, que tenham sido debitadas como despesa operacional à conta de lucros e perdas, relativas a obrigações contraídas para o financiamento do ativo imobilizado, inclusive ações, quotas, quotas do capital e outros títulos de participação acionária que representarem imobilização financeira.

§ 6º - A inexistência de diferenças de câmbio ou correções monetárias nos termos do parágrafo anterior desobriga a pessoa jurídica do computo da manutenção negativa de capital de giro próprio.

§ 7º - A importância determinada de acordo com os §§ 4º e 5º será contabilizada a crédito da conta de lucros e perdas e a débito de qualquer conta de reserva, inclusive a decorrente de correção monetária do ativo imobilizado e do capital de giro próprio, ou na inexistência destas, de conta provisória do ativo pendente, para oportuna compensação com contas de reserva que venham a ser constituídas (Decreto-Lei nº 1.338/74, art. 15, § 5º).

.....
§ 10º- O Ministro da Fazenda poderá disciplinar os ajustes de que trata o § 1º deste artigo, podendo ainda adaptá-los a situações setoriais e contábeis (Decreto-Lei nº 1.338/74, art. 15, § 6º).

.....
2.1.10 - Lei 6.297 de 15 de dezembro de 1.975

Art. 1º - As pessoas jurídicas poderão deduzir do lucro tributável, para fins do Imposto sobre a Renda, o dobro das despesas comprovadamente realizadas, no período-base, em projetos de formação profissional, previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho.

.....
2.1.11 - Lei 6.321 de 14 de abril de 1.976

Art. 1º - As pessoas jurídicas poderão deduzir, do lucro tributável para fins do Imposto de Renda, o dobro das despesas comprovadamente realizadas no período-base, em programas de alimentação do trabalhador, previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho na forma em que dispuser o Regulamento da Lei.

.....

2.1.12. Decreto-Lei nº 1.598 de 26 de dezembro de 1.977

.....
Art. 1º - O imposto sobre o lucro das pessoas jurídicas domiciliadas no País, inclusive firmas ou empresas individuais equiparadas a pessoas jurídicas, será cobrado nos termos da legislação em vigor, com as alterações deste Decreto-Lei.
.....

Capítulo II

Lucro Real

Conceito

Art. 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

§ 1º - O lucro líquido do exercício é a soma algébrica do lucro operacional (artigo 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (artigo 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

§ 2º - Na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro do exercício:

a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real.

§ 3º - Na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício:

a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real;

c) os prejuízos de exercícios anteriores, observado o disposto no artigo 64.

§ 4º - Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

§ 5º - A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar;

a) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou

b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

- § 6º - O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexistência quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no §4º.
- § 7º - O disposto nos §§ 4º e 6º não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexistência quanto ao período de competência.

Seção I

Determinação

Determinação com Base em Escrituração

- Art. 7º - O lucro real será determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância das leis comerciais e fiscais.
- § 1º - A falsificação, material ou ideológica, da escrituração e seus comprovantes, ou de demonstração financeira, que tenha por objeto eliminar ou reduzir o montante de imposto devido, ou diferir seu pagamento, submeterá o sujeito passivo a multa, independentemente da ação penal que couber.
- § 2º - A autoridade tributária pode proceder à fiscalização da escrituração do contribuinte durante o curso do período-base, ou antes do término da ocorrência do fato gerador do imposto, e impor as multas previstas na legislação pelo descumprimento de obrigações acessórias.
- § 3º - Verificada pela autoridade tributária, antes do término da ocorrência do fato gerador de imposto, falsidade, nos termos do § 1º, da escrituração, de comprovante ou de demonstração financeira, o responsável será lançado por multa em valor igual à metade da receita ou rendimento omitido, ou de dedução indevida que tenha escriturado.
- § 4º - Ao fim de cada período-base de incidência do imposto o contribuinte deverá apurar o lucro líquido do exercício mediante a elaboração, com observância das disposições da lei comercial, do balanço patrimonial, da demonstração do resultado do exercício e da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados.

Livros Fiscais

- Art. 8º - O contribuinte deverá escriturar, além dos demais registros requeridos pelas leis comerciais e pela legislação tributária, os seguintes livros:
- I - de apuração do lucro real, no qual:
- a) serão lançados os ajustes do lucro líquido do exercício, de que tratam os §§ 2º e 3º do artigo 6º;
 - b) será transcrita a demonstração do lucro real (§ 1º);
 - c) serão mantidos os registros de controle de prejuízos a compensar em exercícios subsequentes (artigo 64), de depreciação acelerada da exaustão mineral com base na receita bruta, de exclusão por investimento das pessoas jurídicas que explorem atividades agrícolas ou pastoris e de outros valores que devam influenciar a determinação do lucro real de exercí-

cio futuro e não constem de escrituração comercial (§ 2º).

II - razão auxiliar em ORTN (artigo 42).

- § 1º - Completada a ocorrência de cada fato gerador do imposto, o contribuinte deverá elaborar demonstração do lucro real, que discriminará:
- a) o lucro líquido do exercício do período-base de incidência;
 - b) os lançamentos de ajuste do lucro líquido (artigo 6º §§ 2º e 3º), com a indicação, quando for o caso, dos registros correspondentes na escrituração comercial ou fiscal;
 - c) o lucro real.
- § 2º - Os reajustes contábeis que forem necessários para a observância de preceitos da lei tributária relativos à determinação do lucro real, quando não devam, por sua natureza exclusivamente fiscal, constar da escrituração comercial, ou forem diferentes dos lançamentos dessa escrituração, serão feitos no livro de que trata o item I deste artigo ou em livros auxiliares.

Determinação pela Autoridade Tributária

- Art. 9º - A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova.
- § 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela retratados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.
- § 2º - Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no § 1º.
- § 3º - O disposto no § 2º não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração.

Contratos a Longo Prazo

- Art. 10 - Na apuração do resultado de contratos, com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço pré-determinado, de bens ou serviços a serem produzidos, serão computados em cada período:
- I - o custo de construção ou de produção dos bens ou serviços incorrido durante o período;
 - II - parte do preço total da empreitada, ou dos bens ou serviços a serem fornecidos, determinada mediante aplicação, sobre esse preço total, da porcentagem do contrato ou da produção executada no período.
- § 1º - A porcentagem do contrato ou da produção executada durante o período poderá ser determinada:
- a) com base na relação entre os custos incorridos no período e o custo total estimado da execução da empreitada ou da produção; ou
 - b) com base em laudo técnico de profissional habilitado,

segundo a natureza da empreitada ou dos bens ou serviços, que certifique a porcentagem executada em função do progresso físico da empreitada ou produção.

- § 2º - O disposto neste artigo não se aplica às construções ou fornecimento contratados com base emprego unitário de quantidades de bens ou serviços produzidos em prazo inferior a um ano, cujo resultado deverá ser reconhecido à medida da execução.
- § 3º - No caso de empreitada ou fornecimento contratado, nas condições deste artigo, ou do § 2º, com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, o contribuinte poderá diferir a tributação do lucro até sua realização, observadas as seguintes normas:
- a) poderá ser excluída do lucro líquido do exercício, para efeito de determinar o lucro real, parcela do lucro da empreitada ou fornecimento computado no resultado do exercício, proporcional à receita dessas operações consideradas nesse resultado e não recebida até a data do balanço de encerramento do mesmo exercício social.
 - b) a parcela excluída nos termos da letra "a" deverá ser computada na determinação do lucro real do exercício social em que a receita for recebida.
- § 4º - Se o contribuinte subcontratar parte da empreitada ou fornecimento, o direito ao diferimento de que trata o § 3º caberá a ambos, na proporção da sua participação na receita a receber.
- § 5º - O contribuinte contratante de empreitada iniciada antes de 31 de dezembro de 1977 poderá para efeito de determinar o lucro real, reconhecer todo o lucro do contrato somente no período-base de incidência em que for completada sua execução, observada as seguintes normas:
- a) o contrato com duração superior a 3 (três) anos considerar-se-á completado quando executado em porcentagem superior a 95% (noventa e cinco por cento) (§ 1º);
 - b) o disposto neste parágrafo não se aplicará aos aumentos, mediante aditamento ao contrato em data posterior a 31 de dezembro de 1977, da empreitada contratada.

Seção II

Lucro Operacional

Subseção I

Disposições Gerais

Conceito e Discriminação

- Art. 11 - Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórios, que constituam objeto da pessoa jurídica.
- § 1º - A escrituração do contribuinte, cujas atividades compreendem a venda de bens ou serviços, deve discriminar o lucro bruto, as despesas operacionais e os demais resultados operacionais.
- § 2º - Será classificado como lucro bruto o resultado da atividade de venda de bens ou serviços que constitua objeto da pessoa jurídica.
- § 3º - As ações ou quotas bonificadas, recebidas sem custo pela

pessoa jurídica, não importarão modificação no valor pelo qual a participação societária estiver registrada no ativo nem serão computadas na determinação do lucro real.

Receita de Vendas e Serviços

Art. 12 - A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.

§ 1º - A receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas.

§ 2º - O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

§ 3º - Provada, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a omissão de receita, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas.

Custo dos Bens ou Serviços

Art. 13 - O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação.

§ 1º - O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente:

- a) o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto neste artigo;
- b) o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;
- c) os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;
- d) os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;
- e) os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

§ 2º - A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda de 5% (cinco por cento) do custo total dos produtos vendidos no exercício social anterior, poderá ser registrada diretamente como custo.

Determinação do Custo dos Bens

Art. 14 - O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques no valor dos estoques existentes, de acordo com o livro de inventário, no fim do período.

§ 1º - O contribuinte que mantiver sistema de contabilidade de

custo integrado e coordenado com o restante da escrituração poderá utilizar os custos apurados para avaliação dos estoques de produtos em fabricação e acabados.

- § 2º - O valor dos bens existentes no encerramento do período-base poderá ser o custo médio ou o dos bens adquiridos ou produzidos mais recentemente.
- § 3º - Se a escrituração do contribuinte não satisfizer às condições do § 1º, os estoques deverão ser avaliados:
- a) os de materiais em processamento, por uma vez e meia o maior custo das matérias-primas adquiridas no período-base, ou em 80% (oitenta por cento) do valor dos produtos acabados, determinado de acordo com a alínea "b";
 - b) os dos produtos acabados, em 70% (setenta por cento) do maior preço de venda no período-base.
- § 4º - Os estoques de produtos agrícolas, animais e extrativos poderão ser avaliados aos preços correntes de mercado, conforme as práticas usuais em cada tipo de atividade.
- § 5º - Na avaliação de estoques não serão admitidas deduções de valor por depreciações estimadas ou mediante provisões para oscilação de preços, nem a manutenção de estoques "básicos" ou "normais" a preços constantes ou nominais.
- § 6º - O custo de aquisição ou produção dos bens existentes na data do balanço deverá ser ajustado, mediante provisão ao valor de mercado, se este for menor.

Despesas Operacionais

- Art. 15 - O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a Cr\$ 3.000,00 ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano.
- § 1º - Poderão ser amortizados os encargos e as despesas, registrados no ativo diferido, que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, tais como:
- a) os juros durante o período de construção e pré-operação;
 - b) os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais, ou de implantação do empreendimento inicial;
 - c) os custos, despesas e outros encargos com a reestruturação, reorganização ou modernização da empresa.
- § 2º - A quota de exaustão, calculada nos termos do Decreto-Lei nº 1.096 (Leg. Fed., 1970, pág. 179), de 23 de março de 1970, na parte em que exceder da quota de exaustão com base no custo de aquisição dos direitos minerais, será creditada à conta especial de reserva de lucros, que somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos ou incorporação ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19.

Tributos

- Art. 16 - Os tributos são dedutíveis como custo ou despesa operacional no período-base de incidência:
- I - em que ocorrer o fato gerador da obrigação tributária, se o contribuinte apurar os resultados segundo o regime de competência, ou
 - II - em que forem pagos, se o contribuinte apurar os resul-

tados segundo o regime de caixa.

- § 1º - Na determinação do lucro real, a pessoa jurídica não pode deduzir como custo ou despesa o Imposto sobre a Renda de que for sujeito passivo como contribuinte ou como responsável em substituição ao contribuinte.
- § 2º - A dedutibilidade, como custo ou despesa, de rendimentos pagos ou creditados a terceiros abrange o imposto sobre os rendimentos que o contribuinte, como fonte pagadora, tiver o dever legal de reter e recolher, ainda que o contribuinte assumo o ônus do imposto.
- § 3º - Os impostos pagos pela pessoa jurídica na aquisição de bens do ativo permanente poderão, a seu crédito, ser registrados como custo de aquisição ou deduzidos como despesas operacionais, salvo os pagos na importação de bens, que se acrescentarão ao custo de aquisição.
- § 4º - Não são dedutíveis como custos ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

Receitas e Despesas Financeiras

Art. 17 - Os juros, o desconto, a correção monetária prefixada, o lucro na operação de reporte e o prêmio de resgate de títulos ou debêntures, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do exercício social, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem.

Parágrafo único - Os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis como custo ou despesa operacional, observadas as seguintes normas:

- a) os juros pagos antecipadamente, os descontos de títulos de crédito, a correção monetária prefixada e o deságio concedido na colocação de debêntures ou títulos de crédito deverão ser apropriados, "pro rata tempore" nos exercícios sociais a que competirem:
- b) os juros de empréstimos contraídos para financiar a aquisição ou construção de bens do ativo permanente, incorridos durante as fases de construção e pré-operacional, podem ser registrados no ativo diferido, para serem amortizados.

Variações Monetárias

Art. 18 - Deverão ser incluídas no lucro operacional as contrapartidas das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis, assim como os ganhos cambiais e monetários realizados no pagamento das obrigações.

Parágrafo único - As contrapartidas de variações monetárias de obrigações e as perdas cambiais e monetárias na realização de créditos poderão ser deduzidas para efeito de determinar o lucro operacional.

Lucro da Exploração

Art. 19 - Considera-se lucro da exploração o lucro líquido do exercício

cio ajustado pela exclusão dos seguintes valores:

I - a parte das receitas financeiras (artigo 17) que exceder das despesas financeiras (artigo 17, parágrafo único);

II - os rendimentos e prejuízos das participações societárias; e

III - os resultados não operacionais.

§ 1º - Aplicam-se ao lucro da exploração:

a) as isenções de que tratam os artigos 1º e 2º do Decreto-Lei nº 1.564 (Leg. Fed., 1977, pág. 552), de 29 de julho de 1977;

b) as isenções reguladas pelos artigos 13 da Lei nº 4.239 (Leg. Fed., 1963, pág. 678), de 27 de junho de 1963; 34, da Lei nº 5.508 (Leg. Fed., 1968, págs. 1.174 e 1.457), de 11 de outubro de 1968; 23, do Decreto-Lei nº 756 (Leg. Fed. 1969, pág. 1.179), de 11 de agosto de 1969; e 1º, do Decreto-Lei nº 1.328 (Leg. Fed., 1974, pág. 757), de 20 de maio de 1974;

c) a redução da alíquota do imposto de que tratam os artigos 14, da Lei nº 4.239, de 27 de julho de 1963; 35, da Lei nº 5.508, de 11 de outubro de 1969; 22 do Decreto-Lei nº 756, de 11 de agosto de 1969 e artigos 4º a 6º do Decreto-Lei nº 1.439 (Leg. Fed. 1975, pág. 857; 1976, pág. 60), de 30 de dezembro de 1975.

§ 2º - O valor da exclusão do lucro correspondente a exportações incentivadas será determinado mediante a aplicação, sobre o lucro da exploração de que trata este artigo, de porcentagem igual à relação, no mesmo período, entre a receita líquida de vendas nas exportações incentivadas e o total da receita líquida de vendas da pessoa jurídica.

§ 3º - O valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções de que trata o § 1º não poderá ser distribuído aos sócios e constituirá reserva de capital da pessoa jurídica, que somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos ou aumento do capital social.

§ 4º - Consideram-se distribuição do valor do imposto:

a) a restituição de capital aos sócios, em caso de redução do capital social, até o montante do aumento com incorporação da reserva;

b) a partilha do acervo líquido da sociedade dissolvida, até o valor do saldo da reserva de capital.

§ 5º - A inobservância do disposto nos §§ 3º e 4º importa perda da isenção e obrigação de recolher, com relação à importância distribuída, o imposto que a pessoa jurídica tiver deixado de pagar, sem prejuízo da incidência do imposto sobre o lucro distribuído, como rendimento do beneficiário.

Subseção II

Investimento em Sociedades Coligadas ou Controladas,

Avaliado pelo Valor de Patrimônio Líquido

Desdobramento do custo de aquisição

Art. 20 - O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:

- I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21, e
- II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o nº I.

§ 1º - O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento.

§ 2º - O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico:

- a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;
- b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;
- c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º - O lançamento com os fundamentos de que tratam as letras "a" e "b" do § 2º deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.

Avaliação do Investimento no Balanço

Art. 21 - Em cada balanço o contribuinte deverá avaliar o investimento pelo valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada, de acordo com o disposto no artigo 248 da Lei nº 6404 de 15 de dezembro de 1976, e as seguintes normas:

- I - o valor de patrimônio líquido será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação da coligada ou controlada levantado na mesma data do balanço do contribuinte ou até 2 (dois) meses, no máximo, antes dessa data, com observância da lei comercial inclusive quanto à dedução das participações nos resultados e da provisão para o Imposto sobre a Renda;
- II - se os critérios contábeis adotados pela coligada ou controlada e pelo contribuinte não forem uniformes, o contribuinte deverá fazer no balanço ou balancete da coligada ou controlada os ajustes necessários para eliminar as diferenças relevantes decorrentes da diversidade de critérios;
- III - o balanço ou balancete da coligada ou controlada levantado em data anterior à do balanço do contribuinte deverá ser ajustado para registrar os efeitos relevantes de fatos extraordinários ocorridos no período;
- IV - o prazo de 2 (dois) meses de que trata o item I aplica-se aos balanços ou balancetes de verificação das sociedades de que a coligada ou controlada participe, direta ou indiretamente, com investimentos relevantes que devam ser avaliados pelo valor de patrimônio líquido para efeito de determinar o valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada.
- V - o valor do investimento do contribuinte será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido ajustado de acordo com os números anteriores, da porcentagem da participação do contribuinte na coligada ou controlada.

Ajuste do Valor do Investimento e Dividendos

Art. 22 - O valor do investimento na data do balanço (artigo 20, I), depois de registrada a correção monetária do exercício (artigo 39), deverá ser ajustado ao valor de patrimônio líquido determinado de acordo com o disposto no artigo 21, mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento.

Parágrafo único - Os lucros ou dividendos distribuídos pela coligada ou controlada deverão ser registrados pelo contribuinte como diminuição do valor de patrimônio líquido do investimento, e não influenciarão as contas de resultado.

Contrapartida do Ajuste no Valor do Investimento

Art. 23 - A contrapartida do ajuste de que trata o artigo 22, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento não será computada na determinação do lucro real.

Parágrafo único - Não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou da amortização do ágio ou deságio na aquisição, nem os ganhos ou perdas de capital derivados de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no País.

Ajuste Decorrente de Reavaliação na Coligada ou Controlada

Art. 24 - A contrapartida do ajuste por aumento do valor do patrimônio líquido do investimento em virtude de reavaliação de bens do ativo da coligada ou controlada, por esta utilizado para constituir reserva de reavaliação, deverá ser compensada pela baixa do ágio na aquisição do investimento com fundamento no valor de mercado dos bens reavaliados (artigo 20, § 2º, "a").

§ 1º - O ajuste do valor de patrimônio líquido correspondente a reavaliação de bens diferentes dos que serviram de fundamento ao ágio, ou a reavaliação por valor superior ao que justificou o ágio, deverá ser computado no lucro real do contribuinte, salvo se este registrar a contrapartida do ajuste como reserva de reavaliação.

§ 2º - O valor da reserva constituída nos termos do § 1º deverá ser computado na determinação do lucro real do período-base em que o contribuinte alienar ou liquidar o investimento, ou em que utilizar a reserva de reavaliação para aumento do seu capital social.

§ 3º - A reserva de reavaliação do contribuinte será baixada mediante compensação com o ajuste do valor do investimento, e não será computada na determinação do lucro real:

- a) nos períodos-base em que a coligada ou controlada computar sua reserva de reavaliação na determinação do lucro real (artigo 35); ou
- b) no período-base em que a coligada ou controlada utilizar sua reserva de reavaliação para absorver prejuízos.

Amortização do Ágio ou Deságio

Art. 25 - O ágio ou deságio na aquisição da participação, cujo fundamento tenha sido a diferença entre o valor de mercado e o

valor contábil dos bens do ativo da coligada ou controlada (artigo 20, § 2º, letra "a"), deverá ser amortizado no exercício social em que os bens que o justificaram forem baixados por alienação ou perecimento, ou nos exercícios sociais em que seu valor for realizado por depreciação, amortização ou exaustão.

§ 1º - A contrapartida da amortização do ágio ou deságio nos termos deste artigo somente será computada na determinação do lucro real pela diferença entre o montante da amortização e o da participação do contribuinte:

- a) no resultado realizado pela coligada ou controlada na alienação ou baixa dos bens do ativo cujo valor tenha constituído o fundamento econômico do ágio ou deságio; ou
- b) no valor realizado pela coligada ou controlada na depreciação, amortização ou exaustão desses bens.

§ 2º - As contrapartidas da amortização de ágio ou deságio com os fundamentos das letras "b" e "c" § 2º do artigo 20 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no artigo 33.

Disposições Transitórias

Art. 26 - No balanço de abertura do período-base que se iniciar no ano de 1978, o contribuinte que tiver o dever legal de avaliar investimento em coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá proceder, nos termos do artigo 21, à primeira avaliação, e a diferença entre esse valor e o custo de aquisição que estiver registrado na contabilidade terá o seguinte tratamento:

- I - o valor de patrimônio líquido que exceder do custo de aquisição não será computado na determinação do lucro real desde que creditado à conta de reservas de lucros, como ajuste especial de exercícios anteriores;
- II - o custo de aquisição que exceder do valor de patrimônio líquido será registrado como ágio:
 - a) nos termos da letra "a" do § 2º do artigo 20, se tiver fundamento no valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada;
 - b) nos termos da letra "c" do § 2º do artigo 20, o que que exceder o valor de que trata a letra "a".

Subseção III

Compra e Venda, Loteamento, Incorporação e Construção de Imóveis
Determinação do Custo e Apuração do Lucro Bruto

Art. 27 - O contribuinte que comprar imóvel para venda ou promover empreendimento de desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária ou construção de prédio destinado à venda, deverá, para efeito de determinar o lucro real, manter, com observância das normas seguintes, registro permanente de estoques para determinar o custo dos imóveis vendidos:

- I - o custo dos imóveis vendidos compreenderá:
 - a) o custo de aquisição de terrenos ou prédios, inclusive os tributos devidos na aquisição e as despesas de legalização; e

- b) os custos diretos (artigo 13, § 1º) de estudo, planejamento, legalização e execução dos planos ou projetos de desmembramento, loteamento, incorporação, construção e quaisquer obras ou melhoramentos.
- II - no caso de empreendimento que compreenda duas ou mais unidades a serem vendidas separadamente, o registro de estoque deve discriminar, ao menos por ocasião do balanço, o custo de cada unidade distinta;
- III - o custo das unidades em estoque deve, por ocasião do balanço, ser corrigido monetariamente nos termos do artigo 43, e a contrapartida da correção deve ser registrada na conta de que trata o item II do artigo 39.
- § 1º - O lucro bruto na venda de cada unidade será apurado e reconhecido quando contratada a venda, ainda que mediante instrumento de promessa, ou quando implementada a condição suspensiva a que estiver sujeita a venda.
- § 2º - Na correção de que trata o item III, o contribuinte poderá, à sua opção, observar o disposto no artigo 48 e no § 3º do artigo 41.

Venda Antes do Término do Empreendimento

- Art. 28 - Se a venda for contratada antes de completado o empreendimento, o contribuinte poderá computar no custo do imóvel, além dos custos pagos, incorridos ou contratados, os orçados para a conclusão das obras ou melhoramentos que estiver contratualmente obrigado a realizar.
- § 1º - O custo orçado será baseado nos custos usuais no tipo de empreendimento imobiliário.
- § 2º - Se a execução das obras ou melhoramentos a que se obrigou o contribuinte se estender além do período-base da venda e o custo efetivamente realizado for inferior, em mais de 15% (quinze por cento), ao custo orçado computado na determinação do lucro bruto, o contribuinte ficará obrigado a pagar correção monetária e juros de mora sobre o valor do imposto postergado pela dedução de custo orçado excedente do realizado.
- § 3º - A correção e os juros de mora de que trata o § 2º deverão ser pagos juntamente com o imposto anual incidente no período-base em que tiver terminado a execução das obras ou melhoramentos.

Venda a Prazo ou em Prestações

- Art. 29 - Na venda a prazo, ou em prestações, com pagamento após o término do período-base da venda, o lucro bruto poderá, para efeito de determinação do lucro real, ser reconhecido nas contas de resultado de cada exercício social proporcionalmente à receita da venda recebida, observadas as seguintes normas:
- I - o lucro bruto será registrado em conta específica de resultado de exercícios futuros, para a qual serão transferidos a receita de venda e o custo do imóvel, inclusive o orçado (artigo 28) se for o caso;
- II - por ocasião da venda será determinada a relação entre o lucro bruto e a receita bruta de venda e em cada e -

xercício social será transferida para as contas de resultado parte do lucro bruto proporcional à receita no mesmo exercício;

- III - a atualização monetária do orçamento e a diferença, posteriormente apurada, entre custo orçado e efetivo, deverão ser transferidos para a conta específica de resultados de exercícios futuros, com o conseqüente reajustamento da relação entre o lucro bruto de venda, de que trata o nº II levando-se à conta de resultados a diferença de custo correspondente à parte do preço de venda já recebido;
- IV - se o custo efetivo foi inferior, em mais de 15% (quinze por cento), ao custo orçado, aplicar-se-á o disposto nº §2º do artigo 28.

§ 1º - Se a venda for contratada com juros, estes deverão ser apropriados nos resultados dos exercícios sociais a que competirem.

§ 2º - Na venda contratada com cláusula de correção monetária do saldo credor do preço, a contrapartida da correção, nas condições estipuladas no contrato, da receita de vendas a receber será computada, no resultado do exercício, como variação monetária (artigo 18), pelo valor que exceder da correção, segundo os mesmos critérios futuros de que trata o item I do artigo 29.

Seção III

Resultados Não-Operacionais

Subseção I

Ganhos e Perdas de Capital

Conceito e Determinação

Art. 31 - Serão classificados como ganhos ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, os resultados na alienação, inclusive por desapropriação (§ 4º), na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente.

§ 1º - Ressalvadas as disposições especiais, a determinação do ganho ou perda de capital terá por base o valor contábil do bem, assim entendido o que estiver registrado na escrituração do contribuinte, corrigido monetariamente e diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

§ 2º - Nas vendas de bens do ativo permanente para recebimento do preço, no todo ou em parte, após o término do exercício social seguinte ao da contratação, o contribuinte poderá, para efeito de determinar o lucro real, reconhecer o lucro na proporção da parcela do preço recebida em cada período-base.

§ 3º - O ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimento será determinado com base no valor contábil (§ 1º), diminuído da provisão para perdas (artigo 32) que tiver sido computada na determinação do lucro real.

§ 4º - O contribuinte poderá diferir a tributação do ganho de capital na alienação de bens desapropriados, desde que:

a) o transfira para reserva especial de lucros;

- a) o transfira para reserva especial de lucros;
- b) aplique, no prazo máximo de 2 (dois) anos do recebimento da indenização, na aquisição de outros bens do ativo permanente, importância igual ao ganho de capital;
- c) discrimine, na reserva de lucros, os bens objeto da aplicação de que trata a letra "b", em condições que permitam a determinação do valor realizado em cada período.

§ 5º - A reserva de que trata o parágrafo anterior será computada na determinação do lucro real nos termos do § 1º do artigo 35, ou utilizada para distribuição de dividendos.

Provisão para Perdas Prováveis na Realização de Investimentos

Art. 32 - A provisão para perdas prováveis na realização do valor de investimentos será, para efeito de determinar o lucro real, adicionada ao lucro líquido do exercício, salvo se:

- I - constituída depois de 3 (três) anos da aquisição do investimento, e
- II - a perda for comprovada como permanente, assim entendida a de impossível ou improvável recuperação.

§ 1º - Cabe à pessoa jurídica o ônus da prova da perda permanente que justifique a constituição da provisão.

§ 2º - Em qualquer caso, será adicionado ao lucro líquido do exercício, para efeito de determinar o lucro real, a provisão para perda de participação societária na parte que corresponder a ágio com os fundamentos econômicos de que tratam as letras "b" e "c" do § 2º do artigo 20.

§ 3º - A provisão constituída antes do prazo do item I poderá ser deduzida, após o decurso desse prazo, para efeito de determinar o lucro real, desde que observado o disposto no item II e nos §§ 1º e 2º.

Investimento Avaliado pelo Valor de Patrimônio Líquido

Art. 33 - O valor contábil, para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (artigo 20), será a soma algébrica dos seguintes valores:

- I - valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte;
- II - saldo não amortizado de ágios ou deságios na aquisição da participação com fundamento na letra "a" do § 2º do artigo 20;
- III - ágio ou deságio na aquisição do investimento com fundamento nas letras "b" e "c" do § 2º do artigo 20, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte;
- IV - provisão para perdas (artigo 32) que tiver sido computada na determinação do lucro real.

§ 1º - Os valores de que tratam os itens II a IV serão corrigidos monetariamente.

§ 2º - Não será computado na determinação do lucro real o acréscimo ou a diminuição do valor de patrimônio líquido de investimento, decorrente de ganho ou perda de capital por variação na porcentagem de participação do contribuinte no capital social da coligada ou controlada.

Participação Extinta em Fusão, Incorporação ou Cisão

Art. 34 - Na fusão, incorporação ou cisão de sociedades com extinção de ações ou quotas de capital de uma possuída por outra, a diferença entre o valor contábil das ações ou quotas extintas e o valor de acervo líquido que as substituir será computado na determinação do lucro real de acordo com as seguintes normas:

- I - somente será dedutível como perda de capital a diferença entre o valor contábil e o valor de acervo líquido avaliado a preços de mercado, e o contribuinte poderá, para efeito de determinar o lucro real, optar pelo tratamento da diferença como ativo diferido, amortizável no prazo máximo de 10 (dez) anos;
- II - será computado como ganho de capital o valor pelo qual tiver sido recebido o acervo líquido que exceder o valor contábil das ações ou quotas extintas, mas o contribuinte poderá, observado o disposto nos §§ 1º e 2º, diferir a tributação sobre a parte do ganho de capital em bens do ativo permanente, até que esse seja realizado.

§ 1º - O contribuinte somente poderá diferir a tributação da parte do ganho de capital correspondente a bens do ativo permanente se:

- a) discriminar os bens do acervo líquido recebido a que corresponder o ganho de capital diferido, de modo a permitir a determinação do valor realizado em cada período-base, e
- b) mantiver, no livro de que trata o item I do artigo 8º, conta de controle do ganho de capital ainda não tributado, cujo saldo ficará sujeito a correção monetária anual, por ocasião do balanço aos mesmos coeficientes aplicados na correção do ativo permanente.

§ 2º - O contribuinte deve computar no lucro real de cada período-base a parte do ganho de capital realizada mediante alienação ou liquidação, ou através de quotas de depreciação, amortização ou exaustão deduzidas como custo ou despesa operacional.

Subseção II

Reavaliação de Bens

Tributação na Realização

Art. 35 - A contrapartida do aumento de valor de bens do ativo, em virtude de nova avaliação baseada em laudo nos termos do artigo 8º da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não será computada no lucro real enquanto mantida em conta de reserva de reavaliação.

§ 1º - O valor da reserva será computado na determinação do lucro real:

- a) no período-base em que a reserva for utilizada para aumento do capital social, no montante capitalizado;
- b) em cada período-base, no montante do aumento do valor dos bens reavaliados que tenha sido realizado no período, inclusive mediante quotas de depreciação, amortização ou exaustão deduzidas como custos ou despesas operacionais.

§ 2º - O contribuinte deverá discriminar na reserva de reavaliação os bens reavaliados que a tenham originado, em condições de permitir a determinação do valor realizado em cada período.

§ 3º - Será computado na determinação do lucro real o aumento de valor resultante de reavaliação de participação monetária que o contribuinte avaliar pelo valor de patrimônio líquido, ainda que a contrapartida do aumento do valor do investimento constitua reserva de reavaliação.

Reavaliação na Subscrição de Capital ou Valores Mobiliários

Art. 36 - A contrapartida do aumento do valor de bens do ativo incorporado ao patrimônio de outra pessoa jurídica, na subscrição em bens de capital social, ou de valores mobiliários emitidos por companhia, não será computada na determinação do lucro real enquanto mantida em conta de reserva de reavaliação.

Parágrafo único - O valor da reserva deverá ser computado na determinação do lucro real:

- a) na alienação ou liquidação da participação societária ou dos valores mobiliários, pelo montante realizado;
- b) quando a reserva for utilizada para aumento do capital social, pela importância capitalizada ou
- c) em cada período-base, em montante igual à parte dos lucros, dividendos, juros ou participações recebidos pelo contribuinte, que corresponder à participação ou os valores mobiliários adquiridos com o aumento do valor dos bens do ativo.

Reavaliação na Fusão, Incorporação ou Cisão

Art. 37 - A contrapartida do aumento do valor de bens do ativo em virtude de reavaliação na fusão, incorporação ou cisão não será computada para determinar o lucro real enquanto mantida em reserva de reavaliação na sociedade resultante da fusão ou incorporação, na sociedade cindida ou em uma ou mais das sociedades resultantes da cisão.

Parágrafo único - O valor da reserva deverá ser computado na determinação do lucro real de acordo com o disposto nos §§ 1º e 2º do artigo 35.

Subseção III

Disposições Diversas

Art. 38 - Não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de:

- I - ágio na emissão de ações por preço superior ao valor nominal, ou a parte do preço de emissão de ações sem valor nominal destinadas à formação de reservas de capital;
- II - valor da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;
- III - prêmio na emissão de debêntures;
- IV - lucro na venda de ações em tesouraria.

§ 1º - O prejuízo na venda de ações em tesouraria não será dedutível na determinação do lucro real.

- § 1º - O prejuízo na venda de ações em tesouraria não será dedutível na determinação do lucro real.
- § 2º - As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações não serão computadas na determinação do lucro real, desde que:
- a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no artigo 36 e seus parágrafos, ou
 - b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

Seção IV
Correção Monetária
Subseção I
Disposições Gerais
Dever de Corrigir

- Art. 39 - Os efeitos da modificação do poder de compra da moeda nacional sobre o valor dos elementos do patrimônio e os resultados do exercício serão computados na determinação do lucro real através dos seguintes procedimentos:
- I - correção monetária, na ocasião da elaboração do balanço patrimonial:
 - a) das contas do ativo permanente e respectiva depreciação, amortização ou exaustão, e das provisões para atender a perdas prováveis na realização do valor de investimentos;
 - b) do patrimônio líquido.
 - II - registro, em conta especial, das contrapartidas dos ajustes de correção monetária de que trata o item I;
 - III - dedução, como encargo do exercício, do saldo da conta de que trata o item II, se devedor, ou
 - IV - cômputo no lucro real, observado o disposto na Subseção IV desta Seção, do saldo da conta de que trata o item II, se credor.
- § 1º - O contribuinte que levantar balanço intermediário no curso do exercício social poderá, à sua opção, corrigi-lo nos termos deste Capítulo.
- § 2º - Para os efeitos deste Capítulo, considera-se exercício da correção o período entre o último balanço corrigido e o balanço a corrigir.
- § 3º - O Ministro da Fazenda, com base nos objetivos e princípios da correção monetária, baixará as instruções que forem necessárias à aplicação do disposto nesta Seção aos empreendimentos em fase de construção, implantação ou pré-operacionais aos bens vinculados às provisões técnicas de sociedades seguradoras e companhias de capitalização e a outras situações especiais não reguladas em lei.

Base e Métodos de Correção

- Art. 40 - A correção monetária de que trata o item I do artigo 39 será procedida com base no aumento do valor nominal de uma

Obrigaçã~o Reajustãvel do Tesouro Nacional - ORTN

- § 1º - A determinaçã~o do valor de bens do ativo imobilizado adquiridos antes de 1965 terã~o por base o valor nominal da ORTN fixado pelo Ministãrio da Fazenda para os anos de 1938 a 1964, por referãncia aos coeficientes de correçã~o do imobilizado de que trata a letra "b" do item II do artigo 55.
- § 2º - As companhias abertas e as pessoas jurãdicas que, no balanço de abertura deverã~o proceder ã correçã~o com observãncia do disposto na Subseçã~o II desta Seçã~o.
- § 3º - As pessoas nã~o sujeitas ao disposto no § 2º que nã~o optarem pela correçã~o nos termos da Subseçã~o II deverã~o procedê-la de acordo com as normas da Subseçã~o III.

Registro do Ativo Permanente

Art. 41 - O registro do ativo permanente da escrituraçã~o do contribuinte deve ser mantido com observãncia das seguintes normas:

- I - cada bem classificado como investimento deve ser escriturado em subconta distinta;
- II - os bens do imobilizado devem ser agrupados em contas distintas segundo sua natureza e as taxas anuais, de depreciaçã~o ou amortizaçã~o a eles aplicãveis, e os imoveis, os recursos minerais e florestais e as propriedades imateriais deverã~o ser registrados em subcontas separadas;
- III - as aplicaçõ~es de recursos ou despesas devem ser registradas no ativo diferido em subcontas distintas segundo a natureza, os empreendimentos ou atividades a que se destinam e o prazo de amortizaçã~o.
- § 1º - O contribuinte deve manter registros que permitam identificar os bens do imobilizado e determinar o ano da sua aquisiçã~o, o valor original e os posteriores acrãscimos ao custo, reavaliaçã~o e baixas parciais a ele referentes.
- § 2º - Valor original do bem ã a importãncia em moeda nacional pela qual a aquisiçã~o tenha sido registrada na escrituraçã~o do contribuinte, convertidos os valores em moeda estrangeira ã taxa de câmbio em vigor na ãpoca da aquisiçã~o.
- § 3º - No caso de bens adquiridos a preço fixo, para pagamento a prazo ou em prestaçõ~es sem juros nem correçã~o monetãria, o contribuinte poderã~o optar pela correçã~o do custo de aquisiçã~o em funçã~o da ãpoca ou ãpocas do seu efetivo pagamento, desde que, se for o caso, adote o mesmo critãrio para a determinaçã~o do custo de aquisiçã~o que servirã~o de base para o cãlculo das quotas de depreciaçã~o, amortizaçã~o ou exaustão.
- § 4º - O laudo que servir de base ao registro de reavaliaçõ~es de bens deve identificar os bens reavaliados pela conta que estã~o escriturados e indicar os anos da aquisiçã~o e das modificaçõ~es no seu custo original.
- § 5º - Se o registro do imobilizado nã~o satisfizer ao disposto no § 1º, os bens baixados serã~o considerados como os mais antigos nas contas em que estiverem registrados.

Subseçã~o II

Correçã~o Mediante Razã~o Auxiliar em ORTN

Razão Auxiliar em ORTN

- Art. 42 - As pessoas jurídicas de que trata o § 2º do artigo 40 e as que optarem pela correção monetária nos termos desta Subseção deverão manter livro Razão Auxiliar, no qual as contas sujeitas a correção monetária serão escrituradas adotando-se como unidade de conta o valor nominal de uma ORTN.
- § 1º - No exercício social em que for iniciada a escrituração do Razão Auxiliar em ORTN, os saldos de abertura das contas serão determinados mediante a divisão do saldo da escrituração transferido do balanço anterior pelo valor nominal da ORTN em vigor no mês desse balanço.
- § 2º - A escrituração da movimentação das contas deverá ser feita em partidas mensais, salvo se o contribuinte optar por escrituração em partidas trimestrais.
- § 3º - Os lançamentos no Razão Auxiliar poderão ser feitos, em cada conta, pelo total dos débitos e créditos do mês ou trimestre.

Transposição para o Razão Auxiliar dos Lançamentos da Escrituração

- Art. 43 - Na transposição para o Razão dos lançamentos da escrituração do exercício da correção, os valores registrados serão convertidos para número de ORTN mediante sua divisão pelo valor nominal de uma ORTN, observadas as seguintes normas:
- I - os ajustes, baixas, liquidações ou transferências de valores oriundos de exercício anterior, assim como as transferências, no exercício, entre contas sujeitas a correção, serão convertidos para ORTN pelo valor nominal desta no mês do balanço do exercício anterior;
 - II - os valores acrescidos às contas no exercício da correção serão convertidos para ORTN pelo valor nominal desta no mês do acréscimo ou, se o Razão Auxiliar for escriturado em partidas trimestrais, pelo valor médio mensal da ORTN no trimestre;
 - III - os ajustes, baixas, liquidações ou transferências de valores acrescidos, no exercício da correção, às contas do investimento, ativo diferido e patrimônio líquido, serão deduzidos dos acréscimos, na ordem cronológica destes, e convertidos para ORTN pelo valor nominal desta no mês ou no trimestre em que forem deduzidos;
 - IV - o valor de patrimônio líquido de investimento em coligada ou controlada transferido do exercício anterior e as reduções desse valor durante o exercício da correção, inclusive pelo recebimento de lucros ou dividendos, serão convertidos para ORTN pelo valor nominal desta no mês do balanço do exercício anterior.

Baixa de Bens do Ativo Imobilizado

- Art. 44 - Na baixa de bens do ativo imobilizado e dos respectivos encargos serão observadas as seguintes normas:
- I - o valor do bem baixado será determinado mediante o seguinte procedimento:
 - a) serão identificados o valor original (artigo 41, § 2º) e a época de aquisição do bem a ser baixado, inclusive dos acréscimos ao custo e reavaliações ocorridas antes do início do exercício;

- b) o valor do bem será convertido para ORTN mediante sua divisão pelo valor nominal da ORTN na época da aquisição e de cada acréscimo ao custo ou reavaliação, e o valor do bem em ORTN será registrado como baixa no Razão Auxiliar;
 - c) a baixa na escrituração será feita pelo valor determinado mediante a multiplicidade do valor do bem em ORTN (letra "b") pelo valor nominal da ORTN no mês do balanço do exercício anterior;
 - d) se tiver havido, no exercício da correção, acréscimo ao custo do bem baixado, os valores em ORTN e em cruzeiros, desse acréscimo serão adicionados, respectivamente, aos valores de baixa de que tratam as letras "b" e "c".
- II - o valor da depreciação, amortização ou exaustão acumulada correspondente ao bem baixado será determinado mediante o seguinte procedimento:
- a) com base na taxa anual do encargo e na época da aquisição e dos acréscimos ao custo e reavaliação do bem a ser baixado, será determinada a porcentagem total de depreciação, amortização e exaustão até o balanço do exercício anterior;
 - b) a porcentagem de que trata a letra anterior será aplicada sobre o valor do bem em ORTN no balanço do exercício anterior (nº I, "b"), e o produto será o valor dos encargos em ORTN, a ser registrado no Razão Auxiliar;
 - c) o valor a ser baixado na escrituração será o produto dos encargos expressos em ORTN (letra "b") pelo valor nominal da ORTN no mês do balanço do exercício anterior;
 - d) se tiver havido, no exercício da correção, dedução de quotas de depreciação, amortização ou exaustão do bem baixado, os valores em ORTN e em cruzeiros dessas quotas serão adicionados aos determinados nos termos das letras "b" e "c".

Quota de Depreciação, Amortização e Exaustão

Art. 45 - As quotas de depreciação, amortização e exaustão registradas na escrituração como custo ou despesa operacional serão determinadas com base no Registro Auxiliar em ORTN, observadas as seguintes normas:

- I - a quota anual em ORTN será o produto da taxa anual de depreciação ou amortização, ou da porcentagem de exaustão, sobre o valor do bem em ORTN constante do Razão Auxiliar;
- II - a quota anual em ORTN será registrada na conta do encargo do Razão Auxiliar, e o montante da quota a ser lançado na escrituração será determinado mediante a conversão da quota em ORTN para cruzeiros:
 - a) pelo valor nominal da ORTN em cada mês se registrada em duodécimos mensais;
 - b) pelo valor médio da ORTN no trimestre, se registrada trimestralmente;

- c) pelo valor da ORTN no exercício da correção, se registrada por ocasião do balanço de encerramento do período.

Parágrafo único - A quota anual em ORTN será ajustada proporcionalmente no caso de exercício com duração inferior ou superior a 12 (doze) meses, e de bem acrescido ao ativo, ou dele baixado, no curso do exercício.

Correção no Balanço

Art. 46 - Por ocasião do levantamento do balanço, os saldos corrigidos das contas da escrituração comercial serão determinados mediante a conversão para cruzeiros, com base no valor nominal da ORTN no mês do balanço a corrigir, dos saldos do Razão Auxiliar.

Parágrafo único - Os saldos das contas da escrituração serão ajustados aos saldos corrigidos determinados nos termos deste artigo mediante lançamentos nas próprias contas, cuja contrapartida será debitada ou creditada à conta de que trata o item II do artigo 39, exceto a correção da conta do capital integralizado, que será creditada à conta especial de reserva de capital.

Subseção III

Correção Direta dos Saldos das Contas

Coefficientes de Correção

Art. 47 - As pessoas jurídicas de que trata o § 3º do artigo 40 procederão à correção monetária mediante a aplicação sobre os valores a corrigir constantes da escrituração, de coeficientes de correção para o mês do balanço.

§ 1º - Por ocasião do levantamento de cada balanço a corrigir, o contribuinte determinará os coeficientes a aplicar, mediante divisão do valor nominal de uma ORTN no mês do balanço pelo seu valor nominal na época do valor a corrigir.

§ 2º - O contribuinte deverá manter arquivados, como comprovante da escrituração, os mapas, e memórias de cálculos da correção monetária, segundo modelos aprovados pela Secretaria da Receita Federal.

Determinação do Saldo Corrigido das Contas

Art. 48 - A correção das contas terá por objeto, separadamente, o saldo da abertura do exercício da correção e os acréscimos registrados durante esse exercício, observadas as seguintes normas:

I - na correção do saldo de abertura do exercício:

a) para efeito da correção, o saldo será deduzido das variações líquidas, ocorridas no exercício, decorrentes de ajustes, baixas, liquidações e transferências de valores oriundos de exercícios anteriores e acrescido dos valores transferidos no exercício, de outras contas sujeitas a correção;

b) o saldo ajustado será corrigido mediante sua multiplicação por coeficiente que traduza a variação do valor nominal da ORTN entre o mês do balanço do exercício anterior e o do balanço a corrigir.

II - na correção dos acréscimos durante o exercício:

- a) para efeito da correção, os acréscimos serão acréscimos serão agrupados em períodos trimestrais;
 - b) as baixas de valores acrescidos, no próprio exercício, nas contas de investimento, ativo diferido e patrimônio líquido, serão deduzidas dos acréscimos, na ordem cronológica destes;
 - c) os bens do ativo imobilizado serão baixados nos trimestres em que tiverem sido acrescidos ao ativo;
 - d) os acréscimos líquidos de cada trimestre serão corrigidos mediante a multiplicação por coeficiente que traduza a variação do valor médio mensal da ORTN entre cada trimestre e o mês do balanço da correção.
- III - o saldo corrigido da conta será a soma dos valores corrigidos do saldo de abertura (item I) e dos acréscimos do exercício (item II).
- § 19 - Os lucros ou dividendos, recebidos durante o exercício, de participação em coligada ou controlada avaliada pelo valor de patrimônio líquido serão tratados como ajustes desse valor no saldo de abertura do exercício (item I, letra "a").
- § 29 - O valor corrigido das quotas de depreciação, amortização e exaustão registrados no exercício será determinado mediante a conversão para cruzeiros, pelo valor nominal da ORTN no mês do balanço da correção, do valor em ORTN dessas quotas (artigo 50, item II e parágrafo único, letra "b"), depois de deduzido o valor em ORTN das quotas referentes aos bens baixados (artigo 49, II).
- § 39 - A diferença entre o valor corrigido e o saldo escritural de cada conta será registrada na própria conta mediante lançamento cuja contrapartida será levada a débito ou a crédito da conta de que trata o item II do artigo 39, com exceção da correção do capital social integralizado, que será creditada a reserva especial de capital.

Baixa de Bens do Ativo Imobilizado

- Art. 49 - Na baixa de bens do ativo imobilizado e dos respectivos encargos serão observadas as seguintes normas:
- I - o valor do bem baixado será determinado mediante o seguinte procedimento:
 - a) serão identificados o valor original (artigo 41, § 29) e a época da aquisição do bem baixado dos acréscimos ao custo e reavaliações ocorridas até o balanço do exercício anterior;
 - b) o valor será corrigido para o mês do balanço do exercício anterior mediante sua multiplicação pelos coeficientes do ano da aquisição ou da formação do custo, e o bem será baixado por esse valor corrigido;
 - c) ao valor de que trata a letra anterior será adicionado, se houver, acréscimo ao custo do bem baixado registrado no exercício da correção;
 - II - o valor da depreciação, amortização e exaustão acumulada correspondentes ao bem baixado será determinado mediante o seguinte procedimento:
 - a) com base na taxa anual do encargo e na época da aquisição, dos acréscimos ao custo ou reavaliações do bem a ser baixado, será determinada a porcenta-

- do bem a ser baixado, será determinada a porcentagem total de depreciação, amortização ou exaustão ou até a data do balanço do exercício anterior;
- b) a porcentagem de que trata a letra anterior será aplicada sobre o valor do bem corrigido no balanço do exercício anterior (item L, letra "b"), e o produto será o valor dos encargos correspondentes ao bem baixado;
 - c) se tiver havido, no exercício da correção, dedução de quota de encargos do bem baixado, o montante dessas quotas será adicionado ao valor de que trata a letra "b".

Quotas de Depreciação, Amortização e Exaustão

Art. 50 - As quotas de depreciação, amortização e exaustão a serem registradas na escrituração como custo ou despesas operacionais serão determinadas mediante o seguinte procedimento:

- I - a quota anual será determinada pela aplicação da taxa anual do encargo sobre o saldo da conta no balanço do exercício anterior;
- II - a quota anual (item I) será convertida para número de ORTN pelo valor da ORTN no mês do balanço anterior, e o montante em cruzeiros da quota a ser escriturada será determinado mediante a conversão para cruzeiros desse valor em ORTN;
 - a) pelo valor nominal da ORTN em cada mês, se registrada em duodécimos mensais;
 - b) pelo valor médio da ORTN no trimestre, se registrada trimestralmente;
 - c) pelo valor médio da ORTN no exercício da correção, se registrada por ocasião do balanço.

Parágrafo único - As quotas relativas aos acréscimos ao custo de bens existentes no início do exercício e aos bens acrescidos ao ativo durante o exercício serão calculadas:

- a) mediante a aplicação sobre o valor do acréscimo, da taxa do encargo durante o prazo restante do exercício;
- b) o valor da quota será convertido para ORTN pelo valor nominal desta no mês do acréscimo, e o montante em cruzeiros da quota a ser deduzida como custo ou despesa operacional será determinado de acordo com o disposto no item II.

Subseção IV

Tributação do Saldo Credor da Conta de Correção Monetária

Tributação na Realização

Art. 51 - O saldo credor da conta de correção monetária de que trata o item II do artigo 39 será computado na determinação do lucro real, mas o contribuinte terá opção para diferir, com observância do disposto nesta Subseção, a tributação do lucro inflacionário não realizado.

Lucro Inflacionário

Art. 52 - Considera-se lucro inflacionário, em cada exercício social,

o saldo credor da conta de correção monetária ajustado pela diminuição das variações monetárias (artigo 18) computadas no lucro líquido do exercício.

- § 1º - O ajuste será procedido mediante a dedução, do saldo credor da conta de correção monetária, do valor das variações monetárias passivas que exceder das ativas; se as variações ativas ultrapassarem as passivas, o lucro inflacionário será igual ao saldo credor da conta de correção monetária, sem ajuste.
- § 2º - Lucro inflacionário acumulado é a soma do lucro inflacionário do exercício com o saldo de lucro inflacionário a tributar transferido do exercício anterior.
- § 3º - O lucro inflacionário a tributar será registrado em conta especial do livro de que trata o item I do artigo 8º, e o saldo transferido do balanço anterior será corrigido monetariamente, com base na variação do valor nominal de uma ORTN entre o mês do balanço anterior e o mês do balanço do exercício da correção.

Lucro Inflacionário Realizado

Art. 53 - Em cada período-base considerar-se-á realizada parte do lucro inflacionário acumulado proporcional ao valor, realizado no mesmo período, do ativo permanente e de imóveis destinados à venda.

- § 1º - O lucro inflacionário realizado no período será calculado de acordo com as seguintes normas:
- a) será determinada a relação percentual entre o lucro inflacionário acumulado e a soma dos seguintes valores:
 - 1 — O valor contábil do ativo permanente no início do exercício.
 - 2 — O saldo de abertura no exercício das contas de estoque de imóveis sujeitas a correção nos termos do artigo 27.
 - b) o valor do ativo permanente e dos imóveis realizado no exercício será a soma dos seguintes valores:
 - 1 — Valor contábil dos bens do ativo permanente existentes no início do exercício e baixados no curso deste.
 - 2 — custo contábil dos imóveis existentes no estoque no início do exercício e baixados no curso deste;
 - 3 — quotas de depreciação, amortização e exaustão computadas como custo ou despesa operacional do exercício;
 - 4 — lucros ou dividendos, recebidos no exercício, de participações societárias registradas como investimento.
 - c) o montante do lucro inflacionário realizado a ser computado na determinação do lucro real do exercício será determinado mediante aplicação da porcentagem de que trata a letra "a" sobre a soma dos valores de que trata a letra "b".
- § 2º - O contribuinte que optar pelo diferimento da tributação do lucro inflacionário não realizado deverá computar na determinação do lucro real o montante do lucro inflacionário realizado, determinado de acordo com o disposto no § 1º, e

excluir do lucro líquido do exercício o montante do lucro inflacionário do exercício (artigo 52).

§ 3º - O saldo do lucro inflacionário acumulado, depois de deduzida a parte computada na determinação do lucro real (§ 1º, letra "c"), será transferido para o exercício seguinte.

Subseção V

Disposições Especiais

Sociedades de Economia Mista e Empreendimentos Florestais

Art. 54 - A sociedade de economia mista, quando autorizada pelo Ministério a que estiver vinculada, poderá limitar a correção monetária do ativo permanente ao montante necessário para compensar a correção das contas do patrimônio líquido.

Parágrafo único - A correção monetária das florestas obedecerá ao disposto neste Capítulo e nos artigos 1º a 7º do Decreto-Lei nº 1.483, de 6 de outubro de 1976, com exceção do § 1º do artigo 3º, que passará a vigorar com a seguinte redação, observado, quanto ao aumento de capital, o disposto no artigo 63 e seus §§ 1º a 5º e 7º a 9º deste Decreto-Lei.

"O acréscimo de valor previsto neste artigo não será computado na determinação do lucro real e sua contrapartida constituirá reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos ou incorporação ao capital social."

Subseção VI

Disposições Transitórias

Correção Especial do Imobilizado em 1978

Art. 55 - As pessoas jurídicas obrigadas a corrigir monetariamente, nos termos deste Decreto-Lei, as demonstrações financeiras deverão proceder, no balanço de abertura do exercício social que se iniciar no ano de 1978, a correção especial do ativo imobilizado, sujeita às seguintes normas:

- I - essa correção substituirá a correção do ativo imobilizado prevista, nos termos da legislação em vigor na data da publicação deste Decreto-Lei, para o ano de 1978;
- II - a correção do ativo imobilizado e das respectivas contas de depreciação, amortização e exaustão obedecerá à legislação referida no item I com as seguintes modificações:
 - a) além das adições líquidas anuais ao ativo imobilizado ocorridas até 31 de dezembro de 1976, serão corrigidas, com observância do disposto nos artigos 47 a 50, as adições líquidas entre essa data e o balanço de encerramento do exercício anterior ao que se iniciar em 1978;
 - b) o Ministro da Fazenda fixará, com base no valor nominal da ORTN, os coeficientes de correção monetária para os balanços encerrados no mês de dezembro de 1977, inclusive os coeficientes trimestrais para correção das adições líquidas ao ativo durante o ano de 1977;
 - c) o contribuinte, cujo exercício social tiver início em 1978, após o mês de janeiro, deverá, com base na variação do valor nominal da ORTN, ajustar para o mês do balanço de encerramento do exercício social

- mês do balanço de encerramento do exercício social anterior os coeficientes de correção de que trata a letra "b" e, se for o caso, determinar os coeficientes trimestrais a aplicar na correção das adições líquidas ao ativo, a partir de 1º de janeiro de 1978.
- III - serão obrigatoriamente absorvidos pelo aumento líquido resultante da correção de que trata este artigo:
- as importâncias, registradas em ativo pendente, correspondentes, a variações cambiais de correções monetárias de exercícios anteriores a 1973, decorrentes de financiamentos do ativo circulante;
 - as importâncias registradas no ativo pendente de balanços encerrados no ano de 1974, correspondentes à correção monetária ou variações cambiais de exercícios anteriores em obrigações contraídas para financiamento do ativo imobilizado;
 - a manutenção de capital de giro negativo ainda não absorvida por reservas;
 - os saldos não amortizados de insuficiência de depreciações;
 - quaisquer diferenças cambiais ou variações monetárias de atualização de obrigações até a data do balanço de encerramento do exercício anterior que não tiverem sido registradas ou absorvidas.
- IV - O saldo líquido da correção será creditado à conta de reserva de capital e não será computado na determinação do lucro real.
- § 1º - O contribuinte poderá optar por utilizar o saldo líquido de que trata o item IV para compensar a correção monetária, no balanço de abertura do exercício que se iniciar em 1978, do saldo das contas de reservas e lucros existentes no balanço de encerramento do exercício anterior, desde que observe as seguintes normas:
- as contas deverão ser corrigidas, de acordo com o disposto nos artigos 47 e 48, com base na variação do valor nominal da ORTN no exercício social anterior ao iniciado em 1978;
 - a correção dos lucros e reservas será adicionada, até o limite do saldo de que trata o item IV, ao saldo de abertura das contas do exercício iniciado em 1978;
 - a parte do aumento líquido do ativo que não for absorvida pela correção de que trata este parágrafo terá o tratamento previsto no item IV.
- § 2º - A pessoa jurídica poderá optar por proceder à correção especial regulada neste artigo no balanço de encerramento do exercício social anterior ao que se iniciar em 1978, e a correção não importará modificação no lucro real determinado com base nesse balanço.
- § 3º - Os bens do ativo imobilizado que, nos termos da legislação em vigor na data da publicação deste Decreto-Lei tenham sido excluídos da correção do ativo imobilizado, serão, para efeitos da correção nos termos deste artigo, considerados como adquiridos na data do balanço do exercício social do contribuinte anterior ao que se iniciar no ano de 1978, e seu valor original será o custo pelo qual estiver contabi

lizado naquele balanço.

§ 4º.- Na correção de florestas ou direitos de exploração de florestas (artigo 54, parágrafo único) serão observadas ainda as seguintes normas:

- a) o contribuinte que tiver efetuado correção de acordo com o Decreto-Lei nº. 1.483, de 6 de outubro de 1976, poderá transferir para contas de reservas de capital, observado o disposto no item IV deste artigo, as importâncias subtraídas nos termos do artigo 8º. do referido Decreto-Lei e deduzir, no exercício financeiro de 1977, para e feito de determinar o lucro real, a manutenção de capital de giro que tiver deixado de deduzir no exercício de 1976 em virtude da adição de que trata o artigo 9º do mesmo Decreto-Lei.
- b) o contribuinte que ainda não tiver efetuado a correção monetária autorizada pelo Decreto-Lei nº. 1483, de 6 de outubro de 1976, poderá fazê-lo com observância no disposto neste Decreto-Lei.

Participações Existentes na Abertura do Exercício Iniciado em 1978

Art. 56 - No exercício social que se iniciar no ano de 1978 serão observadas as seguintes normas com relação aos investimentos em participações societárias existentes ao início do exercício.

I - o saldo de abertura das contas relativas a investimentos poderá ser reajustado, durante o exercício, para registro do valor nominal das ações ou quotas bonificadas distribuídas pela sociedade objeto do investimento, oriundas da incorporação ao capital, até 30 de junho de 1978, de correção monetária, lucros ou reservas apurados em balanços levantados até 31 de dezembro de 1977:

II - o disposto no item anterior não se aplica à reserva de capital formada nos termos do item IV do artigo 55 nem às correções dos lucros ou reservas de que trata o § 1º. do artigo 55:

III - nos investimentos que devam ser avaliados pelo valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada será observado o disposto no artigo 26.

Disposições Diversas

Art. 57 - No balanço em que proceder à correção especial do imobilizado, de que trata o artigo 55, a pessoa jurídica deverá transferir para as contas que registram o valor original dos bens do ativo imobilizado e respectiva depreciação, amortização ou exaustão, os saldos das contas de correção monetária a elas referentes.

Parágrafo Único - As contas de reservas de correção monetária do ativo imobilizado e do capital de giro próprio, formadas de acordo com a legislação anterior, serão registradas como reservas de capital.

Seção V

Lucros Distribuídos

Subseção I

Participações

Art. 58 - Podem ser excluídas do lucro líquido do exercício, para efeito de determinar o lucro real, as participações nos lucros da pessoa jurídica.

I - atribuídas a seus empregados segundo normas gerais aplicáveis, sem discriminações, a todos que se encontrem na mesma situação, por dispositivo do estatuto ou contrato social, ou por deliberação da assembleia de acionistas ou sócios quotistas;

II - asseguradas a debêntures de sua emissão.

Parágrafo Único - Serão adicionadas ao lucro líquido do exercício, para efeito de determinar o lucro real, as participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas a partes beneficiárias de sua emissão e a seus administradores.

Subseção II

Dividendos Fixos de Sociedade Controlada por Capital Estrangeiro

Art. 59 - A companhia, cujo capital com direito a voto pertença em sua maioria, a pessoas residentes ou domiciliadas no exterior, poderá deduzir, para efeito de determinar o lucro real, os dividendos fixos de ações preferenciais de sua emissão, de que sejam titulares pessoas residentes ou domiciliadas no exterior, desde que:

I - as ações tenham sido criadas mediante capitalização de financiamento ou empréstimo externo registrado até 31 de dezembro de 1977, pelo Banco Central do Brasil, e o requerimento de conversão seja apresentado a esse órgão até 31 de dezembro de 1978:

II - tenham sido previamente aprovados pelo Banco Central do Brasil;

a) a conversão de empréstimo ou financiamento em capital social;

b) o montante, a forma, o prazo e outras condições relativas aos dividendos fixos e ao resgate ou amortização das ações:

c) as condições relativas à regulação estatutária de que tratam os artigos 17 a 19 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

d) a verificação do cumprimento de outras condições que vierem a ser fixadas pelo Conselho Monetário Nacional

§ 1º - A dedutibilidade do dividendo ficará assegurada pelo prazo aprovado pelo Banco Central do Brasil, que não excederá de 10 (dez) anos.

§ 2º - Em caso de reembolso das ações ou de liquidação da companhia, antes do termo fixado na autorização prévia, o Banco Central do Brasil, estabelecerá normas a respeito da aplicação dos recursos pelo período que faltar para o exaurimento do prazo constante no ato autorizativo da conversão.

Subseção III

Lucros Distribuídos Disfarçadamente

Distribuição Disfarçada

Art. 60 - Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica:

I - aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do seu ativo a pessoa ligada;

- II - adquire, por valor notoriamente superior ao de mercado, bem de pessoa ligada;
 - III - perde, em decorrência do não exercício de direito à aquisição de bem e em benefício de pessoa ligada, sinal, depósito em garantia ou importância paga para obter opção de aquisição;
 - IV - transfere a pessoa ligada, sem pagamento ou por valor inferior ao de mercado, direito de preferência à subscricção de valores mobiliários de emissão de companhia;
 - V - empresta dinheiro a pessoa ligada se, na data do empréstimo, possui lucros acumulados ou reservas de lucros;
 - VI - paga a pessoa ligada aluguéis, "royalties" ou assistência técnica em montante que excede notoriamente do valor de mercado.
- § 1º - O disposto no item V não se explica :
- a) às operações de instituições financeiras, companhias de seguro e capitalização e outras pessoas jurídicas, cujo objeto sejam atividades que compreendam operações de mútuo, adiantamento ou concessão de crédito, desde que realizadas nas condições que prevaleçam no mercado, ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros;
 - b) aos negócios de mútuo contratados por escrito, com estipulação de juros e correção monetária nas condições usuais no mercado financeiro e que sejam resgatados no prazo máximo de 2 (dois) anos.
- § 2º - A prova de que o negócio foi realizado no interesse da pessoa jurídica e em condições estritamente comutativas, ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros, exclui a presunção de distribuição disfarçada de lucros.
- § 3º - O disposto neste artigo aplica-se a negócios entre a pessoa jurídica e a pessoa física que seja;
- a) seu sócio, administrador ou titular; ou
 - b) cônjuge, ou parente até o 3º grau, inclusive afim, das pessoas de que trata a letra "a".
- § 4º - Valor de mercado é a importância em dinheiro que o vendedor pode obter mediante negociação do bem no mercado.
- § 5º - O valor do bem negociado frequentemente no mercado, ou em Bolsa, é o preço das vendas efetuadas em condições normais de mercado, que tenham por objeto bens em quantidade e em qualidade semelhantes.
- § 6º - O valor dos bens para os quais não haja mercado ativo poderá ser determinado com base em negociações anteriores e recentes do mesmo bem, ou em negociações contemporâneas de bens semelhantes, entre pessoas não compelidas a comprar ou vender e que tenham conhecimento das circunstâncias que influam de modo relevante na determinação do preço.
- § 7º - Se o valor do bem não puder ser determinado nos termos dos §§ 5º e 6º e o valor negociado pela pessoa jurídica basear-se em laudo de avaliação de perito ou empresa especializada caberá à autoridade tributária a prova de que o negócio serviu de instrumento à distribuição disfarçada de lucros.

Distribuição Disfarçada a Acionista Controlador

Art. 61 - Presume-se ainda distribuição disfarçada de lucros se a companhia contrata com o acionista controlador, ou com seu parente até o 3º grau, inclusive os afins:

- I - os negócios de que tratam os itens I a VI do artigo 60, nas condições ali definidas;
 - II - qualquer outro negócio, em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para o acionista controlador do que as que prevaleçam no mercado ou em que a companhia contrataria com terceiros.
- § 1º - Para os efeitos deste artigo considera-se:
- a) acionista controlador a pessoa física ou grupo de pessoas físicas residentes no País, e a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, que diretamente, ou através de sociedade sob seu controle seja titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria de votos nas deliberações da Assembleia-Geral e o poder de eleger a maioria dos administradores da companhia;
 - b) contratado com o acionista controlador o negócio com ele realizado através de outrem, ou com sociedade na qual o acionista controlador tenha; direta ou indiretamente, interesse.
- § 2º - O disposto no § 2º do artigo 60 aplica-se aos negócios da companhia com o acionista controlador.
- § 3º - O disposto neste artigo não se aplica aos negócios, contratados com observância das estipulações da respectiva convenção, entre sociedades que pertençam a grupo constituído nos termos do Capítulo XXI da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

Responsabilidade Tributária

- Art. 62 - Para efeito de determinar o lucro real da pessoa jurídica:
- I - nos casos dos itens I e IV do artigo 60 a diferença entre o valor de mercado e o de alienação será adicionada ao lucro líquido do exercício;
 - II - no caso do item II do artigo 60, a diferença entre o custo de aquisição do bem pela pessoa jurídica e o valor de mercado não constituirá custo ou prejuízo dedutível na posterior alienação ou baixa, inclusive por depreciação, amortização ou exaustão;
 - III - no caso do item III do artigo 60, a importância perdida não será dedutível;
 - IV - no caso do item V do artigo 60, a importância mutuada em negócio que não satisfaça às condições dos §§ 1º e 2º do mesmo artigo será, para efeito de correção monetária do patrimônio líquido, deduzida dos lucros acumulados ou reservas de lucros, exceto a legal;
 - V - no caso do item VI do artigo 60, o montante dos rendimentos que exceder do valor de mercado não será dedutível;
 - VI - nos casos do artigo 61, as importâncias pagas ou creditadas ao acionista controlador que caracterizarem as condições de favorecimento não serão dedutíveis.
- § 1º - Nos casos do artigo 60, o lucro distribuído disfarçadamente será tributado como rendimento, classificado na Cédula "H" da declaração de rendimentos, do administrador, sócio ou titular que contratou o negócio com a pessoa jurídica e auferiu os benefícios econômicos da distribuição, ou cujo parente ou dependente auferiu esses benefícios; o qual respon

derá também pelo imposto e multa que forem devidos pela pessoa jurídica.

- § 2º - Nos casos do artigo 61 o lucro líquido distribuído disfarçadamente será tributado como rendimento do acionista controlador; se forem duas ou mais pessoas físicas que exerçam o controle, serão tributadas proporcionalmente às partes que lhes couberem, direta ou indiretamente, do lucro distribuído disfarçadamente.
- § 3º - O acionista controlador será também responsável pelo imposto e multa devidos pela pessoa jurídica em decorrência da distribuição disfarçada de lucros.
- § 4º - O imposto e multa de que tratam os §§ 1º a 3º somente poderão ser lançados de ofício após o término da ocorrência do fato gerador do imposto da pessoa jurídica ou da pessoa física beneficiária dos lucros distribuídos disfarçadamente.

Subseção IV

Capitalização de Lucros ou Reservas

- Art. 63 - Os aumentos de capital das pessoas jurídicas mediante incorporação de lucros ou reservas não sofrerão tributação do Imposto sobre a Renda.
- § 1º - Podem ser capitalizados nos termos deste artigo os lucros apurados em balanço, ainda que não tenham sido submetidos à tributação.
- § 2º - A não-incidência estabelecida neste artigo se estende aos sócios, pessoas físicas ou jurídicas, beneficiárias de ações, quotas ou quinhões resultantes do aumento do capital social, e ao titular da firma ou empresa individual.
- § 3º - O disposto no § 2º não se aplica se a pessoa jurídica, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da incorporação de lucros ou reservas ao capital, restituir capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social; neste caso o montante dos lucros ou reservas capitalizados será considerado, até o montante da redução do capital, corrigido monetariamente com base no valor nominal da ORTN, como lucro ou dividendo distribuído, sujeito, na forma da legislação em vigor, à tributação na fonte ou na declaração de rendimentos, como rendimento dos sócios ou do titular da pessoa jurídica.
- § 4º - Se a pessoa jurídica, dentro dos 5 (cinco) anos subsequentes à data da incorporação de lucros ou reservas, restituir capital social aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social ou, em caso de liquidação, sob a forma de partilha do acervo líquido, o capital restituído considerase lucro ou dividendo distribuído, sujeito, nos termos da legislação em vigor, à tributação na fonte ou na declaração de rendimentos, como rendimento dos sócios, acionistas ou do titular.
- § 5º - O disposto no parágrafo anterior não se aplica nos casos de:
 - a) aumento do capital social mediante incorporação de reserva de capital formada com ágio na emissão de ações, com o produto da alienação de partes beneficiárias ou bônus de subscrição, ou com correção monetária do capital, do ativo immobilizado ou do capital de giro próprio;
 - b) de redução de capital em virtude de devolução aos herdeiros da parte de sócio falecido, nas sociedades de pes -

soas;

c) de rateio do acervo líquido da pessoa jurídica dissolvida, se o aumento de capital tiver sido realizado com a incorporação de ações ou quotas bonificadas por sociedade de que era sócia ou acionista;

d) de reembolso de ações, em virtude de exercício, pelo acionista, de direito de retirada assegurado pela Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

§ 6º - O disposto nos §§ 4º e 5º não se aplica às sociedades de investimento isentas de imposto.

§ 7º - A sociedade incorporadora e a resultante da fusão sucedem às incorporadas ou fundidas, sem interrupção de prazo, na restrição de que trata o § 3º.

§ 8º - As sociedades constituídas por cisão de outra, e a sociedade que absorve parcela de patrimônio da sociedade cindida sucedem a esta, sem interrupção de prazo, na restrição de que trata o § 3º.

§ 9º - Nos casos dos §§ 7º e 8º, a restrição se aplica ao montante dos lucros ou reservas capitalizados proporcional à contribuição:

a) da sociedade incorporada ou fundida para o capital social da incorporada ou resultante da fusão, ou

b) de parcela do patrimônio líquido da sociedade cindida para o capital social da sociedade que absorveu essa parcela.

Seção VI

Compensação de Prejuízos

Art. 64 - A pessoa jurídica poderá compensar o prejuízo apurado em um período-base com o lucro real determinado nos quatro períodos-base subsequentes.

§ 1º - O prejuízo compensável é o apurado na demonstração do lucro real e registrado no livro de que trata o item I do artigo 8º, corrigido monetariamente até o balanço do período-base em que ocorrer a compensação.

§ 2º - Dentro do prazo previsto neste artigo a compensação poderá ser total ou parcial, em um ou mais períodos-base, à vontade do contribuinte.

§ 3º - A absorção mediante débito à conta de lucros acumulados, de reservas de lucros ou capital, ao capital social, ou à conta de sócios, matriz ou titular de empresa individual, de prejuízos apurados na escrituração comercial do contribuinte não prejudica seu direito à compensação nos termos deste artigo.

§ 4º - O prejuízo compensável transferido de exercício anterior será absorvido pelo valor da reserva de reavaliação utilizada para compensar, na escrituração comercial, prejuízos de exercícios anteriores.

§ 5º - A sociedade resultante de fusão e a que incorporar outra sucedam às sociedades extintas no seu direito a compensar prejuízos no prazo previsto neste artigo.

§ 6º - O disposto no parágrafo anterior se aplica, nos termos dos atos da operação, às sociedades resultantes de cisão e à que incorporar parcela do patrimônio de sociedade cindida.

§ 7º - O prazo para compensação de prejuízos não se aplica no caso de massa falida.

§ 8º - O Conselho Monetário Nacional pode autorizar a compensação

do prejuízo de uma pessoa jurídica com o lucro real de outra, do mesmo grupo ou sob controle comum, quando a medida atender a interesses de segurança e fortalecimento do sistema financeiro nacional.

Capítulo III

Imposto sobre Lucros e Reservas que Excedem do Capital Social das Companhias

Art. 65 - O imposto incide, à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), sobre os lucros e reservas que excedam do capital social das companhias.

§ 1º - São responsáveis pelo pagamento do imposto as companhias ou sociedades anônimas com sede no País, exceto as sociedades de investimento.

§ 2º - O fato gerador do imposto é a disponibilidade presumida, para os acionistas, de lucros ou reservas de lucros que a companhia tem o dever legal de distribuir.

§ 3º - O fato gerador caracteriza-se pela deliberação da Assembleia-Geral que aprovar a demonstração de resultados do exercício sem destinar o excesso de lucros ou as reservas de lucros à integralização ou aumento do capital social, ou à distribuição como dividendos.

§ 4º - Se a Assembleia-Geral que aprovar a demonstração de resultados destinar à capitalização o excesso de lucros ou reservas, o fato gerador do imposto completa-se dentro de 30 (trinta) dias, se nesse prazo a companhia não efetivar, pelo seu órgão competente, o aumento do capital social.

§ 5º - No caso do § 4º, se o aumento do capital depender, por disposição legal, de aprovação de órgão público, o fato gerador completar-se-á dentro de 30 (trinta) dias da publicação do ato da autoridade que negar aprovação do aumento, se nesse prazo a companhia não distribuir o excesso de lucros ou reservas.

§ 6º - O fato gerador completa-se independentemente da deliberação de que trata o § 3º, se dentro de 30 (trinta) dias do término do prazo legal para a realização da Assembleia-Geral de aprovação da demonstração de resultados do exercício a assembleia não se reunir ou não deliberar sobre a demonstração de resultados e destinação do excesso de lucros ou reservas de lucros.

§ 7º - Para os efeitos do disposto neste Capítulo:

a) serão computados os lucros acumulados e as reservas de lucros, com exceção das reservas de lucros a realizar, das reservas para contingências e das reservas constituídas nos termos do § 2º do artigo 15;

b) não serão computados os lucros acumulados e as reservas de lucros constituídas em balanços levantados antes de 1º de janeiro de 1977 e os que já tenham sofrido a incidência do imposto em exercício anterior;

c) o valor do capital social compreende o saldo da reserva de capital formado com a correção monetária do capital realizado, ainda não capitalizado.

§ 8º - O imposto será recolhido no mês seguinte ao em que se completar a ocorrência do fato gerador.

§ 9º - A base de cálculo do imposto é o montante dos lucros acumulados e das reservas de lucros que excederem do valor do valor do capital social realizado.

Art. 66 - O imposto de que trata este Capítulo será compensado com o que for devido na distribuição, como dividendo, dos lucros

ou reservas tributados.

Parágrafo Único - A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de que trata este Capítulo com o que for obrigada a pagar, como contribuinte ou responsável, em qualquer outra incidência do Imposto sobre a Renda, se:

- a) os dividendos distribuídos com os lucros ou reservas tributados não forem sujeitos a retenção do imposto na fonte, ou sofrerem retenção a alíquota inferior a 25% (vinte e cinco por cento);
- b) os lucros ou reservas tributados forem capitalizados ou absorvidos por prejuízos.

Capítulo IV

Disposições Transitórias

Vigência e Aplicação

Art. 67 - Este Decreto-Lei entrará em vigor na data da sua publicação e a legislação do Imposto sobre a Renda das pessoas jurídicas será aplicada, a partir de 1º de janeiro de 1978, de acordo com as seguintes normas:

- I - o imposto anual das pessoas jurídicas no exercício financeiro da União de 1978 continuará regulado pela legislação anterior a este Decreto-Lei, com as alterações introduzidas pelos seguintes dispositivos:
 - a) artigo 5º, sobre responsabilidade de sucessores;
 - b) artigo 38, sobre contribuições de subscritores de valores mobiliários, subvenções e doações;
 - c) artigo 64, sobre compensação de prejuízos.
- II - o imposto devido pelas pessoas jurídicas que encerrarem sua liquidação no exercício financeiro de 1978 continuará regulado pela legislação anterior a este Decreto-Lei com as alterações de que trata o item I;
- III - o imposto sobre o lucro distribuído será cobrado somente até o exercício financeiro de 1978 e o artigo 38 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964 e demais disposições legais que o regulam ficarão revogados a partir de 1º de janeiro de 1979;
- IV - as pessoas jurídicas pagarão o imposto anual do exercício financeiro de 1979;
 - a) de acordo, exclusivamente, com o disposto no art. 1º se seu exercício social a terminar em 1978, que servirá de base à tributação do exercício financeiro de 1979, tiver início em 1º de janeiro de 1978, ou se, constituídas durante o ano de 1977, encerrarem seu primeiro exercício após 31 de dezembro de 1977;
 - b) de acordo com o disposto neste Decreto-Lei, com exceção dos artigos 39 a 57, relativos à correção monetária do balanço, se seu exercício social a terminar no ano de 1978, que servirá de base à tributação do exercício financeiro de 1979, tiver se iniciado no ano de 1977; a essas pessoas jurídicas continuará a se aplicar, exclusivamente no exercício financeiro de 1979, o disposto no artigo 15 do Decreto-Lei nº 1.338, de 23 de julho de 1974, sobre manutenção do capital de giro próprio.
- V - o imposto devido pelas pessoas jurídicas que encerrarem sua liquidação no exercício de 1979 será regulado pelo presente Decreto-Lei;

- VI - os artigos 60 a 62 deste Decreto-Lei entram em vigor a partir de 1º de janeiro de 1978, ficando revogados os artigos 72 e 73 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, sobre distribuição disfarçada de lucros;
- VII - os seguintes dispositivos do presente Decreto-Lei aplicar-se-ão a todas as pessoas jurídicas, independentemente do período-base em curso, em relação aos atos jurídicos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1978;
 - a) os §§ 3º e 5º do artigo 19, sobre não distribuição do valor de benefícios fiscais;
 - b) o § 2º do artigo 31, sobre vendas a longo prazo de bens do ativo permanente;
 - c) artigos 35 a 37, sobre reavaliação de bens.
- VIII - o disposto nos artigos 27 a 29, sobre apuração do lucro em atividades imobiliárias, aplicar-se-á aos imóveis em estoque e ainda não vendidos no balanço da abertura do exercício que se iniciar no ano de 1978 e aos imóveis adquiridos a partir do início desse exercício;
- IX - o novo regime do imposto sobre excesso de lucros ou reservas (artigos 65 e 66) aplicar-se-á aos lucros apurados a partir do exercício social que se iniciar no ano de 1978;
- X - fica revogado, a partir de 1º de janeiro de 1978, o imposto incidente sobre valores brutos pagos a empreiteiros criado pelo artigo 9º do Decreto-Lei nº 401, de 30 de dezembro de 1968, com as alterações do Decreto - Lei nº 1.153 de 1º de março de 1971;
- XI - o lucro líquido do exercício deverá ser apurado, a partir do primeiro exercício social iniciado após 31 de dezembro de 1977, com observância das disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

2.1.13 - Decreto Lei nº. 1.730 de 17 de dezembro de 1979

Art. 1º - São procedidas as seguintes alterações no Decreto Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977:

I - os §§ 1º, 2º e 3º do artigo 19 passam a vigorar com a seguinte redação:

"§ 1º - aplicam-se ao lucro da exploração:

- a) as isenções de que tratam os artigos 13 da Lei nº 4.239, de 27 de junho de 1963; 34 da Lei nº 5.508, de 11 de outubro de 1968; 23 do Decreto-Lei nº. 756, de 11 de agosto de 1969; 1º do Decreto-Lei nº 1.328, de 20 de maio de 1974; e 1º e 2º do Decreto-Lei nº 1.564, de 29 de julho de 1977;
- b) a redução da alíquota do imposto de que tratam os artigos 14 da Lei nº 4.239, de 27 de junho de 1963; 35 da Lei nº. 5.508, de 11 de outubro de 1968; e 22 do Decreto-Lei nº 756, de 11 de agosto de 1969;
- c) a isenção de que trata o artigo 80 do Decreto-Lei nº 221 de 28 de fevereiro de 1967;
- d) as isenções de que tratam os artigos 2º e 3º do Decreto-Lei nº 1.191, de 27 de outubro de 1971;
- e) a redução da alíquota do imposto de que tratam os artigos 4º a 6º do Decreto-Lei nº 1.439, de 30 de dezembro de 1.975.

§ 2º - O valor da exclusão do lucro correspondente a exportações incentivadas e à exploração de atividades monopolizadas será determinado mediante a aplicação, sobre o lucro da exploração referido neste artigo, de porcentagem igual à relação, no mesmo período, entre a receita líquida de vendas nas exportações incentivadas, ou a receita líquida oriunda das vendas correspondentes às atividades monopolizadas, e o total da receita líquida de vendas da pessoa jurídica.

§ 3º - O valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam as letras "a", "b", "c" e "e" do § 1º não poderá ser distribuído aos sócios e constituirá reserva de capital da pessoa jurídica, que somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos ou aumento do capital social."

II - é acrescentado o seguinte § 6º ao artigo 19:

"§ 6º - O benefício fiscal previsto nos artigos 23 da Lei nº 5.508, de 11 de outubro de 1968 e 29 do Decreto-Lei nº 756, de 11 de agosto de 1.969, com a redação dada pelo artigo 4º do Decreto-Lei nº 1.564, de 29 de julho de 1.977, será apurado com base no Imposto sobre a Renda calculado sobre o lucro da exploração, referido neste artigo, das atividades industriais, agrícolas, pecuárias e de serviços básicos."

III - o artigo 25 passa a vigorar com a seguinte redação, ficando revogados seus parágrafos:

"Art. 25 - As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o artigo 20 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no artigo 33."

IV - o § 2º do artigo 32 passa a vigorar com a seguinte redação:

"§ 2º - Em qualquer caso, será adicionada ao lucro líquido do exercício, para efeito de determinar o lucro real, a provisão para perda de participação societária na parte que corresponder ao ágio de que trata o artigo 20."

V - o item II do artigo 33 passa a vigorar com a seguinte redação, ficando revogado seu atual item III:

"II - ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados, nos exercícios financeiros de 1.979 e 1.980, na determinação do lucro real."

VI - o artigo 35 e § 1º passam a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 35 - A contrapartida do aumento de valor de bens do ativo permanente, em virtude de nova avaliação baseada em laudo nos termos do artigo 8º da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1.976, não será computada no lucro real enquanto mantida em conta de reserva de reavaliação.

§ 1º - O valor da reserva será computado na determinação do lucro real:

a) no período-base em que a reserva for utilizada para aumento do capital social, no montante capitalizado;

b) em cada período-base, no montante do aumento do valor dos bens reavaliados que tenha sido realizado no período, inclusive mediante:

1 - alienação, sob qualquer forma;

- 2 — depreciação, amortização ou exaustão;
- 3 — baixa por perecimento;
- 4 — transferência do ativo permanente para o ativo circulante ou realizável a longo prazo."

VII - o parágrafo único do artigo 36 passa a vigorar com a seguinte redação:

"Parágrafo único - O valor da reserva deverá ser computado na determinação do lucro real:

- a) na alienação ou liquidação da participação societária ou dos valores mobiliários, pelo montante realizado;
- b) quando a reserva for utilizada para aumento do capital social, pela importância capitalizada;
- c) em cada período-base, em montante igual à parte dos lucros, dividendos, juros ou participações recebidos pelo contribuinte, que corresponder à participação ou aos valores mobiliários adquiridos com o aumento do valor dos bens do ativo; ou
- d) proporcionalmente ao valor realizado, no período-base em que a pessoa jurídica que houver recebido os bens reavaliados realizar o valor dos bens, na forma do § 1º, letra "b", do artigo 35, ou com eles integralizar capital de outra pessoa jurídica."

VIII - o § 2º do artigo 38 passa a vigorar com a seguinte redação:

"§ 2º - As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidos com estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que:

- a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19; ou
- b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizada para absorver supervenientes passivas ou insuficiências ativas."

IX - São revogados os §§ 6º e 8º do artigo 64, remunerado como § 6º o atual § 7º e passando o § 5º a vigorar com a seguinte redação:

"§ 5º - O Conselho Monetário Nacional pode autorizar a compensação do prejuízo de uma pessoa jurídica com o lucro real de outra, do mesmo grupo ou sob controle comum, quando a medida atender a interesses de segurança e fortalecimento da empresa nacional."

Art. 2º - No exercício financeiro em que a pessoa jurídica deixar de apresentar declaração de rendimentos com base no lucro real o saldo do lucro inflacionário a tributar será adicionado, integralmente, ao lucro presumido ou arbitrado.

Art. 3º - Na determinação do lucro real somente serão dedutíveis as provisões expressamente autorizadas pela legislação tributária.

Art. 4º - O contribuinte poderá deduzir como custo ou despesa operacional, em cada exercício social, importância destinada a constituir provisão para pagamento de remuneração correspondente a férias de seus empregados.

- § 1º - O limite do saldo da provisão será determinado com base na remuneração mensal do empregado e no número de dias de férias a que já tiver direito na época do balanço.
- § 2º - As importâncias pagas serão debitadas à provisão, até o limite do valor provisionado.
- Art. 5º - O contribuinte poderá deduzir, como custo ou despesa operacional, a provisão formada, por ocasião do balanço, para pagamento de gratificações a empregados, desde que não exceda o limite anual legal de dedutibilidade.
- Parágrafo único - A dedução é condicionada a que as gratificações provisionadas sejam pagas até a data prevista para entrega da declaração de rendimento que tiver por base o balanço em que a provisão foi formada.
- Art. 6º - O limite máximo das deduções, estabelecido no artigo 12 da Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1.962, será calculado sobre a receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido.
- Art. 7º - Nos casos de cisão parcial ou total, o lucro líquido apurado no período ou período-base da sociedade cindida, cujo imposto, na data da cisão, ainda não tiver sido pago, será tributado na pessoa jurídica que absorver seu patrimônio, proporcionalmente a essa absorção, no exercício financeiro correspondente ao período-base da sociedade cindida.
- Parágrafo único - O Secretário da Receita Federal poderá baixar atos necessários à aplicação do disposto neste artigo.
- Art. 8º - O disposto nas alterações I e II de que trata o artigo 1º e nos artigos 2º a 7º será aplicável a partir do período-base relativo ao exercício financeiro de 1.980, e o disposto nas alterações III a IX do artigo 1º, a partir do período-base relativo ao exercício financeiro de 1.981.
- Art. 9º - Revogam-se as disposições em contrário, especialmente o § 2º, do artigo 5º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1.977.

2.1.14 - Decreto-Lei nº 1.733 de 20 de dezembro de 1.979

- Art. 1º - A pessoa jurídica que computar como despesa a contrapartida da variação cambial das obrigações em moeda estrangeira somente poderá apropriar, na determinação do lucro real, importância que não exceder o limite da variação do valor da Obrigação Reajustável do Tesouro Nacional — ORTN, no mesmo período.
- § 1º - O valor não-computado como despesa poderá ser considerado como acréscimo de custo dos bens do ativo imobilizado ou diferido para posterior amortização.
- § 2º - A amortização prevista no parágrafo anterior não poderá exceder, em cada exercício, 20% (vinte por cento) do saldo verificado no primeiro balanço levantado após a publicação deste Decreto-Lei, acrescidos de toda a correção monetária — de que trata o artigo 3º, no período, admitida sua apropriação em valor superior, se proporcional à extinção da obrigação, inclusive mediante a conversão desta em capital.
- § 3º - Para efeito de apurar a perda de capital na baixa de bem do ativo imobilizado, o valor da variação cambial acrescido ao respectivo custo, nos termos do § 1º, será computado

na determinação do lucro real na forma prevista no parágrafo anterior.

- § 4º - Convertida a obrigação em capital, a redução deste, dentro dos 5 (cinco) anos subsequentes, implicará cobrança do imposto devido, calculado sobre o valor da obrigação capitalizada até o montante da redução, corrigido monetariamente e acrescido dos encargos cabíveis.
- Art. 2º - A pessoa jurídica poderá diferir, na determinação do lucro real, a parcela da variação cambial dos créditos em moeda estrangeira que exceder o limite de variação do valor da Obrigação Reajustável do Tesouro Nacional — ORTN, no mesmo período.
- Parágrafo único - A parcela diferida será computada na determinação do lucro real proporcionalmente à extinção dos créditos, vedada sua apropriação por valor inferior, em cada exercício, a 20% (vinte por cento) do saldo verificado no primeiro balanço levantado após a publicação deste Decreto-Lei, acrescidos de toda a correção monetária, de que trata o artigo 3º, no período.
- Art. 3º - As parcelas de que tratam o § 1º do artigo 1º e o parágrafo único do artigo 2º deverão ser corrigidas monetariamente segundo a variação do valor da Obrigação Reajustável do Tesouro Nacional — ORTN.
- Art. 4º - O disposto nos artigos anteriores somente se aplica à pessoa jurídica cujo período ou períodos-base inclua qualquer dos meses do segundo semestre de 1.979.
- Art. 5º - O artigo 52, "caput" e § 1º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1.977, passa a vigorar com a seguinte redação, mantidos os §§ 2º e 3º:
- "Art. 52 - Considera-se lucro inflacionário, em cada exercício social, o saldo credor da conta de correção monetária ajustado pela diminuição das variações monetárias e das ocrreções monetárias prefixadas computadas no lucro líquido do exercício.
- § 1º - O ajuste será procedido mediante a dedução, do saldo credor da conta de correção monetária, de montante correspondente à soma do valor das variações monetárias passivas que exceder o das ativas com o valor das despesas de correção monetária prefixada que exceder o das receitas da mesma natureza."
- Art. 6º - Para apuração do lucro inflacionário, não se aplica o disposto nos artigos 1º a 4º deste Decreto-Lei, computando-se integralmente a variação cambial, inclusive as parcela diferidas.
- Art. 7º - O Ministro da Fazenda poderá expedir atos necessários à aplicação do disposto neste Decreto-Lei.
- Art. 8º - Este Decreto-Lei entrará em vigor na data de sua publicação, revogadas as disposições em contrário.

2.2. OUTROS TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES

2.2.1. I.C.M. (Imposto de Circulação de Mercadorias)

Decreto nº 5.410 de 30/12/74 - São Paulo

.....
Art. 145 - O livro Registro de Inventário, modelo 7, destina-se a arrolar, pelos seus valores e com especificações que permitam sua perfeita identificação, as mercadorias, as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem, os produtos manufaturados e os produtos em fabricação, existentes no estabelecimento na época do balanço.

.....
§ 3º - Os lançamentos serão feitos, nas colunas próprias, da seguinte forma:

.....
5. colunas sob o título "Valor":

- a) coluna "Unitário": valor de cada unidade das mercadorias pelo custo de aquisição ou de fabricação ou pelo preço corrente no mercado ou bolsa, prevalecendo o critério da estimação pelo preço corrente, quando este for inferior ao preço de custo; no caso de matérias-primas e/ou produtos em fabricação, o valor será o de seu preço de custo;

.....
§ 6º - Se a empresa não mantiver escrita contábil, o inventário será levantado em cada estabelecimento no último dia do ano civil.

§ 7º - A escrituração deverá ser efetivada dentro de 60 (sessenta) dias, contados da data do balanço referido no "caput" deste artigo ou do último dia do ano civil, no caso do parágrafo anterior.

2.2.2. I.P.I. (Imposto sobre Produtos Industrializados)

Regulamento do I.P.I.

.....
Art. 161 - O livro Registro de Inventário, modelo 7, destina-se a arrolar, pelos seus valores e com especificações que permitam sua perfeita identificação, as matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagem, produtos acabados e produtos em fabricação, existentes em cada estabelecimento à época do balanço da firma.

.....
§ 3º - Os lançamentos deverão ser feitos da seguinte forma:

.....
V - Nas colunas sob o título "Valor":

- a) coluna "Unitário": valor de cada unidade dos produtos pelo custo de aquisição ou de fabricação ou pelo preço corrente no mercado ou bolsa, prevalecendo o critério de estimar-se pelo preço corrente, quando este for inferior ao preço de custo; no caso de

matérias-primas ou produtos em fabricação, o valor será o de seu preço de custo;

.....

2.2.3. Previdência Social

Consolidação da Previdência Social

.....

Art. 80 - As empresas sujeitas ao regime desta lei são obrigadas a:

.....

- II - Lançar, em títulos próprios de sua escrituração mercantil, cada mês, o montante das quantias descontadas de seus empregados, o da correspondente contribuição da empresa e o que foi recolhido à previdência social;
 - III - Entregar ao órgão arrecadador da previdência social, anualmente, por ocasião do recolhimento relativo ao mês subsequente ao do balanço, cópia autenticada dos registros contábeis relativos ao montante dos lançamentos correspondentes a importâncias devidas à previdência social e das quantias a ela pagas, com discriminação, mês a mês, das respectivas parcelas.
-

3. OUTRAS NORMAS

3.1. NORMAS DO BANCO CENTRAL DO BRASIL

Circular nº 179 de 11 de maio de 1.972.

"Comunicamos que a Diretoria deste Banco Central, em sessão de 11 de maio de 1972, tendo em vista o disposto na Resolução nº 220 de 10.05.1972, resolveu:

- I — Baixar as "NORMAS GERAIS DE AUDITORIA" constantes do Capítulo I do Regulamento anexo a esta Circular, a serem observadas uniformemente pelos auditores contábeis independentes e para os fins previstos na referida Resolução nº 220, de 10 de maio de 1972.
- II — Disciplinar, através do Capítulo II do mesmo Regulamento, os "PRINCÍPIOS E NORMAS DE CONTABILIDADE" que fundamentarão as peças contábeis a serem auditadas.
- III — As disposições do Regulamento anexo serão aplicáveis a partir de 1.7.1972, para as empresas que venham a se registrar na forma da Resolução nº 88, de 30.1.1968. No caso de empresas já registradas nos termos da citada Resolução, o prazo de que se trata será acrescido de 180 (cento e oitenta) dias.

REGULAMENTO ANEXO A CIRCULAR Nº 179, de 11 de maio de 1.972.

CAPITULO I

Normas Gerais de Auditoria

- I — A Auditoria deverá ser executada por profissional ou empresa, habilitados para o exercício de trabalhos de auditoria contábil, na forma das instruções baixadas pelo Banco Central do Brasil.
- II — Na execução dos trabalhos de auditoria será avaliado o sistema contábil e de controle interno da empresa, como base para determinar a confiança que neles se possa depositar, bem como firmar a natureza e a extensão dos procedimentos de auditoria a serem aplicados. Tais procedimentos serão estendidos até a obtenção dos elementos comprobatórios necessários à fundamentação do parecer do auditor.
- III — Recomenda-se que a contratação, pela empresa, dos serviços de auditor, seja feita com certa antecedência, a fim de assegurar, a este, tempo para planejamento e trabalho de campo, a ser executado antes e por ocasião do levantamento do balanço.
- IV — As empresas, quando contratarem serviço de auditoria, deverão comunicar ao Banco Central o nome do profissional ou firma contratada. Sempre que houver interrupção na prestação dos serviços, o fato será comunicado através de exposição firmada pela empresa, de que conste a ausência do auditor. Este, se for o caso, relatará ao Banco Central, fundamentalmente, a sua discordância quanto à exposição apresentada.
- V — Dos pareceres de auditoria destinados a satisfazerem exigências regulamentares do Banco Central, constarão obrigatoriamente:
 - a) indicação da data ou período compreendidos pelos documen-

tos contábeis examinados;

- b) menção de que o exame foi elaborado de acordo com os princípios de auditoria e Contabilidade geralmente aceitos, aplicados com uniformidade em relação aos exercícios anteriores;
- c) declaração de que, na opinião do auditor, os documentos contábeis examinados refletem, adequadamente, a situação econômico-financeira da empresa à data do balanço e o resultado das operações no período examinado, ou ressalva, se houver;
- d) as ressalvas, se for o caso, quanto ao trabalho elaborado, sempre que, por qualquer razão, as demonstrações contábeis não possibilitarem uma interpretação adequada da situação econômico-financeira e dos resultados da empresa;
- e) local e data do parecer;
- f) assinatura do auditor, classificado profissional e número de registro junto ao Conselho Regional de Contabilidade.

Observação: Além do parecer tradicionalmente elaborado conforme os incisos "a" a "f" supra, será indispensável declaração de que o exame foi efetuado de acordo com as exigências do Banco Central do Brasil.

- VI — No caso de parecer com ressalvas, o auditor deverá discriminar com clareza sua natureza, citando as razões que o levaram a fazê-las e, sempre que possível, o correspondente efeito na demonstração examinada.
- VII — Deverão ser, também, objeto de ressalva no parecer do auditor, as mudanças na aplicação dos preceitos de contabilidade que — embora sem afetar substancialmente o resultado do exercício em que ocorram — possam, na opinião do auditor, influenciar ponderavelmente o resultado do exercício seguinte.
- VIII — O auditor substituirá seu parecer por relatório circunstanciado sempre que não obtiver comprovação suficiente para fundamentar sua opinião sobre as demonstrações contábeis tomadas em conjunto, como, por exemplo, limitação imposta à extensão de seu exame, ou à existência de fatos inusitados causadores de incerteza sobre determinada situação que, se concretizada, afetará substancialmente a posição exposta pela demonstração contábil examinada.
- IX — O auditor emitirá parecer contrário quando, no exame procedido, verificar efeitos que, na sua opinião, comprometam substancialmente as demonstrações contábeis examinadas, a ponto de não serem suficientes ressalvas ao parecer.
- X — O programa de auditoria incluirá os procedimentos necessários a permitir, ao auditor, constatar e examinar eventos ou transações subsequentes à data dos demonstrativos contábeis que possam ter, sobre eles, efeitos significativos.
- XI — Quando este Banco Central exigir balanços relativos a mais de 1 (um) exercício social, serão observados os seguintes critérios:
 - a) a fim de possibilitar o perfeito entendimento da extensão da responsabilidade assumida pelo auditor, deverão ser apresentados, no balanço e no parecer de auditoria, todas as informações e ajustes requeridos para que os demonstra

- tivos contábeis auditados, referentes ao último exercício social, reflitam, adequadamente, a situação patrimonial da empresa à época de seu levantamento, bem como o resultado de suas operações no período considerado;
- b) sempre que já houver decorrido prazo superior a 6 meses da data do encerramento do último balanço social, a empresa deverá levantar balanço intercalar para fins de apresentação ao Banco Central, devidamente auditado. Na elaboração desse documento serão observados todos os procedimentos de contabilidade normais aos levantamentos de balanços gerais, bem como os de competência do período, prevendo-se o provisionamento proporcional de depreciações e outros gastos de periodicidade anual a efetivar, e ainda a constituição das demais provisões e reservas, incluída a provisão para o pagamento do imposto de renda sobre os lucros do período;
 - c) no caso de balanços e demonstrativos de resultados referentes a períodos que não os mencionados nas alíneas "a" e "b" retro, o auditor poderá deixar de adotar os procedimentos normais de auditoria, desde que lhe fique assegurada a verificação da conformidade das peças contábeis com os registros da sociedade, bem como a constatação de que não há indícios da inexatidão de tais registros;
 - d) a fim de serem alcançados os objetivos previstos na alínea "c", e ainda facilitar a perfeita interpretação comparativa entre todos os demonstrativos examinados, serão feitos, igualmente, pelo auditor, os ajustes, reclassificações e notas explicativas que se fizerem necessários. De seu parecer constarão, obrigatoriamente — além de referência às notas explicativas — a declaração da aludida limitação dos procedimentos de auditoria, se for o caso, e a menção da conformidade dos registros da empresa com os demonstrativos examinados, bem como de que nada verificou o auditor que o levasse a crer serem inexatos aqueles registros. Caso contrário, serão feitas as ressalvas devidas;
 - e) sempre que os investimentos em empresas coligadas, subsidiárias ou dependentes, forem significativos, o auditor elaborará, complementarmente, com as ressalvas que julgar cabíveis, parecer sobre balanço e demonstrativo de resultados consolidados, relativos ao grupo;
 - f) ao proceder aos ajustes e reclassificações aludidos, o auditor tomará as devidas precauções de modo a que os diversos demonstrativos contábeis destinados ao Banco Central guardem entre si uniformidade quanto aos princípios contábeis adotados;
 - g) ao examinar o demonstrativo de resultados relativo ao mais recente balanço de encerramento, o auditor deverá aplicar todos os procedimentos de auditoria necessários a uma segura apreciação dos lucros relativos ao período considerado, devendo utilizar ainda procedimentos alternativos de auditoria, objetivando satisfatória opinião quanto à contagem e avaliação dos estoques do início do período, caso aqueles inventários não tenham sido por ele verificados na

- ção de obra de autor, os direitos de concessão e as marcas de fábrica ou semelhantes não podem ser inscritos por quantia superior ao preço de sua aquisição ou de seu custo; este preço deverá ser em cada exercício, reduzido na proporção da respectiva duração ou da diminuição da utilidade.
- V — As ações e os títulos de renda fixa, não caracterizados como participações de caráter permanente em outras empresas, deverão figurar pelo custo de aquisição ou pela sua cotação em Bolsa Oficial, sempre que essa for inferior ao preço de custo. Os não cotados, bem como outras participações societárias, deverão figurar pelo seu custo de aquisição, salvo se condições conhecidas determinarem perda de seu valor, caso em que figurarão pelo valor mais baixo estimado.
- VI — Os créditos a receber deverão refletir o valor constante dos documentos comprobatórios das transações que lhes deram origem, eliminados os prescritos. Os de liquidação duvidosa deverão ser avaliados de conformidade com o presumível valor de realização, salvo se houver previsão equivalente.
- VII — Os créditos de liquidação duvidosa referidos no item anterior serão assim considerados os devedores estiverem sob regime falimentar ou concordatário, ou, se vencidos e não liquidados em prazo razoável, a critério do auditor; por ocasião do balanço, seu montante deverá ser escriturado em conta com intitulação própria.
- VIII — Os débitos de acionistas relativos ao capital não integralizado somente poderão permanecer no Ativo Realizável quando não vencidos ou se vencidos no máximo há 30 (trinta) dias.
- IX — Relativamente aos créditos e débitos liquidáveis com base na cotação de moeda estrangeira, deverão ser adotados os seguintes critérios:
- a) serão inscritos pela correspondente importância em moeda nacional, resultante de sua conversão ao câmbio vigente na data em que se realizou a operação que constituiu o fato gerador do mesmo crédito ou débito.
 - b) por ocasião dos balanços, e até a liquidação de tais créditos ou débitos, será constituída previsão, a débito de Lucros e Perdas (reajustada para mais ou para menos em cada Balanço) em importância correspondente à diferença entre a taxa de câmbio adotada para o respectivo registro contábil, e aquela vigorante na data do Balanço. As diferenças cambiais que configuram resultados favoráveis somente serão apropriadas quando liquidada a operação que lhe deu origem.
 - c) tratando-se de constituição de previsão ou de reajuste direto de dívida a liquidar em moeda estrangeira, que não seja para financiamento do ativo fixo, a perda cambial calculada constituirá despesa do exercício.
- X — O valor do Fundo de Comércio poderá ser inscrito no Ativo somente quando for paga importância correspondente a esse título, na aquisição da empresa a qual se refira, e por importância não superior ao preço desembolsado. Este valor deve ser amortizado em 5 (cinco) anos, no máximo.
- XI — Entre os valores do Ativo, poderão figurar as despesas de.

- ocasião de seu levantamento.
- XII — Os procedimentos de auditoria — assim entendidos como o conjunto de investigações técnicas com o intuito de reunir conhecimentos e provas que possibilitem ao auditor formar opinião sobre as demonstrações contábeis examinadas — serão aplicados com base nos critérios estabelecidos pelo Instituto de Auditores Independentes do Brasil, que não colidam com as normas baixadas por este Órgão.

CAPITULO II

Normas e Princípios de Contabilidade

1 - Normas de Escrituração

- I — A escrituração deverá incluir todas as operações ou transações que envolvam, direta ou indiretamente, a responsabilidade da própria empresa e ou modifiquem ou possam vir a modificar, imediata ou remotamente, a composição do seu patrimônio, tanto positiva como negativamente.
- II — As receitas, custos e despesas da sociedade serão escriturados com base no regime de competência.
- III — A escrituração deverá obedecer ao contido neste Regulamento e aos demais preceitos de contabilidade geralmente aceitos, aplicados uniformemente através do tempo.
- IV — A escrituração poderá ser descentralizada; neste caso, cada dependência possuirá escrituração própria com todos os livros legais e tecnicamente exigíveis.

2 - Critérios de Avaliação, Amortização e Depreciação dos Elementos Patrimoniais para Efeitos de Balanço.

- I — Os bens destinados à exploração do objeto social deverão figurar pelo custo de aquisição, fabricação ou construção. Na avaliação dos que se desgastam ou depreciam com o uso ou pela ação do tempo ou de outros fatores, atender-se-á à desvalorização respectiva, mediante, provisão para depreciação, constituída em cada balanço e acumulada até atingir o limite do respectivo custo. O custo será acrescido das importâncias correspondentes às correções monetárias que vierem a ser escrituradas; correção equivalente, entretanto, será feita na correspondente conta que registra as depreciações acumuladas nos termos das normas legais e regulamentares em vigor.
- II — As mercadorias, as matérias-primas e os bens destinados à alienação, ou que constituam produtos da indústria ou artigos do comércio da empresa, deverão figurar pelo respectivo inventário. Cada item será calculado com base no custo de aquisição ou fabricação ou pelo preço de mercado, o que for menor.
- III — Considera-se preço de mercado o preço corrente de reposição. Quando se tratar de mercadoria destinada à revenda, entender-se-á por preço de mercado o preço líquido realizável, que é o preço pelo qual artigo idêntico é vendido no mercado respectivo, já deduzidas, porém, a importância dos impostos incidentes sobre a venda e parcela razoável correspondente às despesas e lucro operacional.
- IV — Os direitos de patentes industriais, os direitos de utiliza-

organização e implantação da sociedade anônima, desde que, no total, não excedam de 10% (dez por cento) do capital realizado e sejam amortizadas anualmente, no prazo máximo de 5 (cinco) anos. Poderão ainda figurar outras despesas diferidas, quando se tratar de pagamentos antecipados, efetivamente referentes a exercícios futuros, e contas transitórias e pendentes, desde que devidamente justificadas.

- XII — Os investimentos feitos em empresas coligadas, subsidiárias ou dependentes (participações em caráter permanente), deverão ser inscritos de forma a refletir que as atividades exercidas por aquelas empresas representam, em última análise, parte das atividades da própria investidora; os resultados operacionais das atividades das citadas empresas devem ser considerados para fixar a importância que deve figurar no Balanço, como aquela correspondente a tais investimentos, quando inferiores ao custo.
- XIII — As novas ações e cotas de capital recebidas como bonificações de empresas coligadas, subsidiárias ou dependentes, provenientes de aumento de capital dessas empresas, mediante correção monetária do seu Ativo Imobilizado ou pela incorporação de reservas, devem ser inscritas pelo respectivo valor nominal. A quantia correspondente à contrapartida deste registro será inscrita diretamente no Passivo não Exigível, em conta apropriada, onde permanecerá até sua incorporação ao capital da empresa, não sendo admissível sua distribuição como dividendo em dinheiro, nem recomendável a sua utilização para compensar prejuízos. Neste último caso, a utilização compensatória dependerá de prévia consulta ao Banco Central.
- XIV — Os direitos e as responsabilidades contingentes ou eventuais, tais como, avais, fianças, demandas judiciais e contratos onerosos a serem cumpridos e os demais direitos, obrigações e situações que ainda não façam parte do patrimônio, mas que, imediata ou remotamente, possam vir a afetá-lo, positiva ou negativamente, devem ser registrados em Contas de Compensação, até o momento de sua extinção ou de sua efetiva transformação em parcela do ativo ou do passivo do Balanço. As obrigações de garantia devem ser registradas no Balanço, ainda que subsistam correspondentes direitos de regresso. Quando os registros previstos neste item não forem feitos por meio de contabilização, ou quando seu montante e/ou circunstâncias especiais o aconselharem, deverá ser feita referência expressa a tais responsabilidades e direitos, em notas explicativas anexas ao Balanço.
- XV — São proibidas as compensações de saldos devedores e credores, oriundos de operações diferentes.

3 - Critérios Gerais para a Formação de Reservas e Provisões

- I — Além das reservas e provisões determinadas ou facultadas por regulamentos específicos, é recomendável a formação de outras destinadas a garantir o prosseguimento normal das atividades da empresa.
- II — No balanço de encerramento de cada exercício será constituída, obrigatoriamente, provisão destinada ao pagamento do imposto de renda incidente sobre os lucros apurados no exer-

cício seguinte, será levado para débito da conta que registrou a provisão.

- III — No caso de a empresa optar por aplicação alternativa do imposto de renda, nos termos das normas regulamentares em vigor, a parcela correspondente à aplicação em incentivos não será considerada para a formação da provisão referida no item II.

4 - Critérios Gerais para Classificação do Balanço Patrimonial.

- I — O Balanço Patrimonial deverá demonstrar adequadamente a situação patrimonial da empresa na data do seu levantamento, bem como a respectiva situação financeira e os resultados econômicos acumulados até aquela mesma data.
- II — As classificações de longo e curto prazo deverão obedecer o limite de 180 (cento e oitenta) dias. Prazos maiores que o limite serão considerados longos. A empresa poderá não considerar este padrão em consonância com o seu ciclo operacional, devendo, neste caso, indicar expressamente o limite considerado, além de prestar os esclarecimentos necessários sobre a classificação, nas notas explicativas que acompanham o Balanço. Qualquer que seja a classificação, mesmo que devidamente esclarecida, ela deverá ser uniforme, isto é, igual para realizáveis e exigíveis.
- III — Dos créditos a receber de clientes deverão constar, no Ativo, subtrativamente, os valores descontados e a provisão para devedores duvidosos.
- IV — No Imobilizado Técnico deverão estar classificadas as imobilizações técnicas diretamente ligadas às atividades operacionais da empresa, tais como, equipamentos, instalações industriais ou comerciais, terrenos ocupados por depósitos ou onde se desenvolvam operações pertinentes ao empreendimento (maquinaria, móveis, marcas e patentes, veículos, imóveis de uso, importações em andamento etc.), bem como as imobilizações em andamento.
- V — Os elementos patrimoniais que compõem o Imobilizado Técnico deverão ser apresentados de modo a que fiquem destacados o valor histórico e o valor corrigido. Subtrativamente, deverão constar as depreciações acumuladas corrigidas, ressaltando-se assim, o valor residual daqueles elementos patrimoniais.
- VI — No Imobilizado Financeiro deverão constar os investimentos realizados em empresas coligadas, os investimentos permanentes ou semi-permanentes em outras empresas, as aplicações realizadas por incentivos fiscais e as cauções permanentes.
- VII — No Ativo Pendente deverão constar as despesas diferidas não classificáveis em outros Grupos do Ativo.
- VIII — Para facilitar a análise da situação econômico-financeira da empresa, as parcelas, vencíveis a curto prazo, de empréstimos a longo prazo, deverão ser classificadas no Exigível a Curto Prazo.
- IX — Deverão acompanhar, obrigatoriamente, esclarecimentos adicionais quanto ao capital da sociedade, tais como:
- a) capital representado por ações ordinárias e por ações pre

- ferenciais, e ainda discriminação das classes de cada tipo de ação;
- b) parcela pertencente a domiciliados no exterior;
 - c) parcela proveniente de recursos captados com base em incentivos fiscais;
 - d) valor nominal das ações.
- X — As sociedades de capital autorizado deverão evidenciar, além das referidas no item anterior, as importâncias correspondentes ao capital em circulação, destacando:
- a) capital autorizado;
 - b) capital correspondente às ações ainda a colocar;
 - c) capital correspondente às ações próprias adquiridas;
 - d) capital efetivamente subscrito.
- XI — A parcela do lucro correspondente à importância aplicada na aquisição de ações próprias da sociedade de capital autorizado deverá ser evidenciada no Balanço sob a rubrica "Lucro Aplicado na Aquisição de Ações Próprias". Quando a aquisição for feita com importância proveniente de capital excedente (ágio na colocação de ações próprias) a parcela deve ser evidenciada sob a rubrica "Capital Excedente na Aquisição de Ações Próprias"; quando a aquisição provier de doação, a parcela será evidenciada sob a rubrica "Recebimento em Doação de Ações Próprias".
- XII — No caso de as ações próprias das sociedades de capital autorizado serem adquiridas com ágio, o valor deste deverá, no Balanço, ser incorporado ao Ativo Pendente, em parcela destacada e nele mantido até futura venda das mesmas ações. Igualmente se procederá quando as ações forem adquiridas com deságio, devendo o valor deste, neste caso, ser incorporado ao Passivo Pendente.
- XIII — Além do Capital Social e do Capital a Realizar, este último computado subtrativamente, deverão constar no Passivo não Exigível, de modo destacado, em contas com intitulação própria, não admitidos totais globais:
- a) reservas (Reserva Legal, Reservas Estatutárias, Reserva para Manutenção do Capital de Giro, Reservas de Correção Monetária etc.);
 - b) provisões (contingências, não se confundindo com as provisões de que trata o item XIV seguinte);
 - c) capital excedente (ágio apurado na subscrição, por acionistas ou terceiros, de ações da empresa);
 - d) lucros acumulados à disposição da assembléia geral.
- XIV — A provisão para pagamento do Imposto de Renda, bem como aquelas que representarem, após o encerramento do balanço, desembolso líquido e certo, deverão ser incluídas no Passivo Exigível.
- XV — De nenhum balanço poderá constar, seja no Ativo, seja no Passivo, sob o título "DIVERSAS CONTAS", ou outro semelhante, importância superior a 10% (dez por cento) do capital social, devendo o auditor providenciar os esclarecimentos cabíveis sempre que estiverem lançadas, nessa rubrica genérica, valores significativos para a mesma finalidade, ainda que o saldo da conta se contenha no limite inicialmente referido.
- XVI — Anexas ao Balanço deverão figurar notas explicativas especi-

almente quanto a:

- a) modificações de critérios de contabilidade inseridas durante o exercício;
- b) critérios de depreciação adotados, quando diferentes das taxas normais ou das do exercício precedente;
- c) indicação dos prazos limite considerados para a classificação de curto e longo prazo, caso o limite seja diferente de padrão de 180 (cento e oitenta) dias;
- d) especificação dos investimentos realizados em outras empresas, se significativos; deverão ser indicados detalhes sobre a empresa na qual foi feito o investimento, quanto ao capital, patrimônio líquido, lucros auferidos e mutações patrimoniais durante o exercício e valor de mercado do investimento, no caso de essa empresa ter as suas ações negociadas em Bolsa;
- e) indicação do preço de mercado dos valores mobiliários a curto prazo, na data do levantamento do Balanço, quando significativos;
- f) alterações de data de encerramento do exercício contábil;
- g) condições dos contratos de financiamento a longo prazo (correção monetária, juros, hipotecas, garantias e detalhes sobre vencimentos), quando significativos;
- h) operações realizadas entre membros da administração e a própria empresa, suas subsidiárias coligadas ou dependentes, especificando condições, prazos e preços, quando significativas;
- i) outros esclarecimentos recomendados pelos Auditores e/ou pela Diretoria.

5 - Critérios Gerais para Apresentação Gráfica do Balanço Patrimonial e Demonstrativo de resultados

- I — Respeitados os casos em que regulamentos específicos determinarem contrariamente (instituições financeiras, empresas seguradoras, empresas públicas, etc.), recomenda-se que os demonstrativos contábeis das empresas sujeitas a auditoria de terminada pelo Banco Central sejam preparados, para efeito de divulgação ao público, com base nos critérios constantes dos anexos 1, 2 e 3.
- II -- As contas que integrarem o balanço patrimonial de referidas empresas deverão ser classificadas de acordo com os desdobramentos previstos no Anexo 1. Qualquer desdobramento de contas de um para outro grupo deverá ser devidamente esclarecido nas notas explicativas do balanço.
- III — Os demonstrativos de apuração e distribuição do resultado do exercício serão elaborados de acordo com os anexos 2 e 3, conforme seja a empresa industrial ou comercial.
- IV — os modelos constantes dos Anexos 1, 2 e 3 poderão ser adaptados, no que couber, para os casos que não se enquadrarem perfeitamente dentro da classificação neles prevista.
- V — Por ocasião da publicação de que trata o parágrafo único do artigo 99 da Lei das Sociedades Anônimas, da remessa de demonstrativos financeiros à Bolsa de Valores — em atendimento ao disposto na Lei nº 5.589, de 3.7.70 — ou ao Banco Cen

- tral, deverão ser também anexados os seguintes documentos:
- a) notas explicativas referidas no título 4 deste Capítulo (item XVI); e
 - b) a íntegra do parecer do auditor independente, juntamente com a declaração de que trata a observação constante do item V do Capítulo I (NORMAS GERAIS DE AUDITORIA) deste Regulamento.

BALANÇO PATRIMONIAL

ANEXO I

A T I V O			
1. DISPONÍVEL			
1.1. Bens Numerários		Cr\$	
1.2. Depósitos Bancários à Vista		Cr\$	
1.3. Títulos Vinculados ao Mercado Aberto		<u>Cr\$</u>	Cr\$
2. REALIZÁVEL A CURTO PRAZO			
2.1. Estoques			
2.1.1. Produtos Acabados		Cr\$	
2.1.2. Produtos em Elaboração		Cr\$	
2.1.3. Matérias Primas		Cr\$	
2.1.4. Ferramentas, Peças e Material de Manutenção		Cr\$	
2.1.5. Materiais Diversos		Cr\$	
2.1.6. Importações em Andamento		Cr\$	
2.1.7. Outros (discriminar)			
2.1.7.1.		Cr\$	
2.1.7.2.		<u>Cr\$</u>	Cr\$
2.2. Créditos			
2.2.1. Contas a Receber de Clientes		Cr\$	
(-) Valores Descontados		Cr\$	
(-) Previsão p/Dev. Duvidosos		<u>Cr\$</u>	
		Cr\$	
2.2.2. De empresas Subsidiárias ou Coligadas		Cr\$	
2.2.3. Outros Créditos (discriminar)			
2.2.3.1.		Cr\$	
2.2.3.2.		<u>Cr\$</u>	Cr\$
2.3. Valores e Bens			
2.3.1. Títulos e Valores Mobiliários		Cr\$	
2.3.2. Bens não Destinados a Uso		Cr\$	
2.3.3. Outros Valores e Bens (discriminar)			
2.3.3.1.		Cr\$	

2.3.3.1.	Cr\$		
2.3.3.2.	<u>Cr\$</u>	<u>Cr\$</u>	<u>Cr\$</u>
	ATIVO CIRCULANTE..Cr\$		
3. REALIZÁVEL A LONGO PRAZO			
3.1. Crêditos de Clientes	Cr\$		
3.2. Crêditos de Empresas Subsidiárias ou Coligadas	Cr\$		
3.3. Bens não Destinados a Uso	Cr\$		
3.4. Outros Crêditos, Valores e Bens (discriminar)			
3.4.1.	Cr\$		
3.4.2.	<u>Cr\$</u>		Cr\$
4. IMOBILIZADO			
4.1. Imobilizações Técnicas			
Valor Histórico	Cr\$		
(+) Correção Monetária	<u>Cr\$</u>		
(=) Valor corrigido	<u>Cr\$</u>		
(-) Depreciações Acumuladas	Cr\$	Cr\$	
4.2. Imobilizações Financeiras			
4.2.1. Participações em Empresas Subsidiárias ou Coligas	Cr\$		
4.2.2. Aplicações por Incentivos Fiscais	Cr\$		
4.2.3. Cauções Permanentes	Cr\$		
4.2.4. Outras (discriminar)	<u>Cr\$</u>	<u>Cr\$</u>	<u>Cr\$</u>
	ATIVO REAL Cr\$		
5. RESULTADO PENDENTE			
5.1. Despesas Diferidas	Cr\$		
5.2. Outras (discriminar)	<u>Cr\$</u>		<u>Cr\$</u>
	SUB TOTAL		<u>Cr\$</u>
6. CONTAS DE COMPENSAÇÃO			<u>Cr\$</u>
	TOTAL		<u><u>Cr\$</u></u>

P A S S I V O

1. EXIGÍVEL A CURTO PRAZO	
1.1. Fornecedores	Cr\$
1.2. Empresas Subsidiárias ou Coligadas	Cr\$
1.3. Diretores e Acionistas	Cr\$
1.4. Instituições Financeiras	Cr\$

1.5. Provisões (Inclusive para pagamento do Imposto de Renda)	Cr\$		
1.6. Outras Exigibilidades a Curto Prazo (discriminar)			
1.6.1.	Cr\$		
1.6.2.	<u>Cr\$</u>	Cr\$	
2. EXIGÍVEL A LONGO PRAZO			
2.1. Fornecedores	Cr\$		
2.2. Empresas Subsidiárias ou Coligadas	Cr\$		
2.3. Diretores e Acionistas	Cr\$		
2.4. Instituições Financeiras	Cr\$		
2.5. Debêntures e Debêntures Conversíveis em Circulação	Cr\$		
2.6. Outras Exigibilidades a Longo Prazo (discriminar)			
2.6.1.	Cr\$		
2.6.2.	<u>Cr\$</u>	<u>Cr\$</u>	Cr\$
3. NÃO EXIGÍVEL			
3.1. Capital Subscrito		Cr\$	
(-) Capital a Realizar		<u>Cr\$</u>	
		Cr\$	
3.2. Capital Excedente		Cr\$	
3.3. Correção Monetária do Ativo Imobilizado		Cr\$	
3.4. Reservas Legais			
3.4.1. Reserva Legal (DL 2627)	Cr\$		
3.4.2. Reserva p/Manutenção do Capital de Giro	Cr\$		
3.4.3. Outras Reservas Legais (discriminar)	<u>Cr\$</u>	Cr\$	
3.5. Reservas Estatutárias (discriminar)			
3.5.1.	Cr\$		
3.5.2.	<u>Cr\$</u>	Cr\$	
3.6. Reservas Livres (discriminar)			
3.6.1.	Cr\$		
3.6.2.	<u>Cr\$</u>	Cr\$	
3.7. Provisões (discriminar)			
3.7.1.	Cr\$		
3.7.2.	<u>Cr\$</u>	Cr\$	
3.8. Lucros Suspensos		Cr\$	
3.9. Prejuízos Acumulados (deduzir)		-Cr\$	Cr\$
4. PENDENTE			
4.1. Receitas Diferidas		Cr\$	
4.2. Outros (discriminar)			
4.2.1.		Cr\$	
4.2.2.		<u>Cr\$</u>	<u>Cr\$</u>
		SUB TOTAL	Cr\$
5. CONTAS DE COMPENSAÇÃO			<u>Cr\$</u>
		TOTAL	<u>Cr\$</u>
			====

DEMONSTRATIVO DE RESULTADOS
(Empresa Industrial)

ANEXO 2

1. Renda Operacional Bruta (vide nota nº 1)	Cr\$
1.1. Venda dos Produtos	Cr\$
1.2. Prestação de Serviços	Cr\$
2. Imposto Faturado (nota nº 2)	Cr\$
3. Renda Operacional Líquida (1-2)	Cr\$
4. Custo dos Produtos Vendidos (nota nº 3)	Cr\$
5. Lucro Bruto (3-4)	Cr\$
6. Despesas com Vendas	Cr\$
6.1. Comissões sobre vendas	Cr\$
6.2. Propaganda e Publicidade	Cr\$
6.3. Imposto de Circulação de Mercadorias - ICM	Cr\$
6.4. Previsão p/Devedores Duvidosos	Cr\$
6.5. Outras Despesas	Cr\$
7. Gastos Gerais	Cr\$
7.1. Honorários da Diretoria	Cr\$
7.2. Despesas Administrativas	Cr\$
7.3. Impostos e Taxas Diversos (nota nº 4)	Cr\$
7.4. Despesas Financeiras (nota nº 5)	Cr\$
7.5. Provisões Diversas	Cr\$
7.6. Perdas Diversas	Cr\$
8. Depreciações e Amortizações (nota nº 6)	Cr\$
9. Lucro Operacional (5) — (6 a 8)	Cr\$
10. Rendas Não Operacionais (nota nº 7)	Cr\$
11. Despesas não operacionais	Cr\$
12. Lucro Líquido Antes do Imposto de Renda (9+10-11)	Cr\$
13. Imposto de Renda Pago no Período (nota nº 8)	Cr\$
14. Lucro Líquido ... do Imposto de Renda (nota nº 9)	Cr\$
15. Lucro Suspenso ou Saldo Anterior	Cr\$
16. Reversão de Provisões, Provisões e Reservas (nota nº10)	Cr\$
16.1. Previsão p/Devedores Duvidosos	Cr\$
16.2. Provisão p/Imposto de Renda	Cr\$
16.3. Outras Provisões e Provisões	Cr\$
16.4. Reservas	Cr\$
17. Gratificações	Cr\$
18. Partes Beneficiárias	Cr\$
19. Provisão p/Imposto de Renda	Cr\$
20. Outras Provisões (nota nº 11)	Cr\$
21. Resultados a Distribuir (14+15+16-17-18-19-20)	Cr\$
21.1. Dividendos e Bonificações	Cr\$
21.2. Provisões e Reservas (nota nº 11)	Cr\$
21.2.1. Reserva Legal	Cr\$
21.2.2. Reserva p/Manutenção de Capital de Giro.	Cr\$
21.2.3. Outras Provisões e Reservas	Cr\$
21.3. Lucro Suspenso ou Saldo Atual	Cr\$

OBS.: Para efeito de publicação, os valores que compõem o item 6 poderão ser apresentados englobadamente.

NOTAS EXPLICATIVAS
(Empresa Industrial)

1. Renda Operacional Bruta — abrange as receitas (venda dos pro-

duos e prestação de serviços) provenientes das operações que constituem o objeto social da empresa industrial, definido nos estatutos, incluído nas mesmas o valor do Imposto de Produtos Industrializados (IPI) ou do Imposto Único.

2. Imposto Faturado — corresponde ao valor total de impostos consignados nas faturas de vendas (incluídos na Venda dos Produtos).

3. Custo dos Produtos Vendidos — inclui as parcelas de depreciação, amortização ou exaustão, que constituam custo de produção.

4. Impostos e Taxas Diversos — não inclui o Imposto de Renda pago no período, nem a Provisão para o Imposto de Renda.

5. Despesas Financeiras — classificar neste grupo as despesas financeiras com a obtenção de empréstimos ou financiamentos pela Sociedade.

6. Depreciações e Amortizações — exclui as quotas atribuídas ao Custo dos Produtos Vendidos.

7. Rendas Não-Operacionais — compreende as receitas da empresa obtidas fora de seu objeto social definido nos estatutos. Tais receitas são classificadas em três categorias:

— Financeiras: descontos, juros ativos, deságios e correções monetárias provenientes de títulos de renda fixa, depósitos a prazo ou dívidas de terceiros;

— De participação: dividendos, bonificações recebidas em dinheiro, e bonificações recebidas em ações, quando estas forem contabilizadas como receita;

— Eventuais: as demais rendas não operacionais.

8. Imposto de Renda Pago no Período — as empresas que não fazem provisão para pagamento de imposto de renda deverão destacar neste item o montante pago no período; as empresas que costumam fazer a Provisão de que se trata não anotarão valores neste item, informando a Provisão respectiva no item 19.

9. Lucro líquido ... do Imposto de Renda — esclarecer se se trata do lucro do período, apurado antes da formação da Provisão para o Imposto de Renda, ou depois do Imposto de Renda pago no período; para tanto, completar a denominação do item com um daqueles termos sublinhados; no primeiro caso, o lucro líquido informado é o mesmo do item 12; no segundo caso, é o lucro líquido informado no item 12, menos o Imposto de Renda acusado no item 13.

10. Reversão de Provisões, Previsões e Reservas — havendo reversão do saído de provisões, previsões e reservas, especificar os títulos e os valores correspondentes.

11. Provisões, Previsões e Reservas — havendo constituição de provisões, previsões e reservas, mencionar o título de cada uma com o valor correspondente.

DEMONSTRATIVO DE RESULTADOS
(Empresas Comerciais)

ANEXO 3

1. Renda Operacional (vide nota nº 1)	Cr\$
1.1. Venda de Mercadorias	Cr\$
1.2. Prestação de Serviços	Cr\$
2. Custo das Mercadorias Vendidas e dos Serviços Prestados	Cr\$
3. Custo Bruto (1-2)	Cr\$
4. Despesas com Vendas	Cr\$
4.1. Comissões sobre vendas	Cr\$
4.2. Propaganda e Publicidade	Cr\$
4.3. Imposto de Circulação de Mercadorias (ICM)	Cr\$
4.4. Despesas de Pessoal (nota nº 2)	Cr\$
4.5. Provisão para Devedores Duvidosos	Cr\$
4.6. Outras Despesas	Cr\$
5. Gastos Gerais	Cr\$
5.1. Honorários da Diretoria	Cr\$
5.2. Despesas Administrativas	Cr\$
5.3. Impostos e Taxas Diversos (nota nº 3)	Cr\$
5.4. Despesas Financeiras (nota nº 4)	Cr\$
5.5. Provisões Diversas	Cr\$
5.6. Perdas Diversas	Cr\$
6. Depreciações e Amortizações	Cr\$
7. Lucro Operacional (3) — (4 a 6)	Cr\$
8. Rendas não Operacionais (nota nº 5)	Cr\$
9. Despesas não Operacionais	Cr\$
10. Lucro Líquido antes do Imposto de Renda (7+8-9)	Cr\$
11. Imposto de Renda pago no período (nota nº 6)	Cr\$
12. Lucro Líquido ... do Imposto de Renda (nota nº 7)	Cr\$
13. Lucro Suspenso ou Saldo Anterior	Cr\$
14. Reversão de Provisões, Provisões e Reservas (nota nº 8)	Cr\$
14.1. Provisão p/Devedores Duvidosos	Cr\$
14.2. Provisão p/Imposto de Renda	Cr\$
14.3. Outras Provisões e Provisões	Cr\$
14.4. Reservas	Cr\$
15. Gratificações	Cr\$
16. Partes Beneficiárias	Cr\$
17. Provisão para Imposto de Renda	Cr\$
18. Outras Provisões (nota nº 9)	Cr\$
19. Resultados a Distribuir (12+13+14-15-16-17-18)	Cr\$
19.1. Dividendos e Bonificações	Cr\$
19.2. Provisões e Reservas (nota nº 9)	Cr\$
19.2.1. Reserva Legal	Cr\$
19.2.2. Reserva p/Manutenção do Capital de Giro.	Cr\$
19.2.3. Outras Provisões e Reservas	Cr\$
19.3. Lucro Suspenso ou Saldo Atual	Cr\$

OBS.: Para efeito de publicação, os valores que compõem o item 4 poderão ser apresentados englobadamente.

NOTAS EXPLICATIVAS
(Empresas Comerciais)

1. Renda Operacional — abrange as receitas provenientes das operações que constituem o objeto social da empresa comercial defini

do nos estatutos.

2. Despesas de Pessoal — salários e encargos sociais do pessoal das lojas ou redes de distribuição, cuja atuação não tem caráter administrativo.

3. Imposto e Taxas Diversos — não incluir o Imposto de Renda pago no período, nem a Provisão para o Imposto de Renda.

4. Despesas Financeiras — classificar neste Grupo as despesas financeiras com a obtenção de empréstimos ou financiamentos pela Sociedade.

5. Rendas não Operacionais — compreendem as receitas da empresa obtidas fora do seu objeto social definido nos estatutos. Tais receitas são classificadas em três categorias.

— Financeiras: descontos, juros ativos, deságios e correções monetárias provenientes de títulos de renda fixa, depósitos a prazo ou dívidas de terceiros;

— De Participação: dividendos e bonificações recebidos em dinheiro e bonificações em ações, quando forem contabilizados como receitas;

— Eventuais: as demais rendas não operacionais.

6. Imposto de Renda Pago no Período — as empresas que não fazem provisão para pagamento do imposto de renda deverão destacar neste item o total pago no período: as empresas que costumam fazer a provisão de que se trata não anotarão valores neste item, informando a provisão respectiva no item 17.

7. Lucro líquido ... do Imposto de Renda — esclarecer se se trata do lucro líquido do período apurado antes da formação da Provisão para Imposto de Renda, ou depois do Imposto de Renda pago no período; para tanto, completar a denominação do item com um daqueles termos sublinhados. No primeiro caso, o lucro líquido informado é o mesmo do item 10; no segundo caso, é o lucro líquido informado no item 10, menos o Imposto de Renda pago, acusado no item 11.

8. Reversão de Provisões, Previsões e Reservas — havendo reversão do saldo de provisões, previsões e reservas, especificar os títulos e os valores correspondentes.

9. Provisões, Previsões e Reservas — havendo constituição de provisões, provisões e reservas, mencionar o título de cada um com o valor correspondente.

3.2. NORMAS DO BANCO NACIONAL DE HABITAÇÃO

Resolução da Diretoria nº 66/73

A DIRETORIA DO BANCO NACIONAL DA HABITAÇÃO, em reunião realizada a 16 de agosto de 1973, usando das atribuições que lhe são conferidas pelo art. 20 do Estatuto aprovado pelo Decreto nº 72.512, de 23 de julho de 1973,

RESOLVE:

1. As entidades que operem com recursos do Sistema Financeiro da Habitação somente poderão conceder financiamentos ou contratar obras com agentes promotores e/ou executores privados de obras civis que adotem a padronização contábil anexa, sem prejuízo de outras normas legais e técnicas de contabilidade.

2. Além da padronização contábil, as empresas de que trata esta Resolução deverão adotar os seguintes procedimentos:
 - 2.1. observância dos números códigos associados aos títulos do Plano de Contas;
 - 2.2. depreciação do imobilizado e rateio, entre os diferentes centros de custo, recomendando-se a adoção de taxas anuais de depreciação que sejam, legalmente admissíveis, tecnicamente aceitáveis e uniformes de ano a ano.
 - 2.3. manutenção de controle atualizado da composição do saldo, através de fichas analíticas, de rubricas essenciais, fixados pelo Departamento de Cadastro do BNH;
 - 2.4. contratação dos serviços de auditores independentes, cadastrados no BNH, a fim de certificar os demonstrativos contábeis, para as empresas que tenham capital superior a 20.000 UPC (vinte mil Unidades Padrão de Capital do BNH);
 - 2.5. apuração, por exercício, do resultado das obras por empreitada, admitido o diferimento de custos e receitas por um exercício apenas, em função do estágio de execução, para as obras de prazo contratual superior a um ano;
 - 2.6. apropriação dos resultados, nas operações de incorporação e venda de imóveis, na proporção do recebimento das parcelas ou prestações;
 - 2.6.1. a apropriação no exercício da contratação, do resultado de operações de incorporações a venda de imóveis só será admitida;
 - 2.6.1.1. quando as parcelas ou prestações a receber tenham prazo de vencimento de até 6 (seis) meses a contar da data do encerramento do exercício; ou
 - 2.6.1.2. no caso de parcelas a receber, que não sejam corrigidas monetariamente, com prazo de vencimento superior a 6 (seis) meses da data do encerramento do exercício, quando tenha sido feita provisão para ajuste de créditos de exercícios futuros de valor pelo menos igual à diferença entre as seguintes parcelas:
 - a) valor nominal de crédito na data do encerramento do exercício;
 - b) valor atual (na data do encerramento do exercício) das parcelas vinculadas, descontadas à taxa média de correção monetária do exercício que se encerra, acrescida de juros de 9% (nove por cento) a.a.; ou
 - 2.6.1.3. no caso de parcelas a receber que sejam corrigidas monetariamente (e incluam ou não juros a taxa inferior a 9% a.a.), quando tenha sido feita provisão para despesas de exercícios futuros de valor pelo menos igual à diferença entre as seguintes parcelas:
 - a) valor nominal do crédito na data do encerramento do exercício;

- b) valor atual (na data do encerramento do exercício) das parcelas vincendas, descontadas à taxa de 9% a.a. ou ainda,
- 2.6.1.4. quando as parcelas ou prestações a receber devam ser corrigidas monetariamente nos seus vencimentos e incluam juros a taxa igual ou superior a 9% ao ano.
- 2.7. elaboração complementar de demonstrativos de devedores em atraso e estimativas de lucros ou prejuízos dos imóveis ou obras em construção;
- 2.8. inclusão, nos demonstrativos contábeis, de notas explicativas sobre questões fiscais em aberto e pendências judiciais e extrajudiciais que possam vir a afetar o patrimônio.
3. O balanço relativo ao exercício de 1974 deverá, de preferência, refletir a adoção das normas desta Resolução, que serão obrigatórias para os balanços relativos aos exercícios de 1975 em diante.
4. Compete ao Departamento de Cadastro do BNH dirimir dúvidas que surjam na aplicação desta Resolução.
5. A presente Resolução entra em vigor nesta data, revogando as disposições em contrário.

PLANO DE CONTAS
(Grupos, Subgrupos e Contas)

- 10.00.0000 - ATIVO
- 11.00.0000 - DISPONÍVEL
- .1000 - Disponibilidades Imediatas
- .1100 - Caixa
- .1200 - Bancos-Contas de Movimento
- .2000 - Títulos com Liquidez Imediata
- .2100 - Títulos Vinculados ao Mercado Aberto
- .2200 - Outros Títulos com Liquidez Imediata
- .9000 - Outras Disponibilidades
- .9100 - Valores em Transito
- 12.00.0000 - REALIZÁVEL
- .1000 - Créditos de Obras por Empreitada
- .1100 - Faturas a Receber
- .1200 - Títulos a Receber
- .1300 - Serviços Executados e Faturas
- .2000 - Créditos de Administração de Obras
- .2100 - Faturas a Receber
- .2200 - Títulos a Receber
- .3000 - Créditos de Incorporação de Imóveis
- .3100 - Títulos a Receber
- .3200 - Promotente Compradores de Imóveis
- .3300 - Prestações a Receber

RD Nº 66/73

- .4000 - Créditos de Venda de Imóveis
 - .4100 - Títulos a Receber
 - .4200 - Promitentes Compradores de Imóveis
 - .4300 - Prestações a Receber
- .5000 - Créditos de Arrendamento de Imóveis
 - .5100 - Aluguéis de Imóveis a Receber
- .6000 - Imóveis a Comercializar e Estoques
 - .6100 - Terrenos a Comercializar
 - .6200 - Cotas de Terrenos a Comercializar
 - .6300 - Imóveis em Construção
 - .6400 - Imóveis Concluídos
 - .6500 - Depósito de Materiais
 - .6600 - Almoxafirado
 - .6900 - Outros Estoques
- .7000 - Títulos e Valores Mobiliários
 - .7100 - Títulos públicos
 - .7200 - Participação em Outras Empresas
 - .7300 - Títulos de Renda
 - .7900 - Outros Títulos e Valores Mobiliários
- .8000 - Aplicações e Retenções Compulsórias
 - .8100 - Depósitos e Cauções
 - .8200 - Imposto s/Renda Antecipado
 - .8300 - Valores Restituíveis
 - .8900 - Outras Aplicações e Retenções
- .9000 - Outros Créditos
 - .9001 - Capital Subscrito a Realizar
 - .9002 - Capital Autorizado a Subscrever
 - .9100 - Créditos s/Sócios ou Acionistas
 - .9200 - Créditos c/Emp. Subsid. ou Coligadas
 - .9300 - Contas de Clientes a Reembolsar
 - .9400 - Cotas de Construção de Terceiros
 - .9500 - Adiantamento a Empregados
 - .9600 - Adiantamento a Terceiros
 - .9700 - Depósitos FGTS - Não Optantes
 - .9900 - Créditos Diversos

- 13.00.0000 - IMOBILIZADO
 - .1000 - Imobilizações Técnicas-Valor Histórico
 - .1100 - Imóveis de Uso-Terrenos
 - .1200 - Imóveis de Uso-Benfeitorias
 - .1300 - Máquinas e Equipamentos
 - .1400 - Veículos
 - .1500 - Ferramentas
 - .1600 - Móveis, Utensílios e Instalações
 - .1700 - Marcas e Patentes
 - .1900 - Outras Imobilizações Técnicas
 - .2000 - Imobilizações Técnicas-Correção Monetária
 - .2100 - Imóveis de Uso-Correção Monetária
 - .2200 - Imóveis de Uso- Benfeitorias-Corr.Monet.)
 - .2300 - Máquinas e Equipamentos-Corr.Monet.
 - .2400 - Veículos-Correção Monetária
 - .2500 - Ferramentas-Correção Monetária
 - .2600 - Móveis, Utens. e Inst.-Corr.Monet.
 - .2700 - Marcas e Patentes-Correção Monetária

- .2900 - Outras Imobiliz. Técnicas-Corr. Monet.
- .3000 - Imobilizações Financeiras
 - .3100 - Particip. Empr. Subsidiárias ou Colig.
 - .3200 - Aplicações de Incentivos Fiscais
 - .3300 - Imóveis de Renda
 - .3900 - Outras Imobilizações Financeiras
- .9000 - Outras Imobilizações
 - .9100 - Gastos de Organização a Amortizar
 - .9900 - Imobilizações Diversas

- 14.00.0000 - RESULTADO PENDENTE
 - .1000 - Custo Diferido de Obras por Empreitada
 - .2000 - Custo Diferido de Administração de Obras
 - .3000 - Custo Diferido de Incorporação de Imóveis
 - .4000 - Custo Diferido de Imóveis Vendidos
 - .5000 - Despesas de Arrendamento de Imóveis Diferidos
 - .6000 - Despesas Não Operacionais Diferidas
 - .7000 - Despesas Gerais Diferidas
 - .9000 - Prejuízos Acumulados

- 15.00.0000 - CONTAS DE COMPENSAÇÃO
 - .1000 - Contratos e Empenhos
 - .1100 - Contratos de Obras por Empreitada
 - .1200 - Contratos de Obras por Administração
 - .1300 - Contratos de Incorporação de Imóveis
 - .1400 - Contratos de Venda de Imóveis
 - .1500 - Contratos de Arrendamento de Imóveis
 - .1600 - Contratos de Outras Operações
 - .1700 - Contratos de Seguros
 - .1900 - Outros Contratos e Empenhos
 - .2000 - Riscos e Ônus
 - .2100 - Avais e Fianças
 - .2200 - Bens Hipotecados
 - .2300 - Bens Penhorados
 - .2900 - Outros Riscos e Ônus
 - .3000 - Valores de Terceiros
 - .3100 - Caução da Diretoria
 - .3200 - Imóveis de Terceiros em Garantia
 - .3300 - Valores de Terceiros em Garantia
 - .3900 - Outros Valores de Terceiros
 - .4000 - Valores em Poder de Terceiros
 - .4100 - Valores em Cobrança
 - .4200 - Valores em Garantia
 - .4300 - Valores em Custódia
 - .4900 - Outros Valores em Poder de Terceiros

- 20.00.0000 - PASSIVO

- 21.00.0000 - EXIGÍVEL
 - .1000 - Fornecedores
 - .1100 - Fornecedores de Materiais
 - .1600 - Fornecedores de Serviços
 - .2000 - Obrigações e Encargos Trabalhistas

- .2100 - Honorários e Retiradas a Pagar
- .2200 - Salários e Ordenados a Pagar
- .2300 - Encargos Trabalhistas a Pagar
- .2900 - Outras Obrig. e Encargos Trabalhistas
- .3000 - Tributos e Contribuições Sociais
 - .3100 - Tributos e Incentivos Fiscais a Pagar
 - .3200 - Tributos na Fonte a Recolher
 - .3300 - Contribuições Sociais a Recolher
 - .3900 - Outros Tributos e Contrib. Sociais
- .4000 - Débitos por Financiamentos
 - .4100 - Financ. de Capital de Giro
 - .4200 - Financ. de Ativo Fixo
 - .4300 - Financ. de Origem Externa
 - .4400 - Financ. de Construção pelo SFH
 - .4500 - Credores p/Vendas de Terrenos
 - .4600 - Credores p/Imóveis Compromissados
 - .4700 - Duplicatas e Títulos Descontados
 - .4900 - Outros Débitos por Financiamentos
- .9000 - Outros Débitos
 - .9100 - Débitos c/Sócios ou Acionistas
 - .9200 - Débitos c/Empr.Subsid. ou Coligadas
 - .9300 - Adiantamentos de Clientes
 - .9400 - Recebimentos p/Conta de Clientes
 - .9500 - Gratificações a Pagar
 - .9600 - Dividendos a Pagar
 - .9700 - FGTS Não Optantes
 - .9900 - Débitos Diversos
- 22.00.0000 - NÃO EXIGÍVEL
 - .1000 - Capital
 - .1100 - Capital Subscrito
 - .1200 - Capital Autorizado
 - .2000 - Reservas
 - .2100 - Reservas Legais
 - .2200 - Reservas Estatutárias
 - .2300 - Reservas Livres
 - .2400 - Correção Monetária do Imobilizado
 - .2500 - Outras Correções Monetárias
 - .2600 - Capital Excedente
 - .2900 - Outras Reservas
 - .3000 - Provisões
 - .3100 - Provisões p/Devedores Duvidosos
 - .3200 - Provisão p/Imposto s/Renda
 - .3300 - Provisão p/Ajuste de Créditos
 - .3900 - Outras Provisões
 - .4000 - Depreciações Acumuladas-Valor Histórico
 - .4100 - Deprec. de Imóveis de Uso-Benfeitorias
 - .4200 - Deprec. de Máquinas e Equipamentos
 - .4300 - Deprec. de Veículos
 - .4400 - Deprec. de Ferramentas
 - .4500 - Deprec. de Móveis, Utensílios e Inst.
 - .4600 - Deprec. de Marcas e Patentes
 - .4700 - Deprec. de Outras Imob. Técnicas
 - .4900 - Deprec. de Outras Imobilizações

- .5000 - Depreciações Acumuladas-Correção Monetária
 - .5100 - Deprec. de Imóveis de Uso-Benf.-Corr. Monet.
 - .5200 - Deprec. de Máq. e Equip. Corr. Monet.
 - .5300 - Deprec. de Veículos-Corr. Monetária
 - .5400 - Deprec. de Ferramentas-Corr. Monetária
 - .5500 - Deprec. de Mõv. Utens. e Inst. Corr. Monet.
 - .5600 - Deprec. de Marcas e Patentes-Corr. Monet.
 - .5700 - Deprec. de Outras Imob. Têc. Corr. Monet.
 - .5900 - Deprec. de Outras Imobiliz. Corr. Monet.

- 23.00.0000 - RESULTADO PENDENTE
 - .1000 - Receitas Diferidas de Obras por Empreitada
 - .2000 - Receitas Diferidas de Administração de Obras
 - .3000 - Receitas Diferidas de Incorporação de Imóveis
 - .4000 - Receitas Diferidas de Vendas de Imóveis
 - .5000 - Receitas de Arrendamento de Imóveis Diferidas
 - .6000 - Receitas Não Operacionais Diferidas
 - .9000 - Lucros Suspensos

- 24.00.0000 - CONTAS DE COMPENSAÇÃO
 - .1000 - Contratos e Empenhos
 - .1100 - Obras por Empreitada Contratadas
 - .1200 - Obras por Administração Contratadas
 - .1300 - Incorporações de Imóveis Contratados
 - .1400 - Vendas de Imóveis Contratados
 - .1500 - Arrendamentos de Imóveis Contratados
 - .1600 - Outras Operações Contratadas
 - .1700 - Seguros Contratados
 - .1900 - Outros Contratos e Empenhos
 - .2000 - Riscos e Ônus
 - .2100 - Respons. p/Avais e Fianças
 - .2200 - Contratos de Hipotecas
 - .2300 - Contratos de Penhor
 - .2900 - Outros Riscos e Ônus
 - .3000 - Valores de Terceiros
 - .3100 - Ações Cauçionadas
 - .3200 - Garantias em Imóveis de Terceiros
 - .3300 - Garantias em Valores de Terceiros
 - .3900 - Outros Valores de Terceiros
 - .4000 - Valores em Poder de Terceiros
 - .4100 - Cobranças de Valores
 - .4200 - Garantias em Valores
 - .4300 - Custódia de Valores
 - .4900 - Outros Valores em Poder de Terceiros

- 30.00.0000 - DESPESA

- 31.00.0000 - CUSTO DE OBRAS POR EMPREITADA
 - .1000 - Mão de Obra e Encargos
 - .2000 - Materiais Aplicados
 - .3000 - Serviços de Terceiros
 - .4000 - Operação de Equipamento
 - .5000 - Despesas Gerais Diretas
 - .9000 - Despesas Gerais Rateadas

- 32.00.0000 - CUSTO DE ADMINISTRAÇÃO DE OBRAS
 - .1000 - Mao de Obra e Encargos
 - .2000 - Despesas Gerais Diretas
 - .9000 - Despesas Gerais Rateadas
- 33.00.0000 - CUSTO DE INCORPORAÇÃO DE IMÓVEIS
 - .1000 - Quotas de Terrenos dos Imóveis Vendidos
 - .2000 - Custo do Projeto dos Imóveis Vendidos
 - .3000 - Custo da Construção dos Imóveis Vendidos
 - .4000 - Despesas Gerais Diretas
 - .9000 - Despesas Gerais Rateadas
- 34.00.0000 - CUSTOS DE IMÓVEIS VENDIDOS
 - .1000 - Custo de Unidades Concluídas Vendidas
 - .2000 - Custo de Terrenos Vendidos
- 35.00.0000 - DESPEAS DE ARRENDAMENTO DE IMÓVEIS
 - .1000 - Despesas com Imóveis Alugados
- 36.00.0000 - DESPEAS NÃO OPERACIONAIS
 - .1000 - Despesas com Administração de Imóveis
 - .2000 - Despesas com Corretagem de Imóveis
 - .3000 - Despesas com Bens Móveis Alugados
 - .4000 - Custo de Materiais Vendidos
 - .9000 - Prejuízos Eventuais
- 39.00.0000 - DESPEAS GERAIS
 - .1000 - Despesas Administrativas
 - .2000 - Despesas com Vendas
 - .3000 - Despesas Financeiras
 - .4000 - Despesas Tributárias
 - .5000 - Depreciações e Amortizações
 - .6000 - Provisões Constituídas
 - .7000 - Outras Despesas Gerais
 - .9000 - Rateio de Despesas Gerais (credora)
- 40.00.0000 - RECEITA
- 41.00.0000 - RECEITAS DE OBRAS POR EMPREITADA
 - .1000 - Receita Faturada
 - .2000 - Receita a Faturar
- 42.00.0000 - RECEITAS DE ADMINISTRAÇÃO DE OBRAS
 - .1000 - Taxa de Administração
 - .2000 - Despesas Reembolsadas
- 43.00.0000 - RECEITAS DE INCORPORAÇÃO DE IMÓVEIS
 - .1000 - Quotas de Terreno de Imóveis Vendidos
 - .2000 - Quotas de Construção de Imóveis Vendidos
- 44.00.0000 - RECEITA DE VENDAS DE IMÓVEIS
 - .1000 - Receita de Vendas de Unidades Concluídas
 - .2000 - Receita de Vendas de Terrenos
- 45.00.0000 - RECEITA DE ARRENDAMENTO DE IMÓVEIS

- .1000 - Receita de Aluguel de Imóveis
- 49.00.0000 - RECEITAS NÃO OPERACIONAIS
 - .1000 - Receitas de Administração de Imóveis
 - .2000 - Receitas de Corretagem de Imóveis
 - .3000 - Receitas de aluguel de Bens Móveis
 - .4000 - Receitas de Vendas de Materiais
 - .5000 - Receitas Financeiras
 - .6000 - Correção Monetária de Títulos e Valores
 - .7000 - Provisões Revertidas
 - .9000 - Lucros Eventuais
- 50.00.0000 - TRANSITÓRIO
- 51.00.0000 - CUSTO DE IMÓVEIS EM CONTRUÇÃO
 - .1000 - Custo do Terreno Incorporado
 - .2000 - Custo do Projeto de Incorporação
 - .3000 - Custo de Contrução de Imóvel
 - .4000 - Despesas Gerais Diretas
 - .9000 - Despesas Gerais Rateadas

BALANÇO PATRIMONIAL
(modelo para publicação)

ATIVO

DISPONÍVEL

Caixa
Bancos-Contas de Movimento
Títulos Vinculados ao Mercado Aberto
Outros Tít. e Val. com Liquidez Imediata
Valores em Trânsito

REALIZÁVEL A CURTO PRAZO (até 180 dias)

Créditos
De Obras por Empreitada
De Administração de Obras
De Incorporação de Imóveis
De Vendas de Imóveis
De Arrendamento de Imóveis
(-) Duplicatas e Títulos Descontados
(-) Provisão p/devedores Duvidosos
Imóveis a Comercializar e Estoques
Terrenos a Comercializar
Imóveis em Contrução
Imóveis Concluídos
Depósito de Materiais
Almoxarifado
Outros Estoques (discriminar)
Títulos e Valores Mobiliários-nota 3
Aplicações e Retenções Compulsórias
Imposto s/Renda Antecipado
Créditos c/Sócios ou Acionistas-nota 4
Créditos c/Empresas Subsid. ou Colig.-nota 4
Outros Créditos-nota 5

REALIZÁVEL A LONGO PRAZO (mais de 180 dias)

Créditos

De Obras por Empreitada
De Administração de Obras
De Incorporação de Imóveis
De Vendas de Imóveis
De Arrendamento de Imóveis
(-) Duplicatas o Títulos Descontados
(-) Provisão p/Devedores Duvidosos
Imóveis a Comercializar e Estoques
Terrenos a Comercializar
Imóveis em Construção
Imóveis Concluídos
Depósitos de Materiais
Almoxarifado
Outros Estoques (discriminar)
Títulos e Valores Mobiliários-nota 3
Aplicações e Retenções Compulsórias
Imposto s/Renda Antecipado
Créditos c/Sócios ou Acionistas-nota 4
Créditos c/Empresas Subsid. ou Colig.-nota 4
Outros créditos-nota 5

IMOBILIZADO

Imobilizações Técnicas
Valor Histórico
(+) Correção Monetária
(=) Valor Corrigido
(-) Depreciações Acumuladas
Imobilizações Financeiras
Particip. Empresas Subsid. ou Colig.-nota 3
Aplicações de Incentivos Fiscais
Imóveis de Renda
Outras Imobilizações Financeiras
Outras Imobilizações (discriminar)

ATIVO REAL

RESULTADO PENDENTE

Custos e Despesas Diferidos

SUBTOTAL

CONTAS DE COMPENSAÇÃO

Contratos de Obras por Empreitada (saldo)
Contratos de Incorporação de Imóveis (saldo)
Contratos de Vendas de Imóveis (saldo)
Contratos de Arrendamento de Imóveis (saldo)
Contratos de Seguros
Outros Contratos
Avais e Fianças a Terceiros
Imóveis Hipotecados
Outros Riscos e Ônus
Valores de Terceiros em Garantia
Valores em Poder de Terceiros

TOTAL

EXIGÍVEL A CURTO PRAZO (até 180 dias)

Fornecedores
Obrigações e Encargos Trabalhistas
Tributos e Contribuições Sociais
Débitos por Financiamentos
Débitos c/Sócios ou Acionistas
Débitos c/Empresas Subsid. ou Coligadas
Provisão p/Imposto sobre a Renda
Outras Provisões
Outros Débitos-nota 5

EXIGÍVEL A LONGO PRAZO (mais de 180 dias)

Fornecedores
Obrigações e Encargos Trabalhistas
Tributos e Contribuições Sociais
Débitos por Financiamento-nota 6
Débitos c/Sócios ou Acionistas
Débitos c/Empresas Subsid. ou Coligadas
Outras Provisões
Outros Débitos-nota 5

PASSIVO REAL

NÃO EXIGÍVEL

Capital Realizado-nota 7
 (=) Capital Subscrito
 (-) Capital a Realizar
Capital Excedente
Correção Monetária do Imobilizado
Outras Correções Monetárias (discriminar)
Reservas Legais
 Reserva Legal DL 2627
 Reserva p/Manut. Capital de Giro
Reservas Estatutárias (discriminar)
Reservas Livres (discriminar)
Outras Reservas (discriminar)
Outras Provisões (discriminar)
Provisão p/Ajuste de Créditos
Lucros em Suspenso
(-) Prejuízos Acumulados

RESULTADOS PENDENTES

Receitas diferidas

SUBTOTAL

CONTAS DE COMPENSAÇÃO

Diversas (vide discriminação no Ativo)

TOTAL

DEMONSTRATIVO DE RESULTADOS
(modelo para publicação)

1 - RECEITA OPERACIONAL BRUTA

- 1.1 - Receita de Obras por Empreitada
- 1.2 - Receita de Administração de Obras
- 1.3 - Receita de Incorporação de Imóveis
- 1.4 - Receita de Vendas de Imóveis
- 1.5 - Receita de Arrendamento de Imóveis
- 2 - CUSTOS OPERACIONAIS
 - 2.1 - Custo de Obras por Empreitada
 - 2.2 - Custo de Administração de Imóveis
 - 2.3 - Custo de Incorporação de Imóveis
 - 2.4 - Custo de Imóveis Vendidos
 - 2.5 - Despesas de Arrendamento de Imóveis
- 3 - LUCRO BRUTO (1-2)
- 4 - DESPESAS GERAIS
 - 4.1 - Honorários de Diretoria
 - 4.2 - Despesas Administrativas
 - 4.3 - Despesas com Vendas
 - 4.4 - Despesas Financeiras
 - 4.5 - Despesas Tributárias
 - 4.6 - Depreciações e Amortizações
 - 4.7 - Provisões Constituídas (v. itens 8 e 10)
 - 4.8 - Outras Despesas Gerais
 - 4.9 - (-) Despesas Gerais Rateadas
- 5 - LUCRO OPERACIONAL (3-4)
- 6 - RECEITAS NAO OPERACIONAIS
- 7 - DESPESAS NAO OPERACIONAIS
- 8 - PROVISOES
 - 8.1 - Provisão para Gratificações
 - 8.2 - Provisão para Ajuste de Créditos
- 9 - LUCRO LÍQUIDO ANTES DO IMPOSTO S/RENDA (5+6-7-8)
- 10 - PROVISAO P/IMPOSTO SOBRE A RENDA
- 11 - LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO (9-10)
- 12 - PROVISOES E RESERVAS REVERTIDAS
 - 12.1 - Reversão da Prev. p/Imp. s/Renda
 - 12.2 - Reversão da Prov. p/Dev. Duvidosos
- 13 - RESERVAS CONSTITUÍDAS
 - 13.1 - Reserva Legal DL 2627
 - 13.2 - Reserva p/Manut. de Capital de Giro
 - 13.3 - Reservas Estatutárias (discriminar)
- 14 - LUCRO DO EXERCÍCIO A APROPRIAR (11+12-13)
- 15 - LUCROS EM SUSPENSO (saldo anterior)
- 16 - RESULTADO A DISTRIBUIR (14+15)
- 17 - DIVIDENDOS E BONIFICAÇÕES
- 18 - PARTES BENEFICIÁRIAS
- 19 - RESERVAS LIVRES (discriminar)
- 20 - LUCROS EM SUSPENSO (saldo atual)

BALANÇO PATRIMONIAL
(modelo para o SFH)

ATIVO

DISPONÍVEL

- Caixa
- Bancos-Contas de Movimento
- Títulos Vinculados ao Mercado Aberto
- Outros Tít. e Val. com Liquidez Imediata

Valores em Trânsito
REALIZÁVEL A CURTO PRAZO (até 180 dias)

Créditos

De Obras por Empreitada
 Parte Financiada pelo SFH
De Administração de Obras
De Incorporação de Imóveis
 Parte Financiada pelo SFH
De Vendas de Imóveis
 Parte Financiada pelo SFH
De Arrendamento de Imóveis
(-) Duplicatas e Títulos Descontados
(-) Provisão p/Devedores Duvidosos
Imóveis a Comercializar e Estoques
Terrenos a Comercializar
Imóveis em Construção
 Parte Financiada pelo SFH
Imóveis Concluídos
 Parte Financiada pelo SFH
Depósitos de Materiais
Almoxarifado
Outros Estoques (discriminar)
Títulos e Valores Mobiliários
Aplicações e Retenções Compulsórias
Imposto s/Renda Antecipado
Créditos c/Sócios ou Acionistas
Créditos c/Empresas Subsid. ou Colig.
Outros Créditos

REALIZÁVEL A LONGO PRAZO (mais de 180 dias)

Créditos

De Obras por Empreitada
 Parte Financiada pelo SFH
De Administração de Obras
De Incorporação de Imóveis
 Parte Financiada pelo SFH
De Vendas de Imóveis
 Parte Financiada pelo SFH
De Arrendamento de Imóveis
(-) Duplicatas e Títulos Descontados
(-) Provisão p/Devedores Duvidosos
Imóveis a Comercializar e Estoques
Terrenos a Comercializar
Imóveis em Construção
 Parte Financiada pelo SFH
Imóveis Concluídos
 Parte Financiada pelo SFH
Depósitos de Materiais
Almoxarifado
Outros Estoques (discriminar)
Títulos e Valores Mobiliários
Aplicações e Retenções Compulsórias
Imposto s/Renda Antecipado
Créditos c/Sócios ou Acionistas
Créditos c/Empresas Subsid. ou Colig.

Outros Créditos
IMOBILIZADO
 Imobilizações Técnicas
 Valor Histórico
 (+) Correção Monetária
 (=) Valor Corrigido
 (-) Depreciações Acumuladas
 Imobilizações Financeiras
 Particip. Empresas Subsid. ou Colig.
 Aplicações de Incentivos Fiscais
 Imóveis de Renda
 Outras Imobilizações Financeiras
 Outras Imobilizações (discriminar)

ATIVO REAL

RESULTADOS PENDENTES
 Custo Diferido de Obras por Empreitada
 Parte Financiada pelo SFH
 Custo Diferido de Administração de Obras
 Custo Diferido de Incorporação de Imóveis
 Parte Financiada pelo SFH
 Custo Diferido de Imóveis Vendidos
 Parte Financiada pelo SFH
 Despesas de Arrendamento de Imóveis Diferidas
 Despesas Gerais Diferidas

CONTAS DE COMPENSAÇÃO
 Contratos de Obras por Empreitada (saldo)
 Parte Financiada pelo SFH
 Contratos de Incorp. de Imóveis (saldo)
 Parte Financiada pelo SFH
 Contratos de Vendas de Imóveis (saldo)
 Parte Financiada pelo SFH
 Contrato de Arrendamento de Imóveis (saldo)
 Contrato de Seguro
 De Obras Financiadas pelo SFH
 De Obras não Financiadas pelo SFH
 Outros Contratos de Seguros
 Outros Contratos
 Avais e Fianças a Terceiros
 Imóveis Hipotecados
 Outros Riscos e Ônus
 Valores de Terceiros em Garantia
 Valores em poder de Terceiros

TOTAL

PASSIVO

EXIGÍVEL A CURTO PRAZO (até 180 dias)
 Fornecedores
 De Materiais
 De Serviços
 Obrigações e Encargos Trabalhistas
 Tributos e Contribuições Sociais
 Débitos por Financiamentos

Financiamento de Construções pelo SFH
 Credores por Venda de Terrenos
 Credores por Imóveis Compromissados
 Outros Débitos por Financiamentos
 Débitos c/Sócios ou Acionistas
 Débitos c/Empresas Subsid. ou Coligadas
 Provisão p/Imposto sobre a Renda
 Outras provisões
 Outros Débitos
EXIGÍVEL A LONGO PRAZO (mais de 180 dias)
 Fornecedores
 De Materiais
 De Serviços
 Obrigações e Encargos Trabalhistas
 Tributos e Contribuições Sociais
 Débitos por Financiamentos
 Financiamento de Construções pelo SFH
 Credores por Venda de Terrenos
 Credores por Imóveis Compromissados
 Outros Débitos por Financiamentos
 Débitos c/Sócios ou Acionistas
 Débitos c/Empresas Subsid. ou Coligadas
 Outras Provisões
 Outros Débitos

	<u>PASSIVO</u>	<u>REAL</u>
<u>NÃO EXIGÍVEL</u>		
Capital Realizado		
(=) Capital Subscrito		
(-) Capital a Realizar		
Capital Excedente		
Correção Monetária do Imobilizado		
Outras Correções Monetárias (discriminar)		
Reservas Legais		
Reserva Legal DL 2627		
Reserva p/Manut. Capital de Giro		
Reservas Estatutárias (discriminar)		
Reservas Livres (discriminar)		
Outras Reservas		
Provisão p/Ajuste de Créditos		
Lucros em Suspenso		
(-) Prejuízos Acumulados		
<u>RESULTADO PENDENTE</u>		
Receitas Diferidas de Obras por Empreitada		
Parte Financiada pelo SFH		
Receitas Diferidas de Administração de Obras		
Receitas Diferidas de Incorporação de Imóveis		
Parte Financiada pelo SFH		
Receitas Diferidas de Vendas de Imóveis		
Parte Financiada pelo SFH		
Receitas Diferidas de Arrendamento de Imóveis		
Receitas Não Operacionais Diferidas		

SUBTOTAL

CONTAS DE COMPENSAÇÃO

Diversas (vide discriminação no Ativo)

TOTAL

DEMONSTRATIVO DE RESULTADOS

(modelo para o SFH)

- 1 - RECEITA OPERACIONAL BRUTA
 - 1.1 - Receita de Obras por Empreitada
Parte Financiada pelo SFH
 - 1.2 - Receita de Administração de Obras
 - 1.3 - Receita de Incorporação de Imóveis
Parte Financiada pelo SFH
 - 1.4 - Receita de Vendas de Imóveis
Parte Financiada pelo SFH
 - 1.5 - Receita de Arrendamento de Imóveis
- 2 - CUSTOS OPERACIONAIS
 - 2.1 - Custo de Obras por Empreitada
Parte Financiada pelo SFH
 - 2.2 - Custo de Administração de Obras
 - 2.3 - Custo de Incorporação de Imóveis
Parte Financiada pelo SFH
 - 2.4 - Custo de Imóveis Vendidos
Parte Financiada pelo SFH
 - 2.5 - Despesas de Arrendamento de Imóveis
- 3 - LUCRO BRUTO (1-2)
- 4 - DESPESAS GERAIS
 - 4.1 - Honorários da Diretoria
 - 4.2 - Despesas Administrativas
 - 4.3 - Despesas com Vendas
 - 4.4 - Despesas Financeiras
 - 4.5 - Despesas Tributárias
 - 4.6 - Depreciações e Amortizações
 - 4.7 - Provisões Constituídas (v. itens 8 e 10)
 - 4.8 - Outras Despesas Gerais
 - 4.9 - (-) Despesas Gerais Rateadas
- 5 - LUCRO OPERACIONAL (3-4)
- 6 - RECEITAS NAO OPERACIONAIS
- 7 - DESPESAS NAO OPERACIONAIS
- 8 - PROVISOES
 - 8.1 - Provisão para Gratificações
 - 8.2 - Provisão para Ajuste de Créditos
- 9 - LUCRO LÍQUIDO ANTES DO IMPOSTO S/RENDA (5+6-7-8)
- 10 - PROVISAO P/IMPOSTO SOBRE A RENDA
- 11 - LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO (9-10)
- 12 - PROVISOES E RESERVAS REVERTIDAS
 - 12.1 - Reversão da Prov.p/Imp. s/Renda
 - 12.2 - Reversão da Prov. p/Dev. Duvidosos
- 13 - RESERVAS CONSTITUÍDAS
 - 13.1 - Reserva Legal DL 2627
 - 13.2 - Reserva p/Manut. de Capital de Giro
 - 13.3 - Reservas Estatutárias (discriminar)
- 14 - LUCRO DO EXERCÍCIO A APROPRIAR (11+12-13)

- 15 - LUCROS EM SUSPENSO (saldo anterior)
- 16 - RESULTADO A DISTRIBUIR (14+15)
- 17 - DIVIDENDOS A BONIFICAÇÕES
- 18 - PARTE BENEFICIÁRIA
- 19 - RESERVAS LIVRES
- 20 - LUCROS EM SUSPENSO (saldo atual)

3.3. NORMAS DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS

3.3.1. - Lei nº. 6.385 de 07/12/1976

.....
 Art. 8º - Compete à Comissão de Valores Mobiliários:

- I - regulamentar, com observância da política definida pelo Conselho Monetário Nacional, as matérias expressamente previstas nesta Lei e na Lei de Sociedades por Ações;
- II - administrar os registros instituídos por esta lei;
- III - fiscalizar permanentemente as atividades e os serviços do mercado de valores mobiliários, de que trata o artigo 1º, bem como a veiculação de informações relativas ao mercado, às pessoas que dele participem, e os valores nele negociados;

.....
 Art. 22 - Considera-se aberta a companhia cujos valores mobiliários es-
 tejam admitidos na Bolsa ou no mercado de balcão.

Parágrafo Único - Compete à Comissão expedir normas aplicáveis às com-
 panhias abertas, sobre:

- I - a natureza das informações que devam divulgar e a perio-
 dicidade da divulgação;
- II - relatório da administração e demonstrações financeiras;
-
- IV - padrões de contabilidade: relatórios e pareceres de audi-
 tores independentes;

3.3.2. - Instrução CVM nº. 01 de 27/04/1978

Comissão de Valores Mobiliários

O Presidente da Comissão de Valores Mobiliários torna público que
 o Colegiado, em sessão realizada nesta data, e de acordo com o dis-
 posto no Artigo 22 da Lei nº. 6.385, de 07 de dezembro de 1976, re-
 solveu:

- I - Instituir as normas anexas à presente Instrução, estabe-
 lecendo procedimentos a serem adotados na contabilização
 e na elaboração de demonstrações financeiras, pelas com-
 panhias abertas, relativos a ajustes decorrentes da ava-
 liação de investimento em sociedades controladas e em socie-
 dades controladas a que se refere a letra "C", Inciso
 III, Artigo 248, da Lei nº. 6.404, de dispõe sobre as so-
 ciedades por ações.
- II - Tornar obrigatória a adoção das normas referidas no Inci-
 so I pelas companhias abertas que iniciarem exercício so-
 cial a partir de 01 de janeiro de 1978 e pelas companhi-
 as abertas constituídas em 1977 com o primeiro exercício
 social encerrado no decorrer de 1978.

Método de avaliação de investimentos relevante em coligada e em controlada

- I - O investimento relevante de companhia aberta em coligadas e em controladas, para efeito de elaboração de demonstrações financeiras, deve ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial, observadas as disposições destas normas.
- II - Equivalência patrimonial corresponde ao valor do investimento determinado mediante a aplicação da porcentagem de participação no capital social, sobre o patrimônio líquido de cada coligada ou de cada controlada.

Definição de coligada e de controlada

- III - Consideram-se coligadas, nos termos da Lei, as sociedades quando uma participa, com 10% ou mais, do capital da outra sem controlá-la.
- IV - Consideram-se controladas, nos termos da Lei, as sociedades nas quais a controladora, diretamente ou através de outras controladas.
 - a) - é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais, e
 - b) - tenha poder de eleger a maioria dos administradores.
- V - Considera-se controlada a subsidiária integral, tendo a controladora como única acionista.

Critério para determinação de investimento relevante

- VI - Considera-se investimento relevante em coligadas e em controladas, nos termos da Lei:
 - a) - quando o valor contábil do investimento em cada coligada for igual ou superior a 10% do patrimônio líquido da investidora;
 - b) - quando o valor contábil do investimento em cada controlada for igual ou superior a 10% do patrimônio líquido da controladora;
 - c) - quando o valor contábil no conjunto do investimento em coligadas e/ou em controladas for igual ou superior a 15% do patrimônio líquido da investidora e/ou da controladora.
- VII - Valor contábil do investimento corresponde ao montante corrigido monetariamente nos termos da Lei, abrangendo a equivalência patrimonial mais o ágio não amortizado, deduzido do deságio não amortizado e da provisão para perdas, se houver.
- VIII - Para os efeitos de determinação do percentual de 10% e de 15%, referido no Inciso VI, será computado o valor contábil do investimento na data de encerramento do exercício social, adicionado ao montante de créditos de qualquer natureza as coligadas e as controladas.

Investimentos a serem avaliados pelo método da equivalência

patrimonial

- IX - Deverão ser avaliados pelo método da equivalência patrimonial:
- a) o investimento relevante em cada coligada, quando a investidora tenha influência na administração ou quando a porcentagem de participação da investidora representar 20% ou mais do capital social da coligada;
 - b) o investimento em cada controlada;
 - c) quando, em conjunto, o valor contábil do investimento em coligadas e/ou em controladas, incluindo os investimentos referidos na alínea "a" e na alínea "B" deste Inciso, for igual ou superior a 15% patrimônio líquido da investidora e/ou da controladora.
- X - o investimento em coligada que, por redução do valor contábil do investimento, deixar de ser relevante, continuará sendo avaliado pela equivalência patrimonial, caso seja considerado pela investidora que a redução não é de caráter permanente.

Avaliação do investimento baseada na equivalência patrimonial

- XI - A equivalência patrimonial do investimento em coligadas e em controladas, consoante o disposto no Inciso II, corresponde ao valor determinado mediante a aplicação da porcentagem de participação no capital social sobre o patrimônio líquido de cada coligada ou de cada controlada, observadas as disposições deste capítulo.
- XII - A porcentagem de participação no capital social da coligada ou da controlada, quando houver participação recíproca, deverá ser determinada, relacionando-se a quantidade de ações possuída pela investidora ou pela controladora e o total de ações do capital social da coligada ou da controlada, depois de efetuados os seguintes ajustes:
- a) - da quantidade de ações possuída pela investidora ou pela controladora, deverá ser deduzida a quantidade de ações possuída pela coligada ou pela controlada no capital social da investidora ou da controladora;
 - b) - do total de ações do capital social da coligada ou da controlada, deverá ser deduzida, a quantidade de ações possuída pela coligada, ou pela controlada no capital social da investidora ou da controladora;
 - c) - quando o valor nominal das ações do capital social da investidora ou da controladora for diferente do valor nominal das ações do capital social da coligada ou da controlada, deverá ser efetuado o cálculo da equivalência da quantidade de ações e ajustado pela investidora ou pela controladora a quantidade de ações possuída pela coligada ou pela controlada;

- d) - quando as ações do capital social forem sem valor nominal, deverá ser utilizado o valor resultante da divisão do montante do capital social pelo número de ações emitidas e em circulação.
- XIII - Na determinação da porcentagem de participação no capital social da coligada ou da controlada, assim como na determinação do valor do patrimônio líquido da coligada ou da controlada, deverão ser contemplados os efeitos decorrentes de classes de ações com direito preferencial de dividendo fixo e com limitações na participação de lucros.
- XIV - O patrimônio líquido da coligada ou da controlada será determinado com base em balanço patrimonial ou em balancete de verificação levantado na mesma data ou até no máximo sessenta dias antes da data do balanço patrimonial da investidora ou da controladora
- XV - No balanço patrimonial ou no balancete de verificação da coligada ou da controlada referidos no Inciso XIV, deverá ser observado pela investidora ou controladora:
- a) - haverem sido adotados critérios contábeis idênticos aos adotados para levantamento de balanço patrimonial da investidora ou da controladora;
 - b) - efetuar, pela investidora ou pela controladora os ajustes necessários para eliminar os efeitos da diversidade de critérios se houver;
 - c) - efetuar, pela investidora ou pela controladora, os ajustes necessários para excluir do patrimônio líquido da coligada ou da controlada os resultados não realizados, decorrentes de negócios com a investidora ou a controladora e de negócios com outras coligadas ou outras controladas;
 - d) - efetuar, pela investidora ou pela controladora, os ajustes necessários para excluir do patrimônio líquido o montante correspondente às participações recíprocas.
- XVI - Quando o balanço patrimonial ou balancete da verificação da coligada ou da controlada tiver sido levantado em data anterior à data do balanço patrimonial da investidora ou da controladora, deverá ser observado se ocorreram eventos significativos no período intermediário. A investidora ou a controladora deverá efetuar os ajustes necessários em decorrência dos eventos significativos que tiverem efeito na determinação do patrimônio líquido da coligada ou da controlada.
- XVII - Para os efeitos da letra "c" do Inciso XV, serão considerados não realizados os lucros ou os prejuízos decorrentes de negócios com a investidora ou com a controladora ou de negócios com outras coligadas ou com outras controladas, quando:

- a) - os lucros ou os prejuízos estejam incluídos no resultado de uma coligada ou de uma controlada e correspondidos de inclusão ou exclusão no custo de aquisição de ativos de qualquer natureza no balanço patrimonial da investidora ou da controladora;
 - b) - os lucros ou os prejuízos estejam incluídos no resultado de uma coligada ou de uma controlada e correspondidos por inclusão ou exclusão no custo de aquisição de ativos de qualquer natureza no balanço patrimonial de outras coligadas ou de outras controladas.
- XVIII - Os lucros e os prejuízos, assim como as receitas e as despesas decorrentes de negócios que tenham gerado simultânea e integralmente efeitos opostos nas contas de resultado das coligadas e/ou das controladas, não serão excluídos do valor do patrimônio líquido.
- XIX - A investidora ou a controladora deverá constituir provisão para cobertura de:
- a) - perdas efetivas em virtude de:
 - 1 - eventos que resultaram em perdas não contempladas no balanço patrimonial ou no balancete de verificação da coligada ou da controlada;
 - 2 - responsabilidade, quando aplicável, para cobertura de prejuízos acumulados em excesso ao capital social da coligada ou da controlada;
 - b) - perdas potenciais estimadas em virtude de:
 - 1 - Tendência de perecimento do investimento;
 - 2 - elevado risco de paralização de operações de coligadas ou de controladas;
 - 3 - eventos que possam prever perda parcial ou perda total do valor contábil do investimento ou do montante de créditos contra as coligadas ou as controladas;
 - 4 - cobertura de garantias ou avais concedidos, em favor de coligadas ou de controladas, referentes a obrigações vencidas.

Desdobramento do custo de aquisição de investimento

- XX - Para efeito de contabilização, o custo de aquisição de investimento em coligada ou em controlada deverá ser desdobrado e os valores resultantes desse desdobramento contabilizados em sub-contas separadas:
- a) - equivalência patrimonial baseada em balanço patrimonial ou em balancete de verificação levantado até, no máximo, sessenta dias antes da data da aquisição pela investidora ou pela controladora, consoante o disposto no Inciso XV;
 - b) - ágio ou deságio na aquisição, representado pe-

- la diferença para mais ou para menos, respectivamente, entre o custo de aquisição do investimento e a equivalência patrimonial.
- XXI - O ágio ou deságio computado na ocasião da aquisição do investimento deverá ser contabilizado com indicação do fundamento econômico que o determinou:
- a) - diferença para mais ou para menos entre o valor de mercado de bens do ativo e o valor contábil desses mesmos bens na coligada ou na controlada.
 - b) - diferença para mais ou para menos da expectativa de rentabilidade baseada em projeção do resultado de exercícios futuros;
 - c) - fundo de comércio, intangíveis ou outras razões econômicas.
- XXII - O ágio ou o deságio decorrente da diferença entre o valor de mercado de bens do ativo e o valor contábil na coligada ou na controlada desses mesmos bens deverá ser amortizado na proporção em que for sendo realizado na coligada ou na controlada por depreciação, por amortização ou por exaustão dos bens, ou por baixa em decorrência de alienação ou de perecimento desses mesmos bens.
- XXIII - O ágio ou o deságio decorrente da expectativa de rentabilidade deverá ser amortizado no prazo e na extensão das projeções que o determinaram ou quando houver baixa em decorrência de alienação ou de perecimento do investimento antes de haver terminado o prazo estabelecido para amortização.
- XXIV - O ágio decorrente de fundo de comércio, de intangíveis ou de outras razões econômicas, deverá ser amortizado no prazo estimado de utilização, de vigência ou de perda de substância ou quando houver baixa em decorrência de alienação ou de perecimento do investimento antes de haver terminado o prazo estabelecido para amortização.
- XXV - Na elaboração do balanço patrimonial da investidora ou da controladora, o saldo não amortizado do ágio ou do deságio deverá ser apresentado no ativo permanente, adicionado ou deduzido, respectivamente, da equivalência patrimonial do investimento a que se referir. A provisão para perdas deverá também ser apresentada no ativo permanente por dedução da equivalência patrimonial do investimento a que se referir.

Diferença resultante da avaliação baseada na equivalência patrimonial.

- XXVI - A diferença entre a equivalência patrimonial de cada coligada e de cada controlada, consoante o disposto no Inciso XI, e o montante da equivalência patrimonial incluído no valor contábil do investimento corrigido monetariamente, deverá ser contabilizada:

- a) - como resultado do exercício, constituindo renda ou despesa operacional a proporção da diferença que corresponder a aumento ou a diminuição do patrimônio líquido da coligada ou da controlada, em decorrência de lucro ou de prejuízo apurado na coligada ou na controlada;
 - b) - como resultado do exercício, constituindo renda ou despesa não operacional a proporção da diferença que decorrer de ganho ou de perda efetiva por variação da porcentagem de participação da investidora ou da controladora no capital social da coligada ou da controlada;
 - c) - como reserva de reavaliação, a proporção da diferença que corresponder a aumento do patrimônio líquido, em decorrência de reavaliação de bens, contabilizada em Reserva de Reavaliação na coligada ou na controlada.
- XXVII - Quando a proporção da diferença referida na letra "a" do Inciso XXVI representar aumento do valor contábil do investimento na coligada ou na controlada, deverá essa diferença ser contabilizada como resultado do exercício na investidora ou na controladora. Simultaneamente poderá a investidora ou a controladora destinar essa diferença, total ou parcialmente, para constituir Reserva de Lucros a Realizar.
- XXVIII - Quando a proporção da diferença referida na letra "a" do Inciso XXVI representar diminuição do valor contábil do investimento na coligada ou na controlada, deverá essa diferença ser contabilizada como resultado do exercício na investidora ou na controladora. Simultaneamente deverá ser procedido ao estorno de provisão para perdas que tenham sido anteriormente constituída para essa finalidade.
- XXIX - A variação da porcentagem de participação da investidora ou da controladora no capital social da coligada ou da controlada, referida na letra "b" do Inciso XXVI, poderá decorrer de:
- a) - alienação parcial do investimento;
 - b) - reestruturação de espécie e classe de ações do capital social;
 - c) - renúncia do direito de preferência na subscrição em aumento de capital;
 - d) - aquisição de ações pela própria coligada ou pela própria controlada para cancelamento ou permanência em tesouraria;
 - e) - outros eventos que possam resultar em variação da porcentagem de participação.
- XXX - A proporção da diferença referida na letra "c" do Inciso XXVI, contabilizada como Reserva de Reavaliação deverá ser aplicada na amortização do ágio pago na aquisição do investimento a que se refere na letra "a" do Inciso XXI. O excedente da Reserva de Reavaliação, se houver, deverá ser transferido para resultado do exercício, constituindo renda operacional, na proporção em que for sendo realizado na co-

ligada ou na controlada, por depreciação, por amortização ou por exaustão dos bens que deram origem à reavaliação, ou por baixa em decorrência de alienação ou parecimento desses mesmos bens.

Lucros, dividendos e bonificações em ações recebidas

- XXXI - Os lucros ou os dividendos em dinheiro recebidos pela investidora ou pela controladora, deverão ser contabilizados como diminuição do montante correspondente à equivalência patrimonial incluído no valor contábil do investimento. Simultaneamente, deverá ser revertida para a conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados a parcela que tiver sido destinada para Reserva de Lucros a Realizar, a que se refere o Inciso XXVII.
- XXXII - As bonificações recebidas sem custo pela investidora ou pela controladora, quer sejam por emissão de novas ações, quer sejam por aumento do valor nominal das ações, não devem ser objeto de contabilização na conta do investimento na coligação ou na controlada. Todavia, deverá ser revertida para a conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados a parcela que tiver sido destinada para Reserva de Lucros a Realizar, a que se refere o Inciso XXVII.
- XXXIII - A parcela revertida da Reserva de Lucros a Realizar para Lucros ou Prejuízos Acumulados, se não absorvida por prejuízos transportados de exercícios anteriores, deverá ser considerada no cálculo do dividendo obrigatório no exercício em que for feita a reversão. O excedente poderá ser destinado para :
- a) - integralização de capital subscrito;
 - b) - aumento de capital;
 - c) - distribuição de dividendo.

Notas Explicativas

- XXXIV - As notas explicativas que acompanham as demonstrações financeiras, devem conter informações precisas das coligadas e das controladas, indicando :
- a) - denominação da coligada ou da controlada, capital social e patrimônio líquido;
 - b) - número, espécie e classe de ações ou quotas de capital possuídas pela investidora ou pela controladora, e o preço de mercado de ações, se houver;
 - c) - lucro líquido do exercício;
 - d) - créditos e obrigações entre a investidora ou a controladora e as coligadas ou as controladas, especificando prazos, encargos financeiros e garantias;
 - e) - receitas e despesas em operações entre a investidora ou a controladora e as coligadas ou as controladoras.
 - f) - montante do ajuste decorrente da avaliação do investimento pela equivalência patrimonial e o efeito no resultado do exercício e nos lucros e prejuízos acumulados;

- g) - base e fundamento adotados para amortização do ágio ou do deságio;
- h) - condições estabelecidas em acordo de acionistas com respeito a influência na administração e distribuição de lucros.

Disposições transitórias

- XXXV - No balanço patrimonial de abertura do exercício social da investidora ou da controladora, que se iniciar a partir de 01 de janeiro de 1978 inclusive, deverá ser efetuado o ajuste da diferença entre o valor contábil do investimento existente em Coligadas e em controladas e a equivalência patrimonial consoante as disposições contidas no Inciso XI.
- XXXVI - Quando a diferença referida no Inciso XXXV representar aumento do valor contábil do investimento, deverá ser feita a contabilização diretamente em uma conta especial de Reserva de Lucros que poderá ser destinada para:
 - a) - compensação de prejuízos;
 - b) - integralização de capital subscrito;
 - c) - aumento de capital;
 - d) - distribuição de dividendo.
- XXXVII - Quando a diferença referida no Inciso XXXV representar diminuição do valor do investimento, deverá essa diferença ser contabilizada:
 - a) - como ativo permanente diferido, quando corresponder a prejuízo ou perda efetiva do investimento na coligada ou na controlada, para amortização em até quatro exercícios;
 - b) - como ágio em sub-conta separada, com indicação do fundamento econômico que o determinou. O ágio deverá ser amortizado adotando-se as mesmas bases para amortização do ágio na aquisição de investimento, consoante as disposições contidas nos Incisos XXII, XXIII, e XXIV.

APÊNDICE B

1. A LEGISLAÇÃO EDUCACIONAL

1.1. DECRETO N.º 17.329 DE 28.05.1926

Aprova o regulamento para os estabelecimentos de ensino técnico comercial reconhecidos oficialmente pelo Governo Federal.

"art. 1º Fica aprovado o regulamento, que a este acompanha para os estabelecimentos de ensino técnico comercial reconhecidos oficialmente pelo Governo Federal.

Regulamento para os estabelecimentos de ensino técnico comercial oficialmente reconhecidos pelo Governo Federal, a que se refere o decreto n.º. 17.329, de 28 de maio de 1926.

"Art. 2º - O curso geral será de quatro anos e compreenderá as seguintes matérias:

b) - técnicas:.....; contabilidade (integral).

"Art. 3º - Além do curso geral, que será obrigatório para todos os estabelecimentos, haverá um curso superior, com caráter facultativo, o qual compreenderá o ensino de uma das tres línguas, alemã, italiana ou espanhola, e as seguintes matérias: ciências das finanças; contabilidade do Estado; Contabilidade mercantil comparada o banco modelo.

Parágrafo Único. Os estabelecimentos poderão ainda manter cursos de especialização, destinados a profissões determinadas (atuária, consular, de pericia contabil, etc).

Primeiro Ano

6º cadeira - Contabilidade;

Segundo Ano

5º cadeira - Contabilidade mercantil; métodos de classificação de papéis e sistemas de fichas;

Terceiro Ano

4º cadeira - Contabilidade agrícola e industrial.

Quarto Ano

2º cadeira - Contabilidade bancária e de companhias de seguros;

3º cadeira - Contabilidade Pública (classificação da despesa e da receita);

"Art. 6º - As disciplinas do curso superior serão distribuídas pela forma seguinte:

Primeiro Ano

.....
5ª cadeira - Contabilidade administrativa, agrícola e industrial.

Segundo Ano

.....

Terceiro Ano

2ª cadeira - Contabilidade mercantil comparada e banco modelo.

.....
"Art. 7º - O ensino será principalmente prático e, quanto ao de línguas estrangeiras, dado no respectivo idioma, de modo que o aluno se habilite a falar e escrever com facilidade e correção em qualquer delas.

.....
"Art. 11 - Os estabelecimentos de ensino técnico comercial, a fim de serem reconhecidos oficialmente e para validade e registro dos respectivos diplomas, ficam obrigados:

.....
e) - a conceder diplomas somente aos alunos que concluírem os cursos regulares, sendo o de contador após o curso geral, e o de graduado em ciências econômicas e comerciais após o curso superior;

1.2. DECRETO Nº 20,158/31 DE 30.06.1931
(resumo)

Organiza o ensino comercial, regulamenta a profissão de contador e da outras providências.

O chefe do Governo Provisório da República dos Estados Unidos do Brasil decreta:

Título I

ORGANIZAÇÃO DO ENSINO COMERCIAL

Capítulo I

Dos Cursos

"Art. 1º - Os estabelecimentos de ensino técnico comercial, reconhecidos oficialmente pelo Governo Federal, deverão observar as prescrições deste decreto.

"Art. 2º - O ensino comercial constará de um curso propedêutico e dos seguintes cursos técnicos: de secretário, guarda-livros, administrador-vendedor, atuário e de perito-contador e, ainda, de um curso superior de administração e finanças e de um curso elementar de auxiliar de comércio, compreendendo as seguintes disciplinas:

- a) - Curso propedêutico;
- b) - Cursos técnicos;

- c) - Curso superior de administração e finanças;
- d) - Curso de auxiliar de comércio:

Capítulo II
Do curso propedêutico

Capítulo III
Dos cursos técnicos

- a) - Curso de secretário;
- b) - Curso de guarda-livros;
- c) - Curso de Atuário;
- e) - Curso de perito-contador;

Capítulo IV
Curso de administração e finanças

Capítulo V
Curso de auxiliar do comércio

Capítulo VI
Regime escolar

Capítulo VII
Disposições Gerais

Título II
SUPERINTENDÊNCIA DO ENSINO COMERCIAL

Título III
DA PROFISSÃO DE CONTADOR E DAS REGALIAS

- "Art. 53 - Fica instituído, na Superintendência do Ensino Comercial, o registro obrigatório dos certificados de auxiliar do comércio e dos diplomas de perito-contador, guarda-livros, administrador-vendedor, atuário, secretário e bacharel em ciências econômicas, expedidos pelos estabelecimentos dependentes da mesma superintendência, e para os diplomas, títulos ou atestados de guarda-livros e contadores que se tenham habilitado para esse fim e na forma estabelecida por este decreto.
- "Art. 54 - São considerados contadores os que forem portadores de diplomas conferidos, na vigência da legislação anterior, por institutos de ensino comercial reconhecidos oficialmente.
- "Art. 55 - Os guarda-livros práticos, que já exerçam ou tenham exercido a profissão, para gozarem das prerrogativas deste decreto, deverão requerer ao superintendente do Ensino Comercial, dentro do prazo de um ano a contar da data da publicação deste decreto, sejam submetidos a exames de habilitação.
- "Art. 57 - Os possuidores de diplomas, conferidos por escolas estrangeiras, de guarda-livros, contadores ou atuários, só poderão exercer a sua atividade no território nacional depois da revalidação dos respectivos títulos, perante estabelecimento de ensino comercial ou oficialmente reconhecido.
- "Art. 59 - Os contadores que terminaram o curso em estabelecimentos o-

ficializados ou fiscalizados na vigência do decreto nº . 17.329, de 28 de maio de 1926, ficam sujeitos ao registro do respectivo diploma na Superintendência do Ensino Comercial.

"Art. 67 - Os contadores, guarda-livros, peritos-contadores, bem como os bacharéis em ciências econômicas, atuários, administradores-vendedores, secretários e auxiliares do comércio, cujos certificados, diplomas, títulos ou atestados forem registrados na Superintendência do Ensino Comercial, terão direito de exercer a profissão em todo território nacional.

"Art. 68 - O guarda-livros, contador ou perito-contador, e bem assim, o bacharel em ciências econômicas, administrador-vendedor, secretário ou auxiliar do comércio que incorrer em penalidade por delitos funcionais, passada em julgado, terá o registro cancelado.

"ART. 70 - As verificações e os exames periciais, de que trata o art. 1º nº. 8, letra "a", art. 83 § 6º e art. 84 § 4º do decreto nº 5.746, de 9 de dezembro de 1929, só poderão ser feitos por peritos-contadores ou contadores, de cujos diplomas, títulos ou atestados, devidamente legalizados, tenha sido feito o respectivo registro na Superintendência do Ensino Comercial.

"Art. 72 - Somente os peritos-contadores e os contadores que tiverem os seus diplomas, títulos ou atestados registrados na Superintendência do Ensino Comercial, poderão ser nomeados ex-offício, pelos juizes, para os exames de livros exigidos pelo Código Comercial, e bem assim para balanços e exames em falências e concordatas.

Parágrafo Único - Os documentos que acompanharem a juízo a petição de concordata ou falência deverão ser conferidos por peritos-contadores ou contadores nas condições deste artigo.

"Art. 73 - Somente os peritos-contadores ou contadores e os atuários, diplomados por estabelecimentos de ensino técnico ou habilitados perante a Superintendência do Ensino Comercial, terão preferência para o provimento, os primeiros, no cargo de fiscais de bancos e, os últimos, no de fiscais de companhias de seguros e, ainda, quer uns, quer outros, para cuidar da escrita dos bens administrados por tutores e curadores e das regulações judiciais ou extrajudiciais de avarias grossas ou comuns.

"Art. 74 - Para o provimento dos cargos enumerados no art. 1º § 1º do decreto nº. 1.339, de 9 de janeiro de 1905 (guarda-livros, peritos judiciais, empregados de fazenda, agente consular, funcionários do Banco do Brasil e do Ministério das Relações Exteriores, atuários de companhias de seguros) e de mais cargos para cujo exercício sejam indispensáveis conhecimentos de contabilidade e que sejam preenchidos por cursos, será exigida a apresentação dos respectivos diplomas, devidamente registrados na Superintendência do Ensino Comercial.

"Art. 75 - Os diplomados pelo curso superior de administração e finanças, além da preferência para os cargos públicos, gozarão

- de regalias especiais nos cursos para o provimento nos cargos de professores dos estabelecimentos de ensino comercial.
- "Art. 76 - O diploma de perito-contador e de contador, além das regalias determinadas em outros artigos deste decreto, garantirá preferência para nomeações e, em igualdade de mérito e aplicação, para a promoção nas contabilidades, contadorias, intendências e tesourarias de todas as repartições federais, estaduais e municipais e das empresas concessionárias de serviços públicos.
- "Art. 77 - Os diplomados pelos cursos de guarda-livros e administrador-vendedor, nos estabelecimentos reconhecidos, terão preferência na nomeação, promoção e nos concursos em repartições públicas, estaduais e municipais.
- "Art. 78 - Os adidos comerciais e os cônsules devem ser escolhidos entre os diplomados pelo curso superior de administração e finanças; e os corretores, despachantes, leiloeiros e outros agentes de comércio, previstos no Código Comercial e em outras leis, devem ser escolhidos somente entre os diplomados como peritos-contadores, contadores e administradores-vendedores.
- "Art. 79 - Os cargos técnicos de atuária nos institutos de montepio e previdência da União, dos Estados e dos municípios serão pelos diplomados em atuária pelas escolas oficialmente reconhecidas.
- Parágrafo Único - As disposições dos arts. 78 e 79 só se tornarão obrigatórias cinco anos depois da publicação deste decreto.
- "Art. 80 - Os datilógrafos e funcionários das repartições públicas serão de preferência escolhidos entre os diplomados pelos cursos de guarda-livros e de secretário, mantidos pelas escolas oficializadas ou reconhecidas.
- Parágrafo Único - Essas determinações só se tornarão obrigatórias quatro anos depois da publicação deste decreto.
- "Art. 82 - O presente decreto entrará em vigor na data de sua publicação, revogadas as disposições em contrário.
Rio de Janeiro, 30 de junho de 1931.

1.3. DECRETO Nº 21.033/32 DE 08.02.1932

(resumo)

Estabelece novas condições para o registro de contadores e guarda-livros e dá outras providências
O chefe do Governo da República dos Estados Unidos do Brasil decreta.

- "Art. 1º - Nenhum livro ou documento de contabilidade previsto pelo Código Comercial, pela lei de falência e por quaisquer outras leis terá efeito jurídico ou administrativo se não estiver assinado por atuário, perito-contador, contador ou guarda-livros devidamente registrado na Superintendência do Ensino Comercial, de acordo com o art. 53 do decreto nº. 20.158, de 30 de junho de 1931.
- "Art. 2º - Serão registrados na Superintendência do Ensino Comercial, para os efeitos das garantias e regalias discriminadas, respectivamente, no art. 1º deste decreto e nos arts. 67, 70, 72, 73, 74, 75, 76, 77, 78, 79 e 80, bem como no parágrafo único do art. 72 do decreto nº. 20.158, de 30 de junho de 1931, além

dos certificados e diplomas expedidos pelos estabelecimentos de ensino comercial, oficializados e oficialmente reconhecidos, ou nestes revalidados de acordo com o art. 57 do mesmo decreto, os títulos de habilitação conferidos aos profissionais, brasileiros e estrangeiros, que comprovarem, perante a mesma Superintendência e dentro do prazo estipulado no referido decreto qualquer das seguintes condições:

- I - que hajam prestado os exames de habilitação de guarda - livros práticos, de acordo com o art. 55 do decreto nº 20.158, de 30 de junho de 1931;
- II - que sejam portadores de títulos expedidos por estabelecimentos de ensino comercial que hajam gozado de subvenção federal ou de outras regalias consignadas em leis anteriores ao decreto nº. 17.329, de 28 de maio de 1926, e que se tenham submetido posteriormente à fiscalização da Superintendência do Ensino Comercial;
- III - que sejam ou tenham sido professores de contabilidade em estabelecimentos de ensino comercial, oficializados ou oficialmente reconhecidos, sendo a respectiva investidura anterior a 9 de julho de 1931, data da publicação no Diário Oficial do Decreto nº 20.158;
- IV - que hajam publicado, anteriormente à data referida na alínea precedente, obra ou obras de contabilidade julgadas de mérito pelo Conselho Consultivo do Ensino Comercial;
- V - que tenham exercido antes de 9 de junho de 1931, exerciam nessa data ou exerçam cargos técnicos de guarda - livros ou contadores nas repartições públicas federais, estaduais ou municipais;
- VI - que tenham recebido, até a data anteriormente citada, título de habilitação expedido, nos termos do art. 190 do Decreto nº 5. 746, de 9 de dezembro de 1929, por associação de classe reconhecida de utilidade pública;
- VII - que hajam assinado, antes de 9 de julho de 1931, balanços de bancos, companhias, empresas sociedades, cooperativas ou instituições de caridade, de previdência ou de auxílio mútuo, ou de quaisquer estabelecimentos comerciais, os quais tenham sido publicados nos órgãos oficiais da União ou dos Estados;
- VIII - que tenham assinado laudos periciais, igualmente em data anterior à referida na alínea precedente;
- IX - ou que sejam possuidores de atestados de idoneidade profissional e de exercício efetivo, no mínimo, durante cinco anos em um ou mais estabelecimentos comerciais, bancos, empresas, companhias, sociedades, cooperativas ou instituições de caridade, de previdência ou de auxílios mútuos, qualquer deles regularmente organizado e registrado na Junta Comercial, ou repartição que as suas vezes fizer, e tendo escrituração de acordo com as formalidades legais.

§ 1º - Aos funcionários que atualmente exerçam cargos técnicos de guarda-livros ou contadores em repartições federais, estaduais ou municipais e que não requererem ou não obtiverem registro da Superintendência do Ensino Comercial nos ter -

mos deste artigo, será, entretanto, assegurado o direito de continuarem no exercício das respectivas funções públicas.

§ 2º - Os profissionais que se prevalecerem para o respectivo registro na Superintendência do Ensino Comercial, da condição expressa na alínea IX, não ficarão, igualmente, com direito a todas as prerrogativas constantes das disposições citadas neste artigo; ser-lhe-á apenas assegurado o exercício da profissão para os efeitos do disposto no art. 67 do Decreto nº. 20.158, de 30 de junho de 1931.

"Art. 3º - Os técnicos não diplomados que se habilitarem nos termos do artigo anterior, de acordo com os documentos apresentados e as provas feitas de exercício da profissão receberão um título de habilitação de guarda-livros ou contador provisionado, no qual se fará menção da exigência legal satisfeita.

"Art. 4º - Os candidatos que requererem registro na Superintendência do Ensino Comercial, de acordo com qualquer das alíneas do art. 2º deste decreto, deverão consignar nos respectivos requerimentos a naturalidade, filiação e residência e a eles juntar os seguintes documentos, devidamente legalizados:

I - atestado de idade;

II - atestado de idoneidade moral;

III - título expedido por estabelecimento de ensino comercial ou por associação de classe ou prova de satisfação a qualquer das demais condições enumeradas nas alíneas no art. 2º deste Decreto;

IV - recibo de pagamento da taxa de registro, de acordo com a tabela anexa ao Decreto nº. 20.158, de 30 de junho de 1931.

V - e, quando exigido, recibo de pagamento da taxa de 30\$0 (trinta mil réis) para a expedição do título de habilitação de guarda-livros ou contador provisionado.

§ 1º - São serão aceitos a registro na Superintendência do Ensino Comercial, nos casos previstos nas alíneas V, VI, VII, VIII e IX do art. 2º deste decreto, os técnicos não diplomados que forem maiores de 25 anos.

§ 2º - O atestado de exercício da profissão, a que se refere a alínea IX do art. 2º deste decreto, conforme o caso, deverá ser firmado:

a) - pelo chefe de escritório do banco, da companhia, em empresa, sociedade, cooperativa ou instituição em que exerça ou tenha exercido atividade o candidato ao registro;

b) - pelo comerciante, por um dos sócios de firma comercial ou por ex-sócio de firma extinta ou dissolvida, a cujo estabelecimento o candidato ao registro preste ou tenha prestado serviços profissionais;

c) - ou pelo síndico da massa falida ou liquidatário de banco, companhia, empresa, sociedade, cooperativa ou instituição em cuja respectiva escrituração se encontrem elementos comprobatórios da habilitação do candidato ao registro na Superintendência.

§ 3º - O candidato ao registro nos termos da alínea IX do art. 2º deste decreto, além do atestado de que trata o parágrafo anterior, deverá ainda juntar atestado, que abone a sua

idoneidade profissional, formado por dois outros profissionais já registrados na Superintendência.

"Art. 5º - Os possuidores de certificados ou diplomas expedidos por estabelecimentos de ensino comercial, oficializados e oficialmente reconhecidos, ou nestes revalidados nos termos do art. 47 do decreto nº. 20.158, de 30 de junho de 1931, poderão, em qualquer tempo, requerer registro na Superintendência do Ensino Comercial, satisfazendo as exigências de que lhes forem aplicáveis, contidas no art. 4º deste decreto.

§ 1º - Não serão aceitos a registro os certificados e diplomas que não trouxeram o visto do fiscal do estabelecimento de ensino comercial que os houver expedido ou revalidado.

§ 2º - Os diplomas e certificados expedidos por estabelecimentos de ensino comercial, em data anterior à fiscalização, só serão registrados se constarem os nomes dos respectivos possuidores da relação remetida à Superintendência nos termos do art. 69 do decreto nº. 20.158, de 30 de junho de 1931

"Art. 7º - Ficam revogados os arts. 58, 60 e 61 do decreto nº 20.158, de 30 de junho de 1931, o qual será de novo publicado, na íntegra, retificadas as incorreções da publicação de 9 de julho de 1931.

Rio de Janeiro, 8 de fevereiro de 1932.

1.4, DECRETO-LEI Nº 6.141/43 DE 28.12.1943

(resumo)

Lei Orgânica do Ensino Comercial

Título I

DA ORGANIZAÇÃO DO ENSINO COMERCIAL

Capítulo I

Das finalidades do ensino comercial

"Art. 1º - Esta lei estabelece as bases de organização e de regime do ensino comercial, que é o ramo de ensino de segundo grau, destinado às seguintes finalidades:

- 1 - Formar profissionais aptos ao exercício de atividades específicas no comércio e bem assim de funções auxiliares de caráter administrativo nos negócios públicos e privados.
- 2 - Dar a candidatos ao exercício das mais simples ou correntes atividades no comércio e na administração uma sumária preparação profissional.
- 3 - Aperfeiçoar os conhecimentos e capacidades técnicas de profissionais diplomados na forma desta lei.

Capítulo II

.....
Seção II

Dos cursos de formação

.....
"Art. 5º - O segundo ciclo do ensino comercial compreenderá cinco cursos de formação, denominados cursos comerciais técnicos.
1 - Curso de comércio e propaganda. 2 - Curso de administração. 3 - Curso de Contabilidade. 4 - Curso de estatística. 5 - Curso de secretariado.

Parágrafo Único - Os cursos comerciais técnicos, cada qual com a duração de três anos, são destinados ao ensino de técnicas próprias ao exercício de funções de caráter especial no comércio ou na administração dos negócios públicos e privados.
.....

Capítulo III

Dos tipos de estabelecimento de ensino comercial

"Art. 8º - Haverá dois tipos de estabelecimento de ensino comercial:

- a) - escolas comerciais;
- b) - escolas técnicas de comércio

§ 1º - As escolas comerciais são as destinadas a ministrar o curso comercial básico.

§ 2º - As escolas técnicas de comércio são as que tem por objetivo dar um ou mais cursos comerciais técnicos. As escolas técnicas de comércio poderão ainda ministrar o curso comercial básico.

"Art. 9º - Tanto as escolas comerciais como as escolas técnicas de comércio poderão ministrar cursos de continuação e bem assim cursos de aperfeiçoamento.

Capítulo IV

"Art. 10 -
III - É assegurada ao portador de diploma conferido em virtude de conclusão de um curso comercial técnico a possibilidade de ingressar em estabelecimento de ensino superior, para matrícula em curso diretamente relacionado com o curso comercial técnico concluído uma vez verificada a satisfação das condições de admissão determinar pela legislação competente.

Título II

DOS CURSOS DE FORMAÇÃO

Capítulo I

Da estrutura dos cursos

Capítulo II

Dos trabalhos escolares e complementares

Capítulo III

Da divisão e distribuição do tempo na vida escolar

Capítulo IV

Da vida escolar

Secção VIII

Dos diplomas

- "Art. 36 - Serão conferidos pelos estabelecimentos de ensino comercial os diplomas seguintes:
- 1 - Aos que concluírem o curso comercial básico, diploma de auxiliar de escritório.
 - 2 - Aos que concluírem os cursos de comércio e propaganda, de administração, de contabilidade, de estatística ou de secretariado, respectivamente, o diploma de técnico em comércio e propaganda, assistente de administração, guarda-livros, estatístico auxiliar ou secretário.
- § 1º - Permite-se-á a revalidação de diploma da natureza dos de que trata este artigo, conferido por estabelecimento estrangeiro de ensino comercial.
- § 2º - Os diplomas de que trata o presente artigo estarão sujeitos a inscrição no registro competente do Ministério da Educação

1.5. DECRETO-LEI Nº 7,983/45 DE 22.09.1945

Dispõe sobre o Ensino Superior de Ciências Econômicas e de Ciências Contábeis e Atuárias

O Presidente da República, usando da atribuição que lhe confere o artigo 180 da Constituição, decreta:

Capítulo I

Disposição preliminar

- "Art. 1º - O ensino, em grau superior, de ciências econômicas e de ciências contábeis e atuárias far-se-á em dois cursos seriados, a saber:
- 1 - Curso de ciências econômicas
 - 2 - Curso de ciências contábeis e atuárias

Capítulo II

Do Curso de Ciências Econômicas

- "Art. 2º - O curso de ciências econômicas será de quatro anos, e terá a seguinte seriação de disciplinas:

Primeira série

- 1 - Complementos de matemática.
- 2 - Economia política
- 3 - Valor e formação de preços (I).
- 4 - Contabilidade geral
- 5 - Instituições de direito público.

Segunda série

- 1 - Estrutura das organizações econômicas.
- 2 - Valor e formação de preços (II).
- 3 - Moeda e crédito.
- 4 - Geografia econômica.
- 5 - Estrutura e análise de balanços.
- 6 - Instituições de direito privado.

Terceira série

- 1 - Repartição da renda social.
- 2 - Comércio internacional e câmbios.
- 3 - Estatística metodológica.
- 4 - História econômica.
- 5 - Ciências das finanças.
- 6 - Ciência da administração.

Quarta série

- 1 - Evolução da conjuntura econômica.
- 2 - Política financeira.
- 3 - História das doutrinas econômicas.
- 4 - Estudo comparado dos sistemas econômicos.
- 5 - Estatística econômica
- 6 - Princípios de sociologia aplicados à economia.

Capítulo III

Do curso de Ciências Contábeis e Atuariais

"Art. 3º - O curso de ciências contábeis e atuariais será de quatro anos, e terá a seguinte seriação de disciplinas:

Primeira série

- 1 - Análise matemática.
- 2 - Estatística geral e aplicada.
- 3 - Contabilidade geral.
- 4 - Ciência da administração.
- 5 - Economia política.

Segunda série

- 1 - Matemática financeira.
- 2 - Ciências das finanças
- 3 - Estatística matemática e demográfica.
- 4 - Organização e contabilidade industrial e agrícola.
- 5 - Instituição de direito público.

Terceira série

- 1 - Matemática atuarial.
- 2 - Organização e contabilidade bancária.
- 3 - Finanças das empresas.
- 4 - Técnica comercial.
- 5 - Instituições de direito civil e comercial.

Quarta série

- 1 - Organização e contabilidade de seguros.
- 2 - Contabilidade pública.
- 3 - Revisões e perícia contábil.
- 4 - Instituições de direito social.
- 5 - Legislação tributária e fiscal.
- 6 - Prática de processo civil e comercial.

Capítulo IV

Da vida escolar nos cursos de ciências econômicas e de ciências contábeis e atuariais.

"Art. 4º - Do candidato à matrícula inicial, tanto no curso de ciências econômicas como no curso de ciências contábeis e atuariais, exigir-se-á a apresentação do certificado de licença clássica ou de licença científica ou do diploma de conclusão de qualquer dos cursos comerciais, e que preste concurso vestibular.

"Art. 5º - Aos alunos que concluírem o curso de ciências econômicas aos que concluírem o curso de ciências contábeis e atuariais, o grau de bacharel em Ciências contábeis e atuariais.

Parágrafo Único - O título de doutor será conferido ao candidato que dois anos pelo menos depois de graduado, defender tese original de excepcional valor.

"Art. 6º - Os demais termos da vida escolar, nos cursos de que trata o presente Decreto-Lei, reger-se-ão segundo os preceitos gerais da legislação do ensino superior.

Capítulo V

Da Faculdade Nacional de Ciências Econômicas.

"Art. 7º - A Faculdade Nacional de Política e Economia, criada na Universidade do Brasil, pela Lei nº. 452, de 5 de julho de 1937, passa a denominar-se Faculdade Nacional de Ciências Econômicas e funcionará como um centro nacional de ensino, em grau superior, de ciências econômicas e de ciências contábeis e atuariais, e bem assim de estudos e pesquisas nesses ramos dos conhecimentos científicos e técnicos.

"Art. 8º - A organização administrativa e didática da Faculdade Nacional de Ciências Econômicas será definida pelo seu regimento e seu regulamento.

Capítulo VI

Disposições Finais

"Art. 9º - Ficam extintos, a partir do ano escolar de 1946, o curso superior de administração e finanças e o curso de atuário, de que trata o Decreto nº. 20.158, de 30 de junho de 1931.

§ 1º - Os alunos, ora matriculados num dos cursos de que trata este artigo, poderão concluí-lo segundo o plano de estudos ora revogado, ou adaptar-se ao correspondente curso, definido pelo presente Decreto-Lei, na série adequada aos conhecimentos adquiridos.

§ 2º - Aos bacharéis em ciências econômicas - diplomados de acordo com a legislação ora revogada, são assegurados os mesmos direitos que correspondem aos bacharéis em ciências econômicas diplomados nos termos do presente Decreto-Lei,

§ 3º - Aos contadores e atuários, diplomados de acordo com a legislação anterior, são atribuídos os mesmos direitos que se assegurem aos bacharéis em ciências contábeis e atuariais diplomados nos termos do presente Decreto-Lei.

"Art. 10 - Os estabelecimentos de ensino, reconhecidos pelo Governo Federal, que ora ministrem o curso superior de administração e finanças e o curso de atuário definidos pelo Decreto nº. 20.158, de 30 de junho de 1931, deverão adaptar-se, a

partir do ano escolar de 1946, aos planos de estudo contidos no presente Decreto-Lei.

"Art. 11 - Para execução do presente Decreto-Lei, baixará o Ministro da Educação e Saúde as instruções necessárias.

"Art. 12 - Este Decreto-Lei entrará em vigor na data de sua publicação, revogadas as disposições em contrário.

Rio de Janeiro, 22 de setembro de 1945.

1.6. DECRETO-LEI Nº 8.191/45 DE 20.11.1945

Disposições relativas ao curso comercial básico e a seus atuais alunos de terceira e quarta séries

O Presidente da República, usando da atribuição que lhe confere o artigo 180 da Constituição, decreta:

"Art. 1º - Ao aluno que concluir o curso de contabilidade previsto pelo Decreto-Lei nº. 6.141, de 28 de dezembro de 1943, será conferido o diploma de Técnico em Contabilidade, em substituição ao diploma de Guarda-livros e com direito às prerrogativas asseguradas por lei a este título.

"Art. 2º - O diploma de Técnico em Contabilidade conferido aos alunos presentemente matriculados na terceira e quartas séries do Curso Comercial Básico, será apostilado, no ato do registro de que trata o § 2º do artigo 36, do Decreto-Lei nº 6.141, de 28 de dezembro de 1943, com a declaração explícita de que o seu titular gozará, para os efeitos do exercício profissional, das prerrogativas asseguradas por lei aos Contadores.

"Art. 3º - O diplomado pelo Curso Comercial Básico, satisfeitas as demais exigências de ordem geral, terá preferência do provimento de função ou cargo de auxiliar de escritório e de datilógrafo das empresas particulares que recebam favores do Governo, das instituições autárquicas e dos serviços públicos.

"Art. 4º - Aos portadores do diploma de auxiliar de escritório será permitida, sem a observância do limite mínimo de idade, a obtenção do certificado de licença ginásial de acordo com o regime estabelecido no título VII do Decreto-lei nº 4.244, de 9 de abril de 1942.

"Art. 5º - Este Decreto-lei entrará em vigor na data de sua publicação revogadas as disposições em contrário.
Rio de Janeiro, 20 de novembro de 1945.

2. A LEGISLAÇÃO PROFISSIONAL

2.1. DECRETO-LEI Nº 9.295/46 DE 27.05.1945

Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Técnico em Contabilidade, e das outras providências.

Capítulo I

Do Conselho Federal de Contabilidade e dos Conselhos Regionais

- "Art. 1º - Ficam criados o Conselho Federal de Contabilidade e os Conselhos Regionais de Contabilidade, de acordo com o que preceitua o presente Decreto-Lei.
- "Art. 2º - A fiscalização do exercício da profissão de contabilista, assim entendendo-se os profissionais habilitados como contadores e técnicos em contabilidade de acordo com as disposições constantes do Decreto nº 20.158, de 30 de junho de 1931, Decreto nº 21.033, de 28 de dezembro de 1943 e Decreto-Lei nº 7.988, de 22 de setembro de 1945, será exercida pelo Conselho Federal de Contabilidade e pelos Conselhos Regionais de Contabilidade a que se refere o artigo anterior.

-
- "Art. 10º - São atribuições dos Conselhos Regionais:
- a) expedir e registrar a carteira profissional prevista no artigo 17;
 - b) examinar reclamações e representações escritas acerca dos serviços de registro e das infrações dos dispositivos legais vigentes, relativos ao exercício da profissão de contabilista, decidindo a respeito;
 - c) fiscalizar o exercício das profissões de contador e técnico em contabilidade, impedindo e punindo as infrações, e, bem assim, enviando às autoridades competentes minuciosos e documentados relatórios sobre fatos que apurarem, e cuja solução ou repressão não seja de sua alçada;
 - d) publicar relatório anual de seus trabalhos e a relação dos profissionais registrados:
-

Capítulo II

Do Registro da Carteira Profissional

- "Art. 12º - Os profissionais a que se refere este Decreto-Lei somente poderão exercer a profissão depois de regularmente registrados no órgão competente do Ministério da Educação e Saúde e no Conselho Regional de Contabilidade a que estiverem sujeitos.

-
- "Art. 15º - Os indivíduos, firmas, sociedades, associações, companhias e empresas em geral, e suas filiais que exerçam ou explorem sob qualquer forma, serviços técnicos contábeis, ou a seu cargo tiverem alguma seção que a tal se destine, somente poderão executar os respectivos serviços, depois de provarem, perante os Conselhos de Contabilidade, que os encarregados da parte técnica são exclusivamente profissionais habilitados e registrados na forma da lei.
-

Capítulo IV

Das Atribuições Profissionais

- "Art. 25º - São considerados trabalhos técnicos de contabilidade:
- a) organização e execução de serviços de contabilidade em

- geral;
- b) escrituração dos livros de contabilidade obrigatórios , bem como de todos os necessários no conjunto da organização contábil e levantamento dos respectivos balanços e demonstrações;
- c) perícias judiciais ou extrajudiciais, revisão de balanços e de contas em geral, verificação de haveres, revisão permanente ou periódica de escritas, regulações judiciais ou extrajudiciais de avarias grossas ou comuns, assistência aos Conselhos Fiscais das sociedades anônimas e quaisquer outras atribuições de natureza técnica conferidas por lei aos profissionais de contabilidade.

"Art. 26º - Salvo direitos adquiridos ex-vi do disposto no art. 2º do Decreto nº 21.033, de 8 de fevereiro de 1932, as atribuições definidas na alínea "c" do artigo anterior são privativas dos contadores diplomados.

.....

2.2. LEI Nº 2.811/56 DE 02.07.1956

Dispõe sobre a apostila de diploma de técnico de contabilidade conferido aos ex-alunos do antigo curso de contador, mediante a prestação de exames de suficiência.

"Art. 1º - O diploma de técnico em contabilidade conferido a ex-alunos do antigo curso de contador, nas condições previstas no artigo 5º do Decreto-Lei nº 6.142, de 28 de dezembro de 1943 poderá ser apostilado, mediante a prestação de exames de suficiência, no ato do registro de que trata o §2º do artigo 36 do Decreto-Lei nº 6141, de 28 de dezembro de 1943, com a declaração explícita de que o seu titular gozará para os efeitos do exercício profissional, das prerrogativas asseguradas, por lei, aos contadores.

.....

2.3. LEI Nº 3.384/58 DE 28.04.1958

Dá nova denominação à profissão de guarda-livros.

"Art. 1º - Os profissionais habilitados como guarda-livros, de acordo com os decretos números 20.158, de 30 de junho de 1931, e 21.033, de 8 de fevereiro de 1932, bem como os técnicos em contabilidade, diplomados em conformidade com o disposto no Decreto-Lei nº 6141, de 28 de dezembro de 1943, modificado pelo Decreto-Lei nº 8191, de 20 de novembro de 1945, passam a integrar a categoria profissional de técnicos em contabilidade, com as atribuições e prerrogativas atualmente conferidas aos guarda-livros.

.....

3. OUTRAS NORMAS SOBRE A PROFISSÃO

3.1. RESOLUÇÃO Nº 09/48 DO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE DE 26.11.1948,

O Conselho Federal de Contabilidade, tendo em vista o que consta do processo nº 92/48, RESOLVE:

- I) Aprovar o parecer do Relator;
- II) Esclarecer aos Conselhos Regionais de Contabilidade que

devem expedir carteiras de CONTADOR aos profissionais que se enquadrarem das seguintes categorias:

- a) os contadores diplomados na vigência do Decreto nº 20158;
- b) os contadores diplomados por institutos de ensino comercial reconhecidos oficialmente na vigência da legislação anterior ao Decreto nº 20158;
- c) os contadores habilitados de acordo com as alíneas II e VI do artigo 2º do Decreto nº 21033;
- d) os cantadores provisionados, habilitados de acordo com as alíneas I, III, IV, V, VII e VIII do artigo 2º do Decreto nº 21033;
- e) os técnicos em contabilidade diplomados na vigência do Decreto-Lei nº 6141, porem ao abrigo do disposto no artigo-2º do Decreto-Lei nº 8191;
- f) os bacharéis em ciências contábeis e atuariais diplomados na vigência do Decreto-Lei nº 7988; e

carteiras de GUARDA-LIVROS aos profissionais que se enquadrarem nas categorias:

- a) os guarda-livros provisionados de acordo com a alínea IX do art.2º do Decreto nº 21033;
- b) os guarda-livros diplomados na vigência do Decreto nº 20158, por terem completado o curso de guarda-livros na vigência do mesmo decreto;
- c) os técnicos em contabilidade diplomados na vigência do Decreto-Lei nº 6141.

.....

3.2. RESOLUCAO N.º 94/58 DE 04.01.1958

O Conselho Federal de Contabilidade, tendo em vista o que consta do processo nº 633/57, e

Considerando que cabe ao Conselho Federal de Contabilidade ditar as normas para a exata execução das leis e o devido respeito aos direitos dos contabilistas;

Considerando que o fato de algumas legislações estaduais e municipais permitirem que despachantes ou escritórios de serviços dessa natureza possam se encarregar da escrita fiscal dos contribuintes para fins diversos;

Considerando, porem, que ditas normas de lei não tiram nem podem tirar o direito e a prerrogativa que cabe apenas aos contabilistas na execução das chamadas escritas fiscais;

Considerando que escrituração fiscal é escrituração; que escrituração é setor privativo dos contabilistas, não importa que seja comercial, fiscal, trabalhista, de regime privativo; se é escrituração, deve ser feita sob a responsabilidade de um contabilista profissional;

Considerando, pois, que a Deliberação nº 32/48, da qual foi relator o Conselheiro Ovidio Gil, que permitia que os livros fiscais fossem escriturados por qualquer pessoa, não consulta os interesses da classe e as prerrogativas de nossa profissão, constituindo uma capitis diminutio para os contabilistas,

RESOLVE revogar a referida Deliberação nº 32/48, e consequentemente, declarar que nenhuma pessoa física ou jurídica

ca poderá se encarregar de escrituração fiscal ou outra - qualquer sem que esteja legalizada perante os Conselhos Regionais de Contabilidade.

.....
3.3. RESOLUÇÃO Nº 96/58 DE 10.05.1958

O Conselho Federal de Contabilidade, considerando que pela Lei 3384, de 28-4-1958, foi dada nova denominação à profissão de Guarda-Livros: e

Considerando o que consta do processo nº 776/57, RESOLVE:
a) A profissão de contabilista, de que trata o art.2º do Decreto-Lei nº 9295, de 27-5-46, compreende duas categorias: contador e técnico em contabilidade.

.....
3.4. RESOLUÇÃO Nº 107/58 DE 13.13.1958

O Conselho Federal de Contabilidade, em face das dúvidas suscitadas na interpretação do art.25, do Decreto-Lei nº 9295, de 27-5-1946, RESOLVE:

Capítulo I

Definição de Serviços de Contabilidade

- "Art. 1º - São considerados serviços profissionais de contabilidade:
- 1) organização, direção, supervisão e execução de serviços de contabilidade em geral, neles compreendido o conjunto de serviços correspondentes às funções de cooperação administrativa na gestão patrimonial;
 - 2) a execução dos serviços de contabilidade se desenvolverá de acordo com o plano preestabelecido, que compreenderá: o plano de contas; o sistema de livros e documentos e o método de escrituração;
 - 3) a escrituração manual, maquinizada ou mecanizada, sintética ou analítica, dos livros obrigatórios bem como de todos os registros necessários ao conjunto da organização contábil, inclusive fichas de contabilidade, tais como vouchers, slips ou partidas de qualquer natureza e que determinem quaisquer das quatro formas de partidas admitidas no débito e no crédito;
 - 4) a execução dos serviços de contabilidade compreende a fase inicial até a conclusiva, nas empresas privadas, mistas e públicas, inclusive as autárquicas e as paraestatais bem como as chamadas contabilidades especializadas e padronizadas pelo Poder Público;
 - 5) levantamento de balancetes e balanços de qualquer espécie; demonstrações contábeis e apurações de contas em empresas ou organizações de qualquer natureza;
 - 6) apuração de haveres em virtude de entrada, retirada, exclusão e falecimento de sócios, quotistas ou acionistas; liquidação, falência e concordata de quaisquer entidades, inclusive a liquidação extrajudicial de estabelecimentos bancários ou de qualquer outro tipo;
 - 6) levantamento e apuração de contas de qualquer organização;

- 7) levantamento e apuração de contas de qualquer organização;
 - 8) serviços compreendidos na Ciência Merceológica e na Organização e Técnica Comercial e de Publicidade, desde que envolvam elementos de contabilidade;
 - 9) regulações judiciais ou extrajudiciais de avarias grossas e comuns;
 - 10) exame dos livros, documentos e balanços das sociedades por Ações, para elaboração de Parecer dos Conselhos Fiscais;
 - 11) organização e tomada de contas nas entidades públicas, estatais e paraestatais.
-

Capítulo III

Serviços Paracontábeis

Art. 4º -

São considerados serviços paracontábeis:

- 1) estudos de natureza e dos meios de compra e venda das mercadorias, sejam bens de consumo ou bens de produção;
- 2) elaboração de planos gerais de organização administrativa e comercial, tendo em vista a função contábil;
- 3) levantamentos estatísticos e estudos relacionados com os aspectos da economia das empresas, no que se refiram especificamente à contabilidade;
- 4) estudos de Mercados e Produtos, quando tais estudos se destinem à apuração de valores contábeis;
- 5) planos de propaganda, quando os mesmos se refiram a execução de sua forma contábil;
- 6) redação, legalização, alteração registro de contratos e estatutos de sociedades civis e comerciais;
- 7) declarações de "Imposto de Renda";
- 8) representação de pessoa jurídica ou física, ou por meio de instrumento legal, inclusive nos termos do art. 1.288 do Código Civil, perante qualquer entidade pública, de âmbito federal, estadual ou municipal e paraestatal, podendo produzir alegações, esclarecimentos, defesas e recursos;
- 9) organização de escritórios e serviços aziendais;
- 10) promoção de vendas e administração de negócios;
- 11) defesa, recursos e outros serviços da mesma natureza, na órbita administrativa, estatal paraestatal;
- 12) técnica de publicidade em geral, especialmente nas empresas onde atuem;
- 13) assessoria fiscal e assistência administrativa de empresas ou escritórios contábeis;
- 14) mecanização de serviços contábeis e aziendais;
- 15) análise de riscos e da política aziendal de preços;
- 16) controle contábil de almoxarifados;
- 17) avaliação de acervos;
- 18) projetos e estudos de operações financeiras, quando se refiram à entidade sob seu controle.

Capítulo IV

Atribuição e Competência dos Contabilistas

"Art. 5º - São atribuições privativas de qualquer contabilista legalmente habilitado:

- 1) levantamento de balanços;
- 2) cálculos comerciais, financeiros e de custos;
- 3) organização de planos de contas;
- 4) organização de quadros administrativos;
- 5) exame de caixas e bancos; avaliações de débito e crédito;
- 6) assistência aos órgãos dirigentes da empresa;
- 7) conferência de contas a receber e contas a pagar;
- 8) exame de comprovantes;
- 9) exame de gastos de qualquer espécie para coordenação dos lançamentos respectivos;
- 10) prestação, acertos e ajustes de contas em geral;
- 11) índices contábeis (todas as formas de contabilidade);
- 12) orçamentos financeiros e de custos de exportação e importação;
- 13) orçamento de caixa, isto é, apuração dos controles de "caixa" e que digam respeito ao funcionamento da empresa;
- 14) análise de custos da produção e da rentabilidade;
- 15) conferência contábil de estoques;
- 16) reconciliação de contas em geral;
- 17) confecções de extratos de contas de qualquer natureza ou de qualquer tipo de contabilidade;
- 18) cálculos de reservas de fundos e provisões, de avaliações, depreciações e amortizações;
- 19) apuração e distribuição de lucros;
- 20) investigações em matéria contábil;
- 21) análise dos serviços que digam respeito aos gastos da empresa;
- 22) encerramento de escritas ou contabilidade;
- 23) tomada de contas;
- 24) análise das disfunções contábeis, financeiras e patrimoniais;
- 25) análise da situação financeira, reditual e azidental;
- 26) análise industrial dos preços (contabilidade de custos);
- 27) contadoria seccional das repartições;
- 28) quaisquer outros serviços relacionados com os serviços contábeis, não mencionados nos itens acima;

Parágrafo único - Os serviços mencionados nos itens: 7, 8, 9, 11, 15, 16, 20, 21, 23, 24, 25 e 26 não poderão ser executados pelos Técnicos em Contabilidade da qual não sejam titulares.

Capítulo V

Atribuição e Competência dos Contadores

"Art. 6º - São atribuições privativas de contadores diplomados (inclusive "Bachareis em Ciências Contábeis" e, como tais, inscritos como contadores), e dos contadores amparados pelas disposições do art. 2º do Decreto-Lei nº 21033, de 8.02.1932, além das referidas no parágrafo único do artigo 5º:

- 1) exames de escrita, em qualquer campo de atividade profissional, inclusive perícias extrajudiciais e tidas como inspeções normais em qualquer tipo de contabilidade, mesmo quando forem efetuadas por órgãos da "Administração Pública";
- 2) peritagens simples;
- 3) exame de escritas em autarquias e entidades paraestatais;
- 4) exames extrajudiciais de qualquer natureza, quando se destinarem à apuração de haveres e de qualquer situação da entidade atingida;
- 5) determinação de capacidade econômico-financeira das empresas, nos conflitos trabalhistas e de tarifas;
- 6) assistência aos Comissários nas Concordatas e aos Síndicos, nas Falências;
- 7) assistência aos liquidantes de qualquer massa ou acervo;
- 8) verificação de haveres para levantamento do Fundo de Comércio;
- 9) exames e perícias para constituição, transformação e liquidação de sociedades de qualquer natureza;
- 10) auditoria pública do Estado, nela compreendida e feita para ou nos Tribunais de Contas, Federal, Estaduais e Municipais;
- 11) assistência aos Conselhos Fiscais das Sociedades por Ações;
- 12) auditoria de balanços, de contabilidade, de peças contábeis e a auditoria analítica, compreendendo-se como tais serviços, exame sistemático dos registros patrimoniais das empresas e entidades, através de pesquisas, interpretações, orientação e pareceres, como também investigações de caráter financeiro e contábil;
- 13) elaboração de certificados de exatidão de balanços, de contabilidade e peças contábeis, em forma de auditoria, inclusive cessão, fusão, incorporação e desincorporação de empresas;
- 14) perícias judiciais de qualquer natureza, que envolvam matéria contábil;
- 15) regulações e liquidações judiciais e extrajudiciais de avarias grossas ou comuns;
- 16) verificação de haveres;
- 17) quaisquer outros exames, apurações, investigações e perícias judiciais;
- 18) pareceres, laudos e estudos em matéria fiscal e que envolvam problemas de contabilidade e fiscais;
- 19) estudos sobre sistemas de contabilidade de qualquer natureza;
- 20) estudos sobre formas e planos de financiamento.

3.5. RESOLUÇÃO Nº 317/72 DE 14.01.1972

O Conselho Federal de Contabilidade, no exercício de suas atribuições legais e regimentais:

Considerando que o exercício de atividade relacionada à auditoria contábil constitui prerrogativa do contador legalmente habi-

litado;

Considerando que por força da evolução registrada em diversos setores da vida econômico-financeira do País, especialmente nos jurisdictions ao mercado ao mercado de capitais, a problemática relativa à auditoria independente vem assumindo importância decisiva e posição especial, o que de sua vez reclama a edição de normas disciplinares em condições de lhe oferecerem regência adequada;

Considerando que por serem os Conselhos de Contabilidade os titulares da competência legal para disciplinar "in genere", o exercício da profissão de contabilista, detêm, por via natural de consequência, a atribuição para "in specie", regular as atividades que constituem suas prerrogativas, RESOLVE:

Art. 1º - Para fins de credenciamento junto a entidades públicas ou privadas, poderá inscrever-se como auditor independente:

I - o contador ou seu equiparado legal;

II - o escritório de contabilidade organizado de acordo com o disposto no art. 1º, III, "a", da Resolução CFC nº 302/71 e revestido da forma civil.

Parágrafo único - para os fins desta Resolução, considera-se auditor independente o contador que, individualmente ou como integrante de escritório de contabilidade, realiza tarefas típicas de auditoria, sem vínculo de emprego ou qualquer relação de dependência para com a entidade auditada.

3.6. RESOLUÇÃO Nº 220/72 DO BANCO CENTRAL DO BRASIL DE 10.05.1972.

Capítulo I

Da Auditoria

I - Será obrigatória a auditoria por auditores contábeis independentes, registrados na forma deste Regulamento, para os documentos a que se refere a letra "a" do item VI, do Anexo à Resolução nº 88, de 30.01.68 (Balanço Geral, Demonstração do Resultado do Exercício, Demonstrativo de Lucros e Perdas ou Prejuízos em suspenso e Notas Explicativas da Diretoria), bem como para outras peças e demonstrativos contábeis que o Banco Central venha a exigir, e para as atualizações aludidas no item VIII daquele Anexo. Estas atualizações deverão efetivar-se, no mínimo com periodicidade anual;

II - Para realização da auditoria obrigatória referida no item anterior, deverão ser observados uniformemente "NORMAS GERAIS DE AUDITORIA" e "PRINCÍPIOS E NORMAS DE CONTABILIDADE", na conformidade de regulamentação a ser baixada pelo Banco Central, visando sua implementação, codificação e aperfeiçoamento.

Capítulo II

Do Registro de Auditores

III - O Banco Central do Brasil, para todos os fins previstos na Lei nº 4.728, de 14.07.1965, e neste regulamento, poderá registrar como auditores independentes, desde que satisfeitas as condições aqui previstas, pessoas físicas ou jurídicas, estas constituídas sob a forma de sociedade civil personificada, com o exclusivo objeto de prestação de serviços de auditoria, admitidos, subsidiariamente, apenas serviços contábeis correlatos.

3.7, CIRCULAR N.º 178/72 DO BANCO CENTRAL DO BRASIL, DE 11.05.1972

Comunicamos que a Diretoria do Banco Central do Brasil, em sessão de 11.05.1972, tendo em vista o disposto na Resolução n.º 220, de 10.05.1972, resolveu baixar as seguintes normas relativas ao registro de Auditores Independentes junto ao Banco Central do Brasil.

I - poderá requerer, ao Banco Central do Brasil, registro de Auditor Independente o bacharel em ciências contábeis ou seu equiparado legal que comprove, cumulativamente:

- a) registro em Conselho Regional de Contabilidade há pelo menos três anos, bem como registro no Cadastro Especial de Auditores Independentes, nos termos das normas baixadas pelo Conselho Federal de Contabilidade;
- b) ter exercido no território nacional, por prazo não inferior a cinco anos, efetivas atividades de Auditor Independente, por conta própria ou em empresa de auditoria contábil, ocupando cargo de alto nível de responsabilidade técnica;
- c) manter, devidamente legalizado, escritório profissional com instalações reconhecidamente próprias para o exercício das atividades de auditoria.

II - o prazo referido na alínea "b" do item anterior poderá ser reduzido para três anos, desde que o interessado comprove o que se contém na alínea "a" deste item; outrossim, a exigência contida na mesma letra "b" retro será dispensada se atendidas, cumulativamente, as duas condições abaixo:

- a) conclusão, com aproveitamento, em nível de pós-graduação, de curso de auditoria externa, para área de mercado de capitais, ministrado por Faculdade ou Instituição competente de alto nível;
- b) exercício, por prazo não inferior a cinco anos — com comprovação de experiência em trabalhos de auditoria — de cargo de diretor de Departamento de Contabilidade, de Departamento de Auditoria Interna, Controlador ou gerente Financeiro em empresa pública, sociedade de economia mista ou privada, conceituada de grande porte pelo Banco Central do Brasil, ou ainda cargo de direção, de chefia ou de assessoria em serviços técnicos de contabilidade em repartição fazendária da União, Estados ou Municípios e suas autarquias econômicas.

3.8, INSTRUÇÃO N.º 04/78 DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS DE 24.10.1978

Registro, suas Categorias e Condições

I - O auditor Independente, para exercer atividades no mercado de valores mobiliários de acordo com as leis n.ºs. 6.385 e 6.404, de 7 e 15 de dezembro de 1976, respectivamente, estará sujeito a registro na Comissão de Valores Mobiliários, regulado pelas presentes Normas.

II - O registro de Auditor Independente na Comissão de Valo-

res Mobiliários é privativo do Contador ou equiparado legal e da sociedade civil constituída exclusivamente para prestação de serviços profissionais de auditoria e demais serviços inerentes à profissão de Contador registrados em Conselho Regional de Contabilidade, e que satisfaçam às condições constantes destas Normas,

.....

BIBLIOGRAFIA

- ALOE, Armando — Contabilidade Comercial. 2 ed., São Paulo, Atlas, 1969, p. 216, 223, 226, 245.
- ALOE, Armando — Contabilidade Geral e Aplicada. 5 ed., São Paulo, Atlas, 1970, p. 50-53.
- ANTHONY, R. N. — Contabilidade Gerencial. 1 ed., São Paulo, Atlas, 1970, p. 17-26, 191, 211-12.
- ANTHONY, R. e HEKIMIAN, J. — Controle de Custos de Operações. São Paulo, Brasiliense, 1974, p. 9-11.
- BIERMAN, Harold Jr. e DREBIN, Allan R. — Managerial Accounting. 2 ed., New York, Collier - Macmillan, 1972, p. 293-310.
- BOUCHER, H. — Estudos de Imposto de Renda e Contabilidade. 1 ed., São Paulo, Freitas Bastos, 1950, p. 12, 246-58.
- CARNEIRO, Erymã — O Balanço Fiscal no Direito e na Contabilidade. Rio de Janeiro, s. ed., 1950, p. 16-23, 37.
- CARNEIRO, Erymã — Aspectos Fiscais da Contabilidade. Rio de Janeiro, Ed. Financeiros, 1960, v. 6, p. 28.
- D'AURIA, Francisco — Contabilidade Industrial. 7 ed., São Paulo, Ed. Nacional, 1944, p. 97-103, 221-22.
- D'AURIA, Francisco — Contabilidade Mercantil. 7 ed., São Paulo, Ed. Nacional, 1946, p. 23-24.
- D'AURIA, Francisco — Cinquenta Anos de Contabilidade 1903-1953. São Paulo, Siqueira, 1953, p. 12.
- D'AURIA, Francisco — Primeiros Princípios de Contabilidade de Pura. São Paulo, Ed. Nacional, 1959, p. 5, 46, 82.
- DEARDEN, John — Análise de Custos e Orçamento nas Empresas. 3 ed., Rio de Janeiro, Zahar, 1976, p. 13.
- EDEY, Harold C. — Introdução à Contabilidade Superior. Rio de Janeiro, Zahar, 1970, p. 11-12.
- EGBERT, James C. — Prática Comercial Norte Americana. Rio de Janeiro, W. M. Jackson, 1943, v. 7, p. 1865-67.
- Equipe Professores da USP — Contabilidade Introdutória. 1 ed., São Paulo, Atlas, 1971, p. 23-31, 288-300.

- FERREIRA, Rogério Fernandes — Balanços: estudo e interpretação. 2 ed., Lisboa, Ática, 1967, v. 1, p. 11-16, 35-37, 132-36, 138-41, 190-96.
- FRANCO, Ademar — Aspectos Fiscais do Balanço. 1 ed., São Paulo, Atlas, 1978, p. 21-30, 37-43.
- FRANCO, Hilário — Contabilidade Geral. 16 ed., São Paulo, Atlas, 1969, p. 69-71, 74-90.
- FRANCO, Hilário — Contabilidade Geral. 20 ed., São Paulo, Atlas, 1979, p. 43, 175, 183-239, 341-44.
- GRAY, J. e KENNETH, S.J. — Contabilidade e Administração. 1 ed., São Paulo, McGraw Hill, 1977, p. 5-6, 557-567.
- HENDRIKSEN, E.S. — Accounting Theory. Homewood, D. Irwin, 1974, p. 22-56, 104-5.
- HERRMANN Jr, Frederico - Contabilidade Superior. 7 ed., São Paulo, Atlas, 1967, p. 169-82.
- IUDÍCIBUS, Sérgio — Contabilidade Gerencial. 1 ed., São Paulo, Atlas, 1976, p. 13-16, 43, 288-90.
- IUDÍCIBUS, Sérgio — Análise de Balanços. 2 ed., São Paulo, Atlas, 1978, p. 172-93.
- IUDÍCIBUS, S., MARTINS, E. e GELBKE, E.R. — Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações. 1 ed., São Paulo, Atlas, 1979, p. 36-52, 410-18.
- IUDÍCIBUS, Sérgio — Teoria da Contabilidade. 1 ed., São Paulo, Atlas, 1980, p. 16, 29-41, 299, 338-50.
- JAEDICKE, R. K. e SPROUSE, R. T. — Fluxos Contábeis: Rendidas, Fundos e Capital. 1 ed., São Paulo, Atlas, 1974, p. 24.
- KEMP, P.S. — Contabilidade para o Gerente. 1 ed., São Paulo, Brasiliense, 1973, p. 27-28, 31.
- KESTER, Roy B. — Contabilidad: Teoria y Practica. Trad. de la tercera edición norte americana por Angel Andony Sons, 2 ed., Barcelona, Ed. Labor, 1954, v. 1, p. 5-6 v. 3, p. 356-59.
- KLEIN, T. C. — Contabilidade para Economistas e Advogados. Rio de Janeiro, Ed. Aurora, 1958, p. 5, 41-56.

- LAIR, Louis — Analisis de Balances Industriales y Financieros. Trad. Wenceslao Millon Fernandez. Madrid, Ed. Aguillar, 1952, Cap. IV e Apêndices A e G.
- LEONE, George S. G. — Custos um Enfoque Administrativo. 2 ed., Rio de Janeiro, FGV, 1974, v. 1, p. 5-25.
- LI, David H. — Contabilidade Gerencial. Trad. Danilo A. Nogueira. São Paulo, Atlas, 1977, p. 568.
- MARTINS, Elizeu — Contribuição à Avaliação do Ativo Intangível. São Paulo, FEA/USP, 1972, p. III, introdução.
- MARTINS, Elizeu — Contabilidade de Custos. 1 ed., São Paulo, Atlas, 1978, p. 17-24.
- MARTINS, Elizeu — Análise da Correção Monetária das Demonstrações Financeiras. 1 ed., São Paulo, Atlas, 1980, p. 139.
- MAUTZ, R. K. — Princípios de Auditoria. 1 ed., São Paulo, Atlas, 1976, v. 2, p. 645-56.
- MCCULLERS, L. D. e VAN DANIKER, R. P — Introdução à Contabilidade Financeira. Rio de Janeiro, Interciência, 1978, p. 4.
- MYER, John N. — Análise das Demonstrações Financeiras. 1 ed., São Paulo, Atlas, 1973, p. 23-32.
- PATON, W. A. — Manual do Contador. Trad. de Enrique Martinez e Teodoro Ortiz, México, Ed. Hispano-Americana, 1947, p. 30-35, 69-71.
- PEDREIRA, José Luiz Bulhões — Imposto de Renda. Rio de Janeiro, APEC, 1969, p. 4.19, 4.25, 4.32, 6.27, 6.28, 6.30-34.
- QUILICI, Frediano — Leituras em Administração Contábil e Financeira. 1 ed., Rio de Janeiro, FGV, 1973, p. 5-53.
- WILKEN, Edgard — Contabilidade Geral. 2 ed., Rio de Janeiro, Ed. Aurora, 1955, p. 11-12, 19-22, 278-99.

ARTIGOS

- BOUCINHAS, José da Costa — Princípios de Contabilidade. Revista Brasileira de Contabilidade, Rio de Janeiro, 74-75, out/dez. 1977.
- CAMARGO, Yuel Alves de — O Contabilista e as Prerrogativas Profissionais. Revista Brasileira de Contabilidade, Rio de Janeiro, 66-75, jan/mar. 1977.
- CASSANDRO, Paolo Emilio — Perspectivas dos Estudos de Contabilidade na Itália. Revista Paulista de Contabilidade, São Paulo, 3-9, 1975.
- Conselho Federal de Contabilidade — Normas da Profissão do Contabilista - Legislação e Resoluções, Rio de Janeiro, 1971.
- CRUZ Filho, Manuel Ribeiro da — Encontro sobre a Lei das S.A.. Revista Brasileira de Contabilidade, Rio de Janeiro, 6-12, jul/set. 1978.
- FERNÁNDEZ, Eduardo Garcia — O livro de Apuração do Lucro Real. Revista Brasileira de Contabilidade, Rio de Janeiro, 70-73, jul/set. 1978.
- FREITAS, Annibal de — Valorização Profissional do Contabilista. Revista Brasileira de Contabilidade, Rio de Janeiro, 37, jan/mar. 1980.
- GHERRIZE, Miguel R. — Correção Monetária das Demonstrações Financeiras à Base dos Índices de Preço. Publicação da Arthur Andersen & Co., São Paulo, 1966.
- HORNGREN, Charles T. — Accounting for Management Control. 3 ed., New Jersey, Printice-Hal, 3-15, 1974.
- IAIB - Auditoria Externa Independente — Legislação e Normas Complementares, São Paulo, 1979.
- Instituto dos Contadores Públicos do Brasil — Normas de Auditoria e Normas Disciplinadoras da Escrituração e da Elaboração de Balanço, São Paulo, 1966.
- IUDÍCIBUS, Sérgio e MARTINS, Elizeu — Contabilidade e Flutuações de Preços. Revista Brasileira de Contabilidade, Rio de Janeiro, 26-35, jan/mar. 1980.

- IUDÍCIBUS, Sérgio — Rumo a uma Escola Brasileira de Contabilidade. Boletim do Auditor Independente, São Paulo, (26): 3-5, jul. 1980.
- KANITZ, S. C. — Pesquisas em Contabilidade. Revista Brasileira de Contabilidade, (32): 34-35, jan/mar. 1980.
- LATORRACA, Nilton — O Regime de Competência perante a Legislação do Imposto de Renda. Boletim do Auditor Independente, São Paulo, 1-6, set. 1980.
- LEIS, Decretos, etc. Novo Código Tributário Alemão. Trad. de Alfred J. Schmid e outros. Rio de Janeiro/São Paulo, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, Forense, 58, 1978.
- LOPES DE SÁ, Antonio — Mistificação dos Balanços e Contabilidade Desonesta. Revista do Conselho Regional de Contabilidade, Rio Grande do Sul, 11, abr. 1977.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa — Aspectos do Direito Tributário na Profissão do Contabilista e Exame de alguns problemas Tributários da Atualidade. Revista dos Tribunais, São Paulo, 50 (313): 20-32, nov. 1961.
- PANTALEÃO, Milton José — A Contabilidade e o Imposto. Revista do Conselho Regional de Contabilidade, Rio Grande do Sul, 12-13, abr. 1977.
- PASSOS, Luiz A. P. — Decreto Lei nº 1.733, Diferimento de Variações Cambiais. Publicação da Arthur Andersen S/C, São Paulo, 1980.
- Revista Brasileira de Contabilidade. (33): 51, abr/jun. 1980.
- ROSAS, Rosas — Responsabilidade Legal dos Contabilistas. Revista dos Tribunais, São Paulo, 59(420): 38-40, out. 1970.
- SANTI, P. A. — Mudanças da Nova Lei das Sociedades Anônimas. Publicação da Arthur Andersen & Co., em reprodução do artigo publicado em O Estado de São Paulo de 26 de dezembro de 1976.
- TEIXEIRA, Domingos Xavier — Contabilização das Imobilizações Técnicas. Revista Brasileira de Contabilidade, Rio de Janeiro, 42-46, jul/set. 1977.

LEIS, DECRETOS E DECRETOS-LEI

Lei nº 556, de 25.06.1850 - Código Comercial Brasileiro.

Decreto nº 17.329, de 28.05.1926 - Ensino Comercial.

Decreto nº 20.158, de 30.06.1931 - Ensino Comercial.

Decreto nº 21.033, de 08.02.1932 - Ensino Comercial.

Decreto-Lei nº 1.168, de 22.03.1939 - Imposto de Renda.

Decreto-Lei nº 2.627, de 26.09.1940 - Lei das Sociedades
por Ações.

Decreto-Lei nº 4.178, de 13.03.1942 - Imposto de Renda.

Decreto-Lei nº 5.844, de 23.09.1943 - Imposto de Renda.

Decreto-Lei nº 6.141, de 28.12.1943 - Ensino Comercial.

Decreto-Lei nº 7.988, de 22.09.1945 - Ensino Comercial.

Decreto-Lei nº 8.191, de 20.11.1945 - Ensino Comercial.

Decreto-Lei nº 9.295, de 27.05.1945 - Legislação Profissional

Decreto nº 24.239, de 02.12.1947 - Imposto de Renda.

Lei nº 2.811, de 02.07.1956 - Legislação Profissional.

Lei nº 3.384, de 28.04.1958 - Legislação Profissional.

Decreto nº 58.400, de 10.05.1966 - Imposto de Renda.

Decreto nº 61.083, de 27.07.1967 - Imposto de Renda.

Decreto-Lei nº 401, de 30.12.1968 - Imposto de Renda.

Decreto-Lei nº 403, de 23.01.1969 - Imposto de Renda.

Decreto-Lei nº 1.260, de 26.02.1973 - Imposto de Renda.

Decreto-Lei nº 1.350, de 24.10.1974 - Imposto de Renda.

Decreto-Lei nº 1.370, de 09.12.1974 - Imposto de Renda.

Decreto nº 76.186, de 02.09.1975 - Imposto de Renda.

Lei nº 6.297, de 15.12.1975 - Imposto de Renda.

Lei nº 6.321, de 14.04.1976 - Imposto de Renda.

Lei nº 6.385, de 07.12.1976 - Comissão de Valores Mobiliá-
rios.

Lei nº 6.404, de 15.12.1976 - Lei das Sociedades por Ações.

Decreto-Lei nº 1.598, de 26.12.1977 - Imposto de Renda.

Decreto-Lei nº 1.730, de 17.12.1979 - Imposto de Renda.

Decreto-Lei nº 1.733, de 20.12.1979 - Imposto de Renda.

NORMAS DO BANCO CENTRAL DO BRASIL

Resolução nº 220, de 10.05.1972 - Legislação Profissional.
Circular nº 178, de 11.05.1972 - Legislação Profissional.
Circular nº 179, de 11.05.1972 - Normas e Auditoria e de
Contabilidade.

NORMAS DO BANCO NACIONAL DA HABITAÇÃO

Resolução da Diretoria nº 66, de 17.01.1974 - Normas de
Contabilidade.

NORMAS DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS

Instrução nº 01, de 27.04.1978 - Normas e Procedimentos pa
ra Contabilização e elaboração de Demonstrações Finan-
ceiras.
Instrução nº 04, de 24.10.1978 - Normas para o Registro de
Auditores Independentes.

RESOLUÇÕES DO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE

Nº 09, de 26.11.1948 - Registro de Contabilistas.
Nº 94, de 04.01.1958 - Escrituração de Livros Fiscais.
Nº 96, de 10.05.1958 - Estabelece Categorias Profissionais.
Nº 107, de 13.12.1958 - Define os Serviços de Contabilida-
de e estabe^{lece} Prerrogativas Profissionais.
Nº 317, de 14.01.1972 - Dispõe sobre a Inscrição de Audi-
tor Independente.

PARECERES NORMATIVOS DO MINISTÉRIO DA FAZENDA

- Nº 194, de 27.07.1970 - Livro Registro de Compras.
- Nº 209, de 30.07.1970 - Imóvel recebido em doação.
- Nº 347, de 08.10.1970 - Processo de Escrituração Contábil.
- Nº 492, de 02.12.1970 - Preço de Mercadoria Inventariada.
- Nº 229, de 10.03.1971 - Remuneração Sócios, Diretores e Administradores.
- Nº 245, de 11.03.1971 - Contabilização de Ações Bonificadas.
- Nº 364, de 19.05.1971 - Contabilização de Depreciação, Amortização e Exaustão.
- Nº 758, de 29.09.1971 - Contabilização do F.G.T.S.
- Nº 70, de 10.02.1972 - Contabilização do I.C.M.
- Nº 63, de 30.05.1975 - Resultados de Transações Eventuais.
- Nº 104, de 12.09.1975 - Limites de Amortização.
- Nº 107, de 22.09.1975 - Dedutibilidade de Impostos e Taxas.
- Nº 123, de 30.09.1975 - Contabilização da Provisão para Devedores Duvidosos.
- Nº 100, de 29.12.1977 - Correção Monetária de Imóveis pertencentes a Empresas Imobiliárias.
- Nº 16, de 13.03.1978 - Correção Monetária do Ativo Imobilizado.
- Nº 22, de 27.03.1978 - Contabilização do saldo credor da Correção Monetária.
- Nº 23, de 28.03.1978 - Escrituração Contábil.
- Nº 27, de 30.03.1978 - Reservas excedentes do Capital.
- Nº 32, de 05.04.1978 - Provisão para Devedores Duvidosos.
- Nº 33, de 05.04.1978 - Obrigatoriedade da Correção Monetária.
- Nº 95, de 30.10.1978 - Impedimento da Correção Monetária nos Balanços Intermediários.
- Nº 96, de 31.10.1978 - Exclusões do Lucro Líquido.
- Nº 97, de 31.10.1978 - Espécies de Escrituração previstas na legislação do Imposto de Renda.
- Nº 100, de 30.11.1978 - Dedutibilidade de Bens do Ativo Imobilizado até certo limite.

- Nº 102, de 14.12.1978 - Conceituação de Lucro Líquido e ajustes permitidos.
- Nº 104, de 21.12.1978 - Formação da Provisão do I.C.M.
- Nº 108, de 28.12.1978 - Correção Monetária do Balanço.
- Nº 06, de 26.01.1979 - Avaliação de Estoques.
- Nº 48, de 21.08.1979 - Contabilização dos Incentivos Fiscais.
- Nº 51, de 17.09.1979 - Apuração de Ganhos e Perdas de Capital.
- Nº 52, de 18.09.1979 - Avaliação de Investimentos em Sociedades Coligadas ou Controladas.
- Nº 57, de 16.10.1979 - Escrituração Contábil.
- Nº 70, de 05.12.1979 - Conceito de "bens de consumo eventual".
- Nº 03, de 28.01.1980 - Classificação do Ativo para fins de Correção Monetária.
- Nº 07, de 07.03.1980 - Provisão para Férias.
- Nº 13, de 09.04.1980 - Lucro Líquido do exercício, lucro real e lucro da exploração.
- Nº 20, de 30.05.1980 - Direitos sobre custos de bens do ativo imobilizado.

INSTRUÇÕES NORMATIVAS DO MINISTÉRIO DA FAZENDA

- Nº 51, de 03.11.1978 - Disciplina procedimentos de apuração da receita de vendas e serviços.
- Nº 71, de 29.12.1978 - Estabelece normas a serem observadas na Correção Monetária das contas do ativo permanente e do patrimônio líquido.
- Nº 84, de 20.12.1979 - Estabelece normas para apuração e tributação do lucro nas atividades de compra e venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis.