

SELEÇÃO DE PARECERES

2003-2007

CÂMARA TÉCNICA DO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE

2ª Edição
revisada e ampliada

**SELEÇÃO DE PARECERES
CÂMARA TÉCNICA DO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE
2003-2007**

PUBLICAÇÃO DO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE

SAS Quadra 5 - Bloco "J" - Ed. CFC

Fone: (61) 3314 9600 / Fax: (61) 3322 2033

Cep: 70070-920 - Brasília-DF

Site: www.cfc.org.br

E-mail: cfc@cfc.org.br

**Tiragem: 10 mil exemplares - Distribuição gratuita
2ª Edição - 2008**

**REVISÃO: MARIA DO CARMO NÓBREGA
DIAGRAMAÇÃO E CAPA: MARCUS HERMETO**

Edição sob responsabilidade de:

**MARIA CLARA CAVALCANTE BUGARIM
Presidente do Conselho Federal de Contabilidade**

**NELSON MITIMASA JINZENJI
Vice-presidente Técnico**

**Equipe Técnica Responsável:
CELIA SCHWINDT - COORDENADORA DA VICE-PRESIDÊNCIA TÉCNICA
HELIO JOSÉ CORAZZA – CONTADOR**

FICHA CATALOGRÁFICA

Conselho Federal de Contabilidade

Seleção de pareceres: 2003 – 2007: Câmara Técnica do Conselho Federal de Contabilidade/ Conselho Federal de Contabilidade. – 2. ed., rev. e ampl. -- Brasília: CFC, 2008.

279 p.

ISBN: 978-85-85874-13-1

1. Pareceres - Contabilidade. 2. Câmara Técnica. I. Título.

CDU – 657(083.74)

ÍNDICE DOS PARECERES TÉCNICOS

Ordem Cronológica

Apresentação.....	13
01/03 – Realização de Cálculo de Liquidação de Sentença	19
03/03 – Livro Balancetes Diários e Balanços – Novo Código Civil	21
05/03 – Questionamentos – Cooperativas, Sindicatos e Entidades sem Finalidade de Lucros	23
06/03 – Reserva Legal de Entidades Cooperativas – Utilização	27
12/03 – Escrituração por Partida Simples ou Dobrada – Método	30
15/03 – Validade das Demonstrações Contábeis – Licitação Pública	32
16/03 – Plano de Contas Padrão da ANS – Cooperativa de Trabalho Médico	36
17/03 – Prerrogativa Profissional – Assuntos Diversos	38
18/03 – Prerrogativa Profissional – Auditoria Contábil	41
19/03 – Publicação do Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultados	42
20/03 – Divulgação de Balanços Patrimoniais pela Internet – Legalidade	43
21/03 – Reavaliação de Ativos – Capitalização	43
24/03 – Livro Diário – Prazo para Autenticação	44
25/03 – Assinatura Eletrônica de Demonstrações Contábeis – Normatização	49
29/03 – Diversos Questionamentos Contábeis	51
30/03 – Princípio da Competência – Aplicação	59
31/03 – Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF – Guia Contábil	62
32/03 – Contribuição Previdenciária – Responsável pelo Recolhimento	63
33/03 – Fundação – Questão Tributária	64
34/03 – Serviços Profissionais Contratados – Interpretação e Entendimento Técnico	66
35/03 – Escrituração – Responsabilidade do Contador – Código Civil	67
37/03 – Comitê de Auditoria	69
38/03 – Crédito de IPI na Aquisição de Matéria-Prima	72
39/03 – Aspectos Contábeis de Escrituração – Código Civil Brasileiro	74
41/03 – Contribuição Previdenciária – Entidades sem Finalidade de Lucros	76
42/03 – Tributos Objeto de Refinanciamento – Registro Contábil	79
43/03 – Retificação de Lançamentos, Reprocessamento da Escrituração – Procedimentos	81
44/03 – Balanço de Abertura – Licitação	83
45/03 – Balanço Patrimonial e Demonstrações Contábeis – Prazo – Licitação	87
46/03 – Planos ou Projetos de Viabilidade	90
50/03 – Arrendamento Mercantil – Conflito com a Legislação Tributária	92

51/03 – Firma Mercantil Individual – Código Civil	94
01/04 – Subvenções Recebidas – Forma de Registro	95
02/04 – Auditoria Externa – Obrigatoriedade de Contratação pelas OSCIP´s	98
03/04 – Quadro de Recurso e de Aplicação de Capital do PPA – Prefeitura Municipal	103
04/04 – Parecer do Conselho Fiscal – Competência Técnico-profissional	105
05/04 – Empresas Imobiliárias – Conflitos com a Legislação Tributária	107
06/04 – Passivo a Descoberto – Critérios para Fixação do Preço das Ações	112
07/04 – Parecer do Auditor Independente – Proposta de Alteração	115
08/04 – Auditoria Independente – Independência do Auditor – Possível Conflito	116
09/04 – Cooperativas Habitacionais – Critérios Contábeis Aplicáveis	118
10/04 – Patrimônio Líquido e Patrimônio Social – Fundações	121
11/04 – Insubstância Ativa – Interpretação do Conceito Contábil	124
12/04 – Fundo de Investimento em Ações – Conversão de Quotas	128
13/04 – Balanço Patrimonial – Passivo Circulante Igual a Zero – Análise	130
15/04 – Cooperativas Habitacionais – Peculiaridades	132
16/04 – Princípios da Competência e da Prudência	136
17/04 – Rodízio de Auditores Independentes em Sociedades Cooperativas	138
18/04 – Cooperativas de Trabalho – Taxa Administrativa	141
19/04 – Arrendamento Mercantil – Conflito com a Legislação Tributária	143
20/04 – Norma Internacional de Contabilidade – Concurso	146
21/04 – Consolidação das Demonstrações Contábeis de Empresas de Capital Fechado	147
22/04 – Partidos Políticos e Candidatos – Prestação de Contas	149
25/04 – Balanço Patrimonial e do Resultado Econômico – Novo Código Civil	152
27/04 – Entidades Imobiliárias – Conflito com a Legislação Tributária	156
28/04 – Livro Diário de Órgãos Públicos – Obrigatoriedade de Registro	160
29/04 – Documentação nas Organizações Contábeis – Abandono pelos Clientes	164
35/04 – Atividade Compartilhada	167
36/04 – Patrimônio Líquido e Patrimônio Social – Fundações	172
37/04 – Cooperativas de Trabalho Médico – Parcelamento de ISS	175
38/04 – Plano de Contas da Agência Nacional de Saúde – ANS	178
39/04 – Financiamento em Moeda Estrangeira – Contabilização de Juros	180
40/04 – Auditoria Independente – Obrigatoriedade de Contratação – Banco do Povo	181
41/04 – Quadro de Recurso e de Aplicação de Capital do PPA – Prefeitura Municipal	183
42/04 – Extravio de Documentação	186
43/05 – Auditoria Independente – Diretor Tecnicamente Qualificado	188
44/05 – Perito Contábil – Produção de Prova	190
45/05 – Normas Técnicas e de Fiscalização – Outros Órgãos Reguladores	191

46/05 – Livros Balancetes Diários e Balanços – Código Civil	194
47/05 – Comercialização de Vale-transporte	197
49/05 – Contas de Compensação e Balanço Geral	198
54/05 – Ações Preferenciais – Concurso Público	201
55/05 – Escrituração Contábil em Forma Eletrônica – Certificado e Assinatura Digital	203
57/05 – Guarda de Informações Contábeis	206
58/05 – Escrituração Contábil em Forma Eletrônica – Obrigatoriedade	209
59/05 – Mudança de Prefeitos – Assinatura de Balanços	211
60/05 – Escrituração Contábil em Forma Eletrônica – Assinatura Digital	213
61/05 – Contribuição Previdenciária – Contabilização de Gratuidade	216
67/05 – Balanço de Abertura – Documentação Contábil, Fiscal e Trabalhista Desaparecida	219
68/05 – Liquidação Extrajudicial – Termo de Arrecadação de Livros e Documentos	221
69/05 – Escrituração Contábil em Forma Eletrônica	223
70/05 – Escrituração Contábil em Forma Eletrônica	226
71/05 – Correção de Todos os Registros Contábeis, Demonstrações e Livro Diário	229
72/05 – Orçamento de Conselho de Profissão Regulamentada	230
73/05 – Educação Profissional Continuada Voluntária	232
76/05 – Transporte de Empregados – Cofins – Lei nº. 10.833/03	233
77/05 – Ativo Diferido – Prestação de Contas do FGTS	234
78/05 – Doações para Investimentos e Receitas de Custeio nas Entidades Sem Finalidade de Lucros ...	237
79/05 – Faturamento Antecipado de Venda para Entrega Futura	240
80/05 – Sistema de Custeio por Absorção e o Princípio da Competência	242
92/05 – Reavaliação de Ativos Negativa	244
93/05 – Auditoria Independente – Contratação por Licitação em Pregão	245
94/05 – Subvenção – Cooperativa de Consumo	246
95/05 – Auditoria Independente – Obrigatoriedade em Entidade de Fins Filantrópico	249
97/05 – Escrituração Contábil de Forma Eletrônica – Certificado e Assinatura Digital	251
99/05 – Escrituração Contábil – Obrigatoriedade	253
100/05 – Peritos Contábeis e a Justiça Federal	255
107/05 – Escrituração Contábil em Forma Eletrônica – Livro Diário	256
108/05 – Prestação de Serviços Contábeis – Suspensão de Execução	260
121/06 – Escrituração Contábil em Forma Eletrônica	261
126/06 – Autenticação do Livro Diário no Registro Público	263
129/06 – Custo de Mercadoria – Objeto de Transferência	265
130/06 – Natureza e Contabilização de Precatórios	270
134/06 – Contabilização do PIS e do COFINS na Importação	273
139/07 – A Autenticação do Livro Diário de Entidades sem Fins Lucrativos	274

ÍNDICE DOS PARECERES TÉCNICOS
Ordem por Assunto

EXERCÍCIO PROFISSIONAL

01/03 – Realização de Cálculo de Liquidação de Sentença	19
17/03 – Prerrogativa Profissional – Assuntos Diversos	38
18/03 – Auditoria Contábil	41
34/03 – Serviços Profissionais Contratados – Interpretação e Entendimento Técnico	66
35/03 – Escrituração – Responsabilidade do Contador – Código Civil	67
46/03 – Planos ou Projetos de Viabilidade	90
35/04 – Atividade Compartilhada	167
108/05 – Prestação de Serviços Contábeis – Suspensão de Execução	260

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE PROFISSIONAIS

NBC P 2 – NORMAS PROFISSIONAIS DO PERITO

100/05 – Peritos Contábeis e a Justiça Federal	255
--	-----

NBC P 3 – NORMAS PROFISSIONAIS DO AUDITOR INTERNO

29/03 – Diversos Questionamentos Contábeis	51
--	----

NBC P 4 – NORMAS PARA A EDUCAÇÃO CONTINUADA

73/05 – Educação Profissional Continuada Voluntária	232
---	-----

PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE

30/03 – Princípio da Competência – Aplicação	59
16/04 – Princípios da Competência e da Prudência	136
80/05 – Sistema de Custeio por Absorção e o Princípio da Competência	242

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE TÉCNICAS

NBC T 2 – DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

35/03 – Escrituração – Responsabilidade do Contador – Código Civil	67
39/03 – Aspectos Contábeis de Escrituração – Código Civil Brasileiro	74
79/05 – Faturamento Antecipado de Venda para Entrega Futura	240

NBC T 2.1 – DAS FORMALIDADES DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

03/03 – Livro Balancetes Diários e Balanços – Novo Código Civil	21
12/03 – Escrituração por Partida Simples ou Dobrada – Método	30
19/03 – Publicação do Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultados	42
24/03 – Livro Diário – Prazo para Autenticação	44
35/03 – Escrituração – Responsabilidade do Contador – Código Civil	67
39/03 – Aspectos Contábeis de Escrituração – Código Civil Brasileiro	74
28/04 – Livro Diário de Órgãos Públicos – Obrigatoriedade de Registro	160
39/04 – Financiamento em Moeda Estrangeira – Contabilização de Juros	180
46/05 – Livros Balancetes Diários e Balanços – Código Civil	194
59/05 – Mudança de Prefeitos – Assinatura de Balanços	211
69/05 – Escrituração Contábil em Forma Eletrônica	223
70/05 – Escrituração Contábil em Forma Eletrônica	226
71/05 – Correção de Todos os Registros Contábeis, Demonstrações e Livro Diário	229
99/05 – Escrituração Contábil – Obrigatoriedade	253
126/06 – Autenticação do Livro Diário no Registro Público	263
139/07 – Autenticação do Livro Diário de Entidades sem Fins Lucrativos	274

NBC T 2.2 – DA DOCUMENTAÇÃO CONTÁBIL

57/05 – Guarda de Informações Contábeis	206
67/05 – Balanço de Abertura – Documentação Contábil, Fiscal e Trabalhista Desaparecida	219
68/05 – Liquidação Extrajudicial – Termo de Arrecadação de Livros e Documentos	221

NBC T 2.3 – DA TEMPORALIDADE DOS DOCUMENTOS

15/03 – Validade das Demonstrações Contábeis – Licitação Pública	32
42/04 – Extravio de Documentação	186
57/05 – Guarda de Informações Contábeis	206
67/05 – Balanço de Abertura – Documentação Contábil, Fiscal e Trabalhista Desaparecida	219
68/05 – Liquidação Extrajudicial – Termo de Arrecadação de Livros e Documentos	221

NBC T 2.4 – DA RETIFICAÇÃO DE LANÇAMENTOS

43/03 – Retificação de Lançamentos, Reprocessamento da Escrituração – Procedimentos	81
67/05 – Balanço de Abertura – Documentação Contábil, Fiscal e Trabalhista Desaparecida	219
71/05 – Correção de Todos os Registros Contábeis, Demonstrações e Livro Diário	229

NBC T 2.5 – DAS CONTAS DE COMPENSAÇÃO

49/05 – Contas de Compensação e Balanço Geral	198
79/05 – Faturamento Antecipado de Venda para Entrega Futura	240

NBC T 2.6 – DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DAS FILIAIS

129/06 – Custo de Mercadoria – Objeto de Transferência	265
--	-----

NBC T 2.8 – DAS FORMALIDADES DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL EM FORMA ELETRÔNICA

25/03 – Assinatura Eletrônica de Demonstrações Contábeis – Normatização	49
55/05 – Escrituração Contábil em Forma Eletrônica – Certificado e Assinatura Digital	203
58/05 – Escrituração Contábil em Forma Eletrônica – Obrigatoriedade	209
60/05 – Escrituração Contábil em Forma Eletrônica – Assinatura Digital	213
69/05 – Escrituração Contábil em Forma Eletrônica	223
70/05 – Escrituração Contábil em Forma Eletrônica	226
97/05 – Escrituração Contábil de Forma Eletrônica – Certificado e Assinatura Digital	251
107/05 – Escrituração Contábil em Forma Eletrônica – Livro Diário	256
121/06 – Escrituração Contábil em Forma Eletrônica	261

NBC T 3 – CONCEITO, CONTEÚDO, ESTRUTURA E NOMENCLATURA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

NBC T 3.2 – DO BALANÇO PATRIMONIAL

06/04 – Passivo a Descoberto – Critérios para Fixação do Preço das Ações	112
10/04 – Patrimônio Líquido e Patrimônio Social – Fundações	121
13/04 – Balanço Patrimonial – Passivo Circulante Igual a Zero – Análise	130
25/04 – Balanço Patrimonial e do Resultado Econômico – Novo Código Civil	152
36/04 – Patrimônio Líquido e Patrimônio Social – Fundações	172
46/05 – Livros Balancetes Diários e Balanços – Código Civil	194
49/05 – Contas de Compensação e Balanço Geral	198
77/05 – Ativo Diferido – Prestação de Contas do FGTS	234

NBC T 3.3 – DA DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO

25/04 – Balanço Patrimonial e do Resultado Econômico – Novo Código Civil	152
--	-----

NBC T 6 – DA DIVULGAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

19/03 – Publicação do Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultados	42
20/03 – Divulgação de Balanços Patrimoniais pela Internet – Legalidade	43
29/03 – Diversos Questionamentos Contábeis	51

NBC T 7 – EFEITOS DAS MUDANÇAS NAS TAXAS DE CÂMBIO E CONVERSÃO DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

39/04 – Financiamento em Moeda Estrangeira – Contabilização de Juros	180
--	-----

NBC T 8 - DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS CONSOLIDADAS

21/04 – Consolidação das Demonstrações Contábeis de Empresas de Capital Fechado	147
---	-----

NBC T 10 – DOS ASPECTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS EM ENTIDADES DIVERSAS

NBC T 10.2 – ARRENDAMENTO MERCANTIL

50/03 – Arrendamento Mercantil – Conflito com a Legislação Tributária	92
19/04 – Arrendamento Mercantil – Conflito com a Legislação Tributária	143

NBC T 10.4 – FUNDAÇÕES

10/04 – Patrimônio Líquido e Patrimônio Social – Fundações	121
36/04 – Patrimônio Líquido e Patrimônio Social – Fundações	172
78/05 – Doações para Investimentos e Receitas de Custeio nas Entidades Sem Finalidade de Lucros ...	237

NBC T 10.5 – ENTIDADES IMOBILIÁRIAS

05/04 – Empresas Imobiliárias – Conflito com a Legislação Tributária	107
27/04 – Entidades Imobiliárias – Conflito com a Legislação Tributária	156

NBC T 10.8 – ENTIDADES COOPERATIVAS

05/03 – Questionamentos – Cooperativas, Sindicatos e Entidades sem Finalidade de Lucros	23
06/03 – Reserva Legal de Entidades Cooperativas – Utilização	27
09/04 – Cooperativas Habitacionais – Critérios Contábeis Aplicáveis	118
15/04 – Cooperativas Habitacionais – Peculiaridades	132
17/04 – Rodízio de Auditores Independentes em Sociedades Cooperativas	138
18/04 – Cooperativas de Trabalho – Taxa Administrativa	141
94/05 – Subvenção – Cooperativa de Consumo	246

NBC T 10.14 – ENTIDADES RURAIS

29/03 – Diversos Questionamentos Contábeis	51
--	----

NBC T 10.18 – ENTIDADES SINDICAIS E ASSOCIAÇÕES DE CLASSE

05/03 – Questionamentos – Cooperativas, Sindicatos e Entidades sem Finalidade de Lucros	23
--	----

NBC T 10.19 – ENTIDADES SEM FINALIDADE DE LUCROS

05/03 – Questionamentos – Cooperativas, Sindicatos e Entidades sem Finalidade de Lucros	23
41/03 – Contribuição Previdenciária – Entidades sem Finalidade de Lucros	76
01/04 – Subvenções Recebidas – Forma de Registro	95
10/04 – Patrimônio Líquido e Patrimônio Social – Fundações	121
36/04 – Patrimônio Líquido e Patrimônio Social – Fundações	172
61/05 – Contribuição Previdenciária – Contabilização de Gratuidade	216
78/05 – Doações para Investimentos e Receitas de Custeio nas Entidades Sem Finalidade de Lucros ...	237
95/05 – Auditoria Independente – Obrigatoriedade em Entidade de Fins Filantrópico	249
139/07 – Autenticação do Livro Diário de Entidades sem Fins Lucrativos	274

NBC T 10.21 – ENTIDADES COOPERATIVAS DE PLANOS DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE

06/03 – Reserva Legal de Entidades Cooperativas – Utilização	27
16/03 – Plano de Contas Padrão da ANS – Cooperativa de Trabalho Médico	36
17/04 – Rodízio de Auditores Independentes em Sociedades Cooperativas	138
37/04 – Cooperativas de Trabalho Médico – Parcelamento de ISS	175
38/04 – Plano de Contas da Agência Nacional de Saúde – ANS	178

NBC T 11 – NORMAS DE AUDITORIA INDEPENDENTE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

18/03 – Auditoria Contábil	41
----------------------------------	----

29/03 – Diversos Questionamentos Contábeis	51
37/03 – Comitê de Auditoria	69
02/04 – Auditoria Externa – Obrigatoriedade de Contratação pelas OSCIP´s	98
07/04 – Parecer do Auditor Independente – Proposta de Alteração	115
08/04 – Auditoria Independente – Independência do Auditor – Possível Conflito	116
17/04 – Rodízio de Auditores Independentes em Sociedades Cooperativas	138
40/04 – Auditoria Independente – Obrigatoriedade de Contratação – Banco do Povo	181
43/05 – Auditoria Independente – Diretor Tecnicamente Qualificado	188
77/05 – Ativo Diferido – Prestação de Contas do FGTS	234
93/05 – Auditoria Independente – Contratação por Licitação em Pregão	245
95/05 – Auditoria Independente – Obrigatoriedade em Entidade de Fins Filantrópico	249

NBC T 12 – DA AUDITORIA INTERNA

29/03 – Diversos Questionamentos Contábeis	51
--	----

NBC T 13 – DA PERÍCIA CONTÁBIL

44/05 – Perito Contábil – Produção de Prova	190
100/05 – Peritos Contábeis e a Justiça Federal	255

NBC T 19 - ASPECTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS

NBC T 19.4 - INCENTIVOS FISCAIS, SUBVENÇÕES, CONTRIBUIÇÕES E

DOAÇÕES GOVERNAMENTAIS

41/03 – Contribuição Previdenciária – Entidades sem Finalidade de Lucros	76
01/04 – Subvenções Recebidas – Forma de Registro	95
78/05 – Doações para Investimentos e Receitas de Custeio nas Entidades Sem Finalidade de Lucros ...	237
94/05 – Subvenção – Cooperativa de Consumo	246

NBC T 19.6 – REAVALIAÇÃO DE ATIVOS

21/03 – Reavaliação de Ativos – Capitalização	43
92/05 – Reavaliação de Ativos Negativa	244

NBC T 19.7 – PROVISÕES, PASSIVOS, CONTINGÊNCIAS PASSIVAS E

CONTINGÊNCIAS ATIVAS

130/06 – Natureza e Contabilização de Precatórios	270
---	-----

PEQUENA E MICROEMPRESA

02/04 – Auditoria Externa – Obrigatoriedade de Contratação pelas OSCIP´s	98
40/04 – Auditoria Independente – Obrigatoriedade de Contratação – Banco do Povo	181

ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

17/03 – Prerrogativa Profissional – Assuntos Diversos	38
---	----

18/03 – Prerrogativa Profissional – Auditoria Contábil	41
30/03 – Princípio da Competência – Aplicação	59
31/03 – Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF – Guia Contábil	62
44/03 – Balanço de Abertura – Licitação	83
45/03 – Balanço Patrimonial e Demonstrações Contábeis – Prazo – Licitação	87
03/04 – Quadro de Recurso e de Aplicação de Capital do PPA – Prefeitura Municipal	103
28/04 – Livro Diário de Órgãos Públicos – Obrigatoriedade de Registro	160
41/04 – Quadro de Recurso e de Aplicação de Capital do PPA – Prefeitura Municipal	183
59/05 – Mudança de Prefeitos – Assinatura de Balanços	211
72/05 – Orçamento de Conselho de Profissão Regulamentada	230

LEI ELEITORAL

22/04 – Partidos Políticos e Candidatos – Prestação de Contas	149
---	-----

ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS

32/03 – Contribuição Previdenciária – Responsável pelo Recolhimento	63
33/03 – Fundação – Questão Tributária	64
38/03 – Crédito de IPI na Aquisição de Matéria-Prima	72
42/03 – Tributos Objeto de Refinanciamento – Registro Contábil	79
76/05 – Transporte de Empregados – Cofins – Lei nº. 10.833/2003	233
134/06 – Contabilização do PIS e do COFINS na Importação	273

CONCURSOS

11/04 – Insubsistência Ativa – Interpretação do Conceito Contábil	124
20/04 – Norma Internacional de Contabilidade – Concurso	146
54/05 – Ações Preferenciais – Concurso Público	201

LICITAÇÕES

15/03 – Validade das Demonstrações Contábeis – Licitação Pública	32
44/03 – Balanço de Abertura – Licitação	83
45/03 – Balanço Patrimonial e Demonstrações Contábeis – Prazo – Licitação	87

LEIS E PROJETOS DE LEI

03/03 – Livro Balancetes Diários e Balanços – Novo Código Civil	21
---	----

19/03 – Publicação do Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultados	42
32/03 – Contribuição Previdenciária – Responsável pelo Recolhimento	63
35/03 – Escrituração – Responsabilidade do Contador – Código Civil	67
39/03 – Aspectos Contábeis de Escrituração – Código Civil Brasileiro	74
51/03 – Firma Mercantil Individual – Código Civil	94
25/04 – Balanço Patrimonial e do Resultado Econômico – Novo Código Civil	152
46/05 – Livros Balancetes Diários e Balanços – Código Civil	194

ASSUNTOS DIVERSOS

12/03 – Escrituração por Partida Simples ou Dobrada – Método	30
34/03 – Serviços Profissionais Contratados – Interpretação e Entendimento Técnico	66
51/03 – Firma Mercantil Individual – Código Civil	94
04/04 – Parecer do Conselho Fiscal – Competência Técnico-profissional	105
06/04 – Passivo a Descoberto – Critérios para Fixação do Preço das Ações	112
12/04 – Fundo de Investimento em Ações – Conversão de Quotas	129
13/04 – Balanço Patrimonial – Passivo Circulante Igual a Zero – Análise	130
29/04 – Documentação nas Organizações Contábeis – Abandono pelos Clientes	164
45/05 – Normas Técnicas e de Fiscalização – Outros Órgãos Reguladores	191
47/05 – Comercialização de Vale-transporte	197
72/05 – Orçamento de Conselho de Profissão Regulamentada	230
76/05 – Transporte de Empregados – Cofins – Lei nº. 10.833/2003	233
79/05 – Faturamento Antecipado de Venda para Entrega Futura	240
108/05 – Prestação de Serviços Contábeis – Suspensão de Execução	260

Em todas as atividades, permanecer em contato constante com o processo de evolução do conhecimento técnico e prático representa um fator decisivo para o desenvolvimento profissional. Para o Conselho Federal de Contabilidade, manter os profissionais de contabilidade informados sobre os progressos da área e sobre a legislação que rege a atuação cotidiana constitui um compromisso que tem se materializado, ao longo dos anos, em várias publicações. O livro Seleção de Pareceres é um exemplo.

Há mais de uma década, os pareceres lavrados pela Câmara Técnica, órgão deliberativo do Conselho Federal de Contabilidade, são reunidos e publicados, facilitando, dessa forma, a pesquisa por parte dos profissionais, professores e estudantes de Ciências Contábeis. Houve edições de pareceres de 1994 a 2002 e, posteriormente, de 2003 a 2005. Agora, o CFC dá continuidade ao trabalho, reunindo, neste livro, os pareceres exarados de 2003 até o final de 2007.

A Câmara Técnica do CFC é integrada por conselheiros, sendo quatro efetivos e o mesmo número de suplentes. Examinar consultas e emitir pareceres técnico-contábeis, especialmente os relativos às Normas Brasileiras de Contabilidade e aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, fazem parte de suas atribuições. Na Câmara Técnica, os assuntos são analisados e respondidos em forma de parecer, que, posteriormente, são submetidos ao Plenário do Conselho Federal de Contabilidade para homologação.

As consultas são encaminhadas para análise da Câmara Técnica por meio dos Conselhos Regionais de Contabilidade, para os quais profissionais, instituições de ensino e órgãos governamentais, entre outros interessados, podem apresentar os questionamentos técnicos. Ao lavrar os pareceres, os conselheiros da Câmara Técnica estão, efetivamente, contribuindo para o desenvolvimento da profissão contábil, com a emissão de valiosos pronunciamentos.

Os pareceres selecionados neste livro enfocam questões variadas. Para facilitar a pesquisa, estão dispostos por ordem cronológica, mas consta também índice por assunto. O CFC espera que esta obra seja um instrumento decisivo para o aprimoramento do exercício e do comportamento ético dos profissionais contábeis.

Maria Clara Cavalcante Bugarim
Presidente do CFC

PARECERES

PARECER CT/CFC Nº 01/03

Assunto: Consulta sobre prerrogativa profissional.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessada: Procuradoria da República no Estado do Rio de Janeiro

Data da aprovação: 24/01/03 ATA CFC Nº 839

Relator: Téc. Cont. Mauro Manoel Nóbrega

Parecer:

Chega a esta Egrégia Câmara Técnica consulta acerca de prerrogativas profissionais.

Formulada pela ilustre Procuradora da República, Dra. Silvana Batini César Góes que, lista 15 (quinze) atividades. Argumenta que seu setor tem a incumbência de realizar cálculos de liquidação de sentença e, neste mister, valem-se delas.

Oportuno registrar que esta consulta já transitou por esta Egrégia Câmara e Plenário, em gestão anterior sendo objeto de resposta. Naquela oportunidade, foi encaminhada a consulente, cópia Decreto Lei nº 9.295/46, Resolução CFC nº 560/83 e Resolução CFC nº 825/98.

Pretendendo um esclarecimento individual, retorna o tema.

É a síntese.

Nosso parecer:

A consulta tem por escopo esclarecer se as atividades a seguir elencadas, uma-a-uma, devem ser exercidas exclusivamente por contabilistas.

“1) Liquidar julgados, mediante a elaboração de cálculos, em cumprimento a ordem judicial.”

Se, ao proceder a liquidação o seu autor tiver o império de manusear livros e ou documentos contábeis, esta só poderá ser realizada por contador com regular inscrição no Conselho Regional de Contabilidade de sua jurisdição. Cumpre registrar que ao Técnico em Contabilidade não é cometida esta prerrogativa Artigo 25 do Decreto Lei nº 9.295/46.

“2) Atualizar os valores devidos em títulos judiciais e extrajudiciais, mediante a elaboração de cálculos, em cumprimento a ordem judicial.”

De se admitir que o valor já tenha sido apurado, sua atualização mediante a elaboração de cálculos, não é atividade de prerrogativa exclusiva dos contabilistas.

“3) Prestar informação ao juiz, quando solicitada, sobre cálculos efetuados ou impugnação ao valor da causa.”

Se a informação a ser prestada está voltada para cálculo promovido por Contador, somente este é que poderá desempenhar esta atividade. Ainda, para o deslinde acerca do valor da causa se houver a necessidade de valer-se de livros e documentos contábeis, somente o Contador, nos termos da resposta à consulta nº 1, é que poderá informar.

“4) Atualizar índices de correção monetária, com base em publicações oficiais e específicas.”

Não é prerrogativa dos Contabilistas. Atenção à resposta nº 2.

“5) Efetuar e conferir cálculos da Dívida Ativa e Custas Judiciais.”

Não é prerrogativa dos Contabilistas. Atenção à resposta nº 2.

“6) Orientar na elaboração de quadros estatísticos e de gráficos referentes às tarefas realizados pelo Setor de Cálculos.”

Não é prerrogativa dos Contabilistas. Atenção à resposta nº 2.

“7) Elaborar ofícios e expedientes diversos.”

Somente se a atividade exigir que os termos do ofício e expediente seja de natureza técnica, da área contábil, deverá ser elaborada por Contabilista. Digno de se registrar, ainda, que se o assunto envolver procedimentos ligados a auditoria ou perícia contábil, este Contabilista deverá deter o registro como Contador, sempre com regular inscrição no Conselho Regional de Contabilidade. Artigo 25 do Decreto Lei nº 9.295/46.

“8) Elaborar relatórios e emitir pareceres sobre assuntos concernentes ao setor, submetendo-os à apreciação superior.”

Os relatórios e pareceres nos moldes da consulta, precedidos de manuseios de documentos e ou livros contábeis, são prerrogativas do Contador.

“9) Orientar tecnicamente servidores ocupantes de cargo e nível médio, nas tarefas de apoio.”

Os trabalhos de apoio, nos cálculos de liquidação de sentença, não são privativos de Contabilista.

“10) Prestar assessoria aos Juízes Federais como referência a cálculos e interpretação econômica legal.”

Questões de ordem econômica não são prerrogativa dos Contabilistas.

“11) Elaborar cálculos na forma determinadas pelos Juízes.”

Resposta no item 1.

“12) Realizar consultas técnicas no caso de impugnação, informando no processo.”

Resposta no item 1.

“13) Conferir cálculos informatizados verificando a exatidão e coerência.”

Se os cálculos a serem conferidos foram elaborados por Contabilista, somente a outro Contabilista é cometida a prerrogativa de desenvolver a conferência.

“14) Desempenhar as atividades:”

- a. receber processo – não é atividade contábil;*
- b. atender advogados – não é atividade contábil;*
- c. solicitar à Vara abertura de régua e outras informações – não é atividade contábil;*
- d. digitar dados quando houver acúmulo de serviços – não é atividade contábil.*

“15) Fazer controle nas atividades executadas pelo Depósito Judicial, assim descritas:”

- a. arrumação de salões e corredores internos, com a finalidade de que os bens possam ser deslocados em razão da dimensão e pés: não é atividade contábil.*
- b. apreciar o desenho das plantas dos salões do Setor, avaliando a distribuição do espaço: não é atividade contábil.*

PARECER CT/CFC Nº 03/03

Assunto: Artigo 1.185 do Novo Código Civil .

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessado: Contador Antônio Carregato

Data da aprovação: 24/01/03 Ata CFC Nº 839

Relator: Téc. Cont. Mauro Manoel Nóbrega

Parecer:

O contador Antonio Carregarro formula consulta acerca da contemplada substituição do Livro Diário, a que alude o citado diploma.

Assim está escrito o artigo 1.185:

“O empresário ou sociedade empresária, que adotar o sistema de fichas de lançamento, poderá substituir o Livro Diário, pelo Livro Balancetes Diários e Balanços, observadas as mesmas formalidades extrínsecas exigidas para aquele”.

Por primeiro, oportuno esclarecer ao ilustríssimo Consulente que o Conselho Federal de Contabilidade não participou e nem tampouco foi convidado a participar da elaboração da recente alteração do Código Civil Brasileiro, inobstante conter temas de alto interesse da categoria. Se dela tivéssemos participado certamente os assuntos da área teriam uma melhor e mais técnica expressão no texto.

É o exemplo do artigo em comento. **Evidente que o legislador não ambicionou propugnar a substituição do Livro Diário, como forma de sua extinção.** O texto dita a hipótese de ser trocado o livro tradicional por uma outra forma de catalogar os atos. Tanto que esclarece ao final, que não devem ser dispensadas as formalidades do Diário.

Esta redação foi inspirada pelos inegáveis avanços tecnológicos, mormente, em nossa área, pelos empregos dos sistemas informatizados. O livro, adrede encadernado, tornou-se obsoleto à luz da moderna tecnologia. Ademais, oportuno dizer que é exatamente este o comportamento do profissional da contabilidade. A união dos lançamentos, em forma de páginas individuais, é promovida ao final de cada exercício para um posterior procedimento formatando, agora sim, em um LIVRO, contendo os termos de abertura e encerramento, o qual, em análise última, é o DIÁRIO, merecendo, em ato seqüente, a autenticação.

Ademais, o texto acentua que o empresário ou a sociedade **poderá substituir.**

Aponta, pois, pela faculdade de opção outorgando uma mostra clara de que em momento algum se propõe a extinção ou, quando menos, impõe a substituição.

Por outra espreita, o que se confere ao vislumbrar o artigo, é a falta de técnica em seus termos, quando se registrou “*Livro Balancetes Diários e Balanços*”. Claro que existe aqui uma flagrante impropriedade em assim rotular o “*pseudo novo*” Livro Diário. Cristalinamente, faltou “*aviso*” ao legislador que a Lei Falimentar, robusta e em vigor pleno, não era objeto para sua revogação por este novo Diploma. Em acréscimo digno de se reiterar nossa ausência no procedimento embrionário da Lei motivado pela pequenez política dos Contabilistas junto ao Congresso. Não só este artigo é que careceu de conhecimentos contábeis. Outros se perfilharam e, agora mostrados, aponta o pecado cometido pelos legisladores em não nos ouvirem. Tanto que o texto originário do artigo 1.185 não foi objeto de modificação durante a tramitação do projeto no Congresso Nacional.

“Novo Código Civil Comentado – Editora Saraiva – ed. 2002 – página 1052/1053. Autores: Alexandre Guedes Assunção/Carlos Alberto Dabus Maluf/Joel Dias Figueira Junior/Jones Figueiredo Alves/Maria Helena Diniz/Mário Luiz Delgado Régis/Regina Beatriz Tavares da Silva/Ricardo Fiúza e Zeno Veloso.”

Em suma, verdadeiramente o Diário continua a existir mantendo-se a compulsoriedade de todas as suas formalidades, principalmente quanto a sua escrituração.

Neste sentido, a solidificar, oportuno trazer à colação o artigo 1.186 da Lei nº 10.406/2002.

Este artigo, apesar das impropriedades do “caput” impõe a forma de seus registros. Eventuais claros nesta imposição está suprida pela manutenção das formalidades outras do Livro Diário, contida no artigo 1.185.

PARECER CT/CFC Nº 05/03

Assunto: Esclarecimentos sobre a NBC T 10.8 – Entidades Cooperativas, NBC T 10.18 – Entidades Sindicais e Associações de Classe e NBC T 10.19 – Entidades Sem Finalidade de Lucros.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessados: Conselho Regional de Contabilidade do Espírito Santo e o Técnico em Contabilidade Paulo Fernandes Martins

Data da aprovação: 21/02/03 Ata CFC Nº 840

Relatora: Contadora Verônica Cunha de Souto Maior

Parecer:

O Técnico em Contabilidade Paulo Fernandes Martins, inscrito no Conselho Regional de Contabilidade do Espírito Santo, encaminhou diretamente a este egrégio Conselho Federal de Contabilidade, correspondência datada de 12 de dezembro de 2002, onde apresenta questionamentos sobre o entendimento e aplicabilidade das Normas Brasileiras de Contabilidade – NBCs T 10.8, 10.18 e 10.19.

O Contabilista interessado antes de apresentar os seus questionamentos, teceu comentários sobre a legislação aplicável às Cooperativas antes da edição da Constituição Federal de 1988, a partir da qual foram revogadas as referidas normas, até então emanadas pelo Ministério do Trabalho. Discorreu em seguida, com base na legislação citada, sobre os relatórios e demonstrativos contábeis de elaboração e divulgação obrigatórias pelas Cooperativas.

Após essa exposição, o Contabilista interessado apresentou as seguintes questões, as quais transcrevemos a seguir:

“1) Existe alguma relação entre o que acima expomos e a NBC T 10.18 e que será exigido? Quais? Em caso positivo, como fazê-los (iguais aos anteriores?) e para apresentar para quem? Ou vamos, apenas encher arquivos como antes?”

“2) Há obrigatoriedade da Previsão se não constar dos Estatutos ou é obrigado a constar dos Estatutos e fazer a Previsão?”.

Em seguida, o interessado apresenta ainda os seguintes questionamentos:

“Para atendimento a NBC T 10.8 - Entidades Cooperativas no final do exercício social temos duas demonstrações de resultados e, conseqüentemente, dois resultados? Ou podemos optar por um ou por dois resultados? Conforme as contas do Resultado do Exercício do plano de contas?”

Por fim, O Contabilista interessado apresenta a seguinte solicitação:

“Solicitamos do CFC as orientações em tudo, passo a passo, em como atender a NBC T 10.18, aspectos contábeis específicos das Entidades Sindicais e Associações de Classe, a NBC T 10.8, aspectos contábeis específicos das Sociedades Cooperativas e a NBC T 10.19, aspectos contábeis específicos das Entidades Sem Finalidades de Lucros e até nos enviando trabalhos feitos e concluídos por este Conselho, incluindo modelos de planos de contas que atendam principalmente a estas três normas e, se possível, também, modelos de demonstrações exigidos por elas”.

Antes da emissão de opinião às questões encaminhadas, mister se faz apresentar os seguintes esclarecimentos:

1. As Normas Brasileiras de Contabilidade são uma indicação de conduta obrigatória e estabelecem regras de conduta profissional e procedimentos técnicos, a serem observadas por todos os Contabilistas, quando da realização dos trabalhos previstos na Resolução CFC nº 560/83, que dispõe sobre as prerrogativas profissionais.
2. Os aspectos contábeis das entidades diversas estão estabelecidos na Norma Brasileira de Contabilidade Técnica - NBC T 10, que contempla situações especiais inerentes às atividades de cada tipo de entidade não abrangidas nas demais normas que compõem as Normas Brasileiras de Contabilidade.
3. A NBC T 10, por sua vez, apresenta diversos itens, face a especificidade das entidades que regulamenta, entre as quais destacamos:
 - **NBC T – 10.8 – Entidades Cooperativas**, aprovada pela Resolução CFC nº 920 de 19 de dezembro de 2001;
 - **NBC T –10.18 – Entidades Sindicais e Associações de Classe**, aprovada pela Resolução CFC nº 838 de 22 de fevereiro de 1999; e
 - **NBC T –10.19 – Entidades sem Finalidade de Lucros**, aprovada pela Resolução CFC nº 877 de 18 de abril de 2000, alterada pela Resolução CFC nº 926 de 19 de dezembro de 2001.

Após esses esclarecimentos, tecemos as seguintes considerações em relação às questões formuladas pelo Consultante:

- a) a NBC T 10.19 estabelece, no seu item 10.19.1.1, os critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registro dos componentes e variações patrimoniais e de

- estruturação das demonstrações contábeis** e ainda, as informações mínimas a serem divulgadas em nota explicativa das entidades sem finalidades de lucros;
- b) a mesma Norma, em seus itens 10.19.1.4 e 10.19.1.5, define que as entidades sem finalidade de lucro são as entidades que exercem atividades assistenciais, de saúde, educacionais, técnico-científicas, esportivas, religiosas, políticas, culturais, beneficentes, sociais, de conselhos de classe e outras, administrando pessoas, coisas, e interesses coexistentes e coordenados em torno de um patrimônio com finalidade comum ou comunitária e que são constituídas sob a forma de fundações públicas ou privadas, ou sociedades civis, **nas categorias de entidades sindicais**, culturais, associações de classe, partidos políticos, ordem de advogados, conselhos federais, regionais e seccionais de profissões liberais, clubes esportivos não-comerciais. (grifo nosso);
- c) a NBC T 10.19, em seu item 10.19.1.7, estabelece ainda que “por se tratar de entidades sujeitas aos mesmos procedimentos contábeis, **devem ser aplicadas, no que couber, as diretrizes da NBC T 10.4 – Fundações e NBC T 10.18 – Entidades Sindicais e Associações de Classe**”. (grifo nosso); e
- d) a NBC T 10.18, em seu item 10.18.1.1, estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação de registros contábeis e **de estruturação das demonstrações contábeis das Entidades Sindicais e Associações de Classe** e aplica-se às entidades sindicais de todos os níveis, sejam confederações, centrais, federações e sindicatos; a quaisquer associações de classe; a outras denominações que possam ter, abrangendo tanto as patronais com as de trabalhadores. Requisito básico é aglutinarem voluntariamente pessoas físicas ou jurídicas, conforme o caso, unidas em prol de uma profissão ou atividade comum. (grifo nosso)

Após o exposto, se pode apresentar o seguinte entendimento face às questões apresentadas:

1. Em relação a quais Demonstrações Contábeis devem ser elaboradas pelas Entidades Sindicais e Associações de Classe, a NBC T 10.19, em seu item 10.19.3, estabelece que “as entidades sem finalidade de lucros devem elaborar as demonstrações contábeis em conformidade com o estabelecido na NBC T 3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis, salvo as adaptações previstas na própria NBC T 10.19”.
2. É válido ressaltar ainda, que as entidades sem finalidades de lucros, **constituídas sob a forma de entidades sindicais e associações de classe, devem observar o item 10.18.3 – Das Demonstrações Contábeis da NBC T 10.18.** (grifo nosso)
3. Quanto ao questionamento sobre a quem encaminhar as demonstrações contábeis, a NBC T 10.19, também determina que as entidades sem finalidade de lucros **devem divulgar suas demonstrações contábeis de acordo com a Norma NBC T 6 – Da Divulgação das Demonstrações Contábeis.**(grifo nosso)
4. Nesse mesmo contexto, a NBC T 10.18, em seu item 10.18.8.1, determina que

as entidades sindicais e associações de classe **devem divulgar as suas demonstrações contábeis em conformidade com a NBC T 6 – Da Divulgação das Demonstrações Contábeis**. A NBC T 6 prevê como meios de divulgação das demonstrações contábeis a sua publicação na imprensa oficial ou privada; a sua remessa a titulares do capital, associados, associações de classe, órgãos fiscalizadores ou reguladores, entre outros; e a sua colocação à disposição dos titulares do capital, associados e demais interessados em local ou locais identificados.

5. Acrescente-se a esse fato, que as referidas demonstrações contábeis devem ser divulgadas aos seus usuários e que os meios de divulgação podem decorrer tanto de disposições legais, regulamentares ou regimentais, como de iniciativa da própria Entidade.
6. Conclui-se, portanto, a partir dos atos normativos acima indicados, que as entidades sem fins lucrativos e, em específico, **os Sindicatos e Associações de Classe, devem elaborar e divulgar as demonstrações contábeis estabelecidas nas Normas Brasileiras de Contabilidade, independentemente de porte ou valor patrimonial da Entidade**. Assim, entendemos que a não elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, pelas entidades sem finalidade de lucros, caracteriza-se como não cumprimento às Normas Brasileiras de Contabilidade, estando o profissional responsável, sujeito às penalidades cabíveis, conforme preceitua o artigo 5º da Resolução CFC nº 751/93: *“A inobservância de Normas Brasileiras de Contabilidade constitui infração disciplinar, sujeita às penalidades previstas nas alíneas “c”, “d”, e “e” do art. 27 do Decreto-Lei nº 9.295 de 27 de maio de 1946 e, quando aplicável, ao Código de Ética Profissional do Contabilista”*. (grifo nosso)
7. Quanto à obrigatoriedade de elaboração da Previsão Orçamentária, bem como a sua inclusão obrigatória no Estatuto das Cooperativas, se faz necessário esclarecer que este assunto não é matéria de competência do Conselho Federal de Contabilidade, não estando, portanto, normatizada nas Normas Brasileiras de Contabilidade.
8. Sobre o questionamento apresentado, à luz da interpretação da NBC T 10.8, de que as Cooperativas ao final do exercício social ter-se-ia duas demonstrações de resultados e, conseqüentemente, dois resultados, bem como a indagação de se poder optar por um ou por dois resultados, entendemos que há, por parte do Consultante, um equívoco em relação a adequada interpretação da referida Norma, haja vista o que determina o seu item 10.8.4.1, a saber: *“A denominação da Demonstração de Resultado da NBCT 3.3 é alterada para Demonstração de Sobras ou Perdas, a qual deve evidenciar, separadamente, a composição do resultado de determinado período, considerando os ingressos diminuídos dos dispêndios dos atos cooperativos, e das receitas, custos e despesas dos atos não-cooperativos, demonstrados segregadamente por produtos, serviços e atividade desenvolvidas pela Entidade Cooperativa”*. No nosso entendimento, a atividade principal, ou fim, das Cooperativas é a realização de atos cooperativos, que resultará nos reconhecimentos de ingressos e dispêndios e, por conseqüência, de sobras e perdas. A realização de atos não-cooperativos pode ser entendida como atividade diversa da atividade fim, o que

não descaracteriza a atividade principal das Cooperativas, que terá sempre como resultado gerado, de acordo com a sua finalidade, sobras ou perdas, podendo apresentar, de forma complementar a esse resultado, lucros ou prejuízos gerados por atos não cooperativos

Dessa forma, poder-se-ia inferir que a Demonstração de Resultado deve apresentar os resultados do período da Cooperativa, de acordo com a sua natureza, ou seja, as sobras ou perdas geradas pelos ingressos diminuídos dos dispêndios dos atos cooperativos e o lucro ou prejuízo oriundo do confronto entre as receitas, despesas e custos gerados pelos atos não-cooperativos, ambos em uma única demonstração.

9. Por fim, quanto à solicitação do Contabilista interessado, referente ao envio por este Conselho Federal de Contabilidade, dos procedimentos a serem adotados, denominados pelo Consulente como o "*passo a passo*", com vistas a atender a NBC T 10.18, a NBC T 10.8 e a NBC T 10.19, bem como do encaminhamento de trabalhos feitos e concluídos por este Conselho Federal de Contabilidade, incluindo modelos de planos de contas e de demonstrações exigidos pelas referidas Normas, esclarecemos que a Câmara Técnica deste egrégio CFC – Conselho Federal de Contabilidade não tem como papel e objetivo a realização de trabalhos ou elaboração de modelos a serem adotados de forma padronizada pelos profissionais. A Câmara Técnica tem como função a edição de Pareceres, com vistas a esclarecer dúvidas ou interpretação técnica sobre as Normas Brasileiras de Contabilidade, Interpretações e Comunicados Técnicos, editados pelo Conselho Federal, quanto ao seu conteúdo e aplicabilidade, bem como dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, dentre outros assuntos relacionados à matéria Contábil. Somos do entendimento, também, de que é de competência e responsabilidade do profissional possuir ou buscar o conhecimento, domínio e correta aplicabilidade das Normas Brasileiras de Contabilidade, bem como dos procedimentos delas derivados.

PARECER CT/CFC N° 06/03

Assunto: Esclarecimentos sobre a utilização da Reserva Legal de Entidades Cooperativas.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessada: Dinâmica Serviços Contábeis S/C.

Data da aprovação: 21/02/03 Ata CFC N° 840

Relatora: Contadora Verônica Cunha de Souto Maior

Parecer:

A consulente – uma empresa de serviços contábeis sediada no estado de Mato Grosso – encaminhou diretamente a este egrégio Conselho Federal de Contabilidade, corres-

pondência protocolada em meados do mês de dezembro de 2002, solicitando esclarecimentos sobre o tratamento contábil a ser utilizado nos casos de utilização da reserva legal de Cooperativas.

A interessada presta serviços contábeis à Unimed Norte do Mato Grosso Cooperativa de Trabalho Médico, que vinha até a data da última Assembléia Geral Extraordinária dos Cooperados, realizada em 09 de dezembro de 2002, constituindo a sua reserva legal a partir da destinação das sobras líquidas do exercício, à taxa de 30% (trinta por cento) cuja contabilização era efetuada em conta única, em conformidade com a legislação vigente e Estatuto Social.

Os cooperados, entretanto, na referida AGE, deliberaram sobre a alteração da destinação e forma de registro da Reserva Legal, tendo a corroboração do Conselho de Administração da referida Cooperativa, que propôs a divisão do saldo da reserva então existente naquela data, bem como dos futuros aportes a serem realizados, em 2 (dois) subtítulos da mesma conta contábil, ou seja, do Fundo de Reserva Legal. A proposição do Conselho foi de que somente apenas 10% (dez por cento) da reserva passariam a ser destinados para absorção de perdas líquidas, enquanto os 20% (vinte por cento) restantes seriam destinados à cobertura de despesas com desenvolvimento.

Diante deste cenário, a consultante apresenta os seguintes questionamentos, os quais transcrevemos a seguir:

- "1. Existe a possibilidade contábil das despesas serem reduzidas em conta gráfica da reserva legal?"*
- "2. Ocorrendo tal possibilidade, como seria o lançamento contábil?"*

Após o exposto, mister se faz a tecer os seguintes comentários:

1. O Conselho Federal de Contabilidade, através da Resolução CFC nº 920, editada em 19 de dezembro de 2001, aprovou a NBC T 10.8 – Entidades Cooperativas.
2. De acordo a referida Norma, em seu item 10.8.1.1, *"Esta Norma estabelece critério e procedimentos específicos de avaliação, de registro das variações patrimoniais e de estrutura das demonstrações contábeis, e as informações mínimas a serem incluídas em notas explicativas para as Entidades Cooperativas ..."*
3. É válido ressaltar que a NBC T 10.8, tem por base a observância aos Princípios Fundamentais da Contabilidade, bem como a legislação específica aplicável às Entidades Cooperativas – a Lei nº 5.764, editada em 16 de dezembro de 1971.
4. A Lei nº 5.764/71 estabelece que são indivisíveis os Fundos de Reserva (atualmente denominado de Reserva Legal) e o FATES (atualmente denominado RATES - Reservas de Assistência Técnica, Educacional e Social). (grifo nosso)
5. A NBC T 10.8, em seu item 10.8.2.12, estabelece também que: *"As reservas de Incentivos Fiscais e Reavaliação são consideradas indivisíveis"*.
6. De acordo com o item 10.8.2.12, o resultado líquido positivo, ou seja, o lucro oriundo de atos não-cooperativos deve ser destinado à Reserva de Assistência Técnica, Educacional e social. (grifo nosso)

7. Ainda segundo a mesma NBC T 10.8, "*as despesas de Assistência Técnica, Educacional e Social serão registradas em contas de resultado e poderão ser absorvidas pela Reserva de Assistência Técnica, Educacional e Social em cada período de apuração*". (grifo nosso)
8. Por sua vez, de acordo com a mesma Norma, as perdas, ou seja o resultado negativo oriundo de atos cooperativos, apuradas no exercício e, não cobertas ou absorvidas pela Reserva Legal, serão rateadas entre os associados, conforme disposições estatutárias e legais, e registradas individualmente em contas do ativo, após a deliberação da Assembléia Geral. É válido ressaltar, entretanto, que nos casos de não haver deliberação da Assembléia Geral pela reposição das perdas apuradas, estas devem ser transferidas para outra conta do Patrimônio Líquido da Cooperativa, denominada Perdas Não Cobertas pelos Cooperados. (grifo nosso)

Conclusão:

Após os comentários e explicações acima apresentadas, somos do seguinte entendimento:

1. As reservas (de forma generalizada) representam destinação de resultados do exercício – sobras ou lucros - gerados pelas operações decorrentes de atos cooperativos e não cooperativos, respectivamente, para fins específicos.
2. A utilização dos Fundos de Reserva, atualmente denominados de Reserva Legal, das Entidades Cooperativas é regulamentada pela Lei nº 5.764/91 e pela NBC T 10.8. A sua principal finalidade, ou destinação, é a de absorção de perdas, decorrentes de atos cooperativos, e de prejuízos, oriundos de atos não cooperativos, mensurados a cada término de exercício social.
3. As reservas oriundas dos atos não cooperativos (Reserva de Assistência Técnica, Educacional e Social) devem ser utilizadas para absorverem prejuízos, ou despesas de Assistência Técnica, Educacional e Social em cada período de apuração, após o seu registro em contas de resultado. (NBC T 10.8, 10.8.2.8). (grifo nosso)
4. Dessa forma, somos de opinião que, mesmo sendo deliberado em Assembléia Geral, a Cooperativa não pode fazer uso da Reserva Legal para "*compensação*" de dispêndios. A compensação assim entendida deve ser de resultados negativos (perdas e/ou prejuízos), quando estes ocorrerem, ou de despesas/custos, após registrados no resultado do período. Não pode, portanto, a Cooperativa, à luz dos atos normativos vigentes, apurar, no período, resultado positivo (sobra) e, neste mesmo período fazer uso das Reserva Legal para "*absorver*" parte dos dispêndios incorridos, necessários à geração daquela sobra.
5. Também somos de opinião, tendo por lastro a Lei nº 5.764/71 e a NBC T 10.8, que a Reserva Legal é indivisível.

PARECER CT/CFC Nº 12/03

Assunto: Consulta sobre Método de Escrituração.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessado: Conselho Regional do Mato Grosso do Sul - CRCMS

Data da aprovação: 14/03/03 Ata CFC Nº 841

Relatora: Contadora Verônica Cunha de Souto Maior

Parecer:

O Presidente do Conselho Regional do Mato Grosso do Sul – CRCMS requereu a este Conselho Federal de Contabilidade, através de correspondência encaminhada em 07 de fevereiro de 2003, posicionamento da Câmara Técnica sobre qual método de escrituração contábil deve ser adotado pelos Contabilistas, de forma sistemática e obrigatória. Sobre o assunto apresentado em consulta, o Presidente do Conselho Regional de Contabilidade do Mato Grosso do Sul - CRCMS assim se expressa:

...“já algum tempo nos deparamos em nossa jurisdição com o questionamento de alguns contadores que atuam na área de auditoria, referente a escrituração contábil feita através de lançamentos por Partida Simples e por Partida Dobrada, alegando que algumas vezes se deparam com escrituração mista durante determinado exercício, onde alguns meses do ano os lançamentos foram feitos por Partida Dobrada e em outros meses foram lançados pelo método de Partidas Simples, alegando tais auditores que dessa forma dificulta a análise por terceiros e pela própria auditoria, devido ao elevado número de lançamentos contábeis que são processados diariamente quando adotado o método de Partida Simples.”

Argumenta ainda, o consulente:

... “sabemos que em regra, o método adotado no Brasil é o das Partidas Dobradas e todos os autores de livros e legislação contábil fazem referência a esse método...”

... “já a escrituração contábil feita pelo método de Partida Simples é comum no Brasil apenas para a escrituração do Livro Caixa”...

Após as exposições acima, o Consulente por fim conclui e solicita:

... “Como não existe na legislação pátria a obrigatoriedade de utilização do método de Partida Dobrada para a escrituração contábil em geral e apenas a utilização do método de Partida Simples para as escriturações singelas ou primárias, o que faz com que alguns contabilistas em um mesmo exercício se utilize em alguns meses de um determinado método e em outros meses se utilize de outro método, serve o presente para solicitar a esse Egrégio Conselho Federal de Contabilidade, que leve o tema acima abordado para estudo por parte da Câmara competente desse Federal, a fim de que possa ser editada em breve alguma norma no sentido de estipular em quais casos será obrigatório a escrituração contábil pelo método

de Partida Dobrada e, em quais casos tal escrituração poderá ser realizado pelo método de Partida Simples." (sublinhado nosso)

Entendemos que frente às argumentações apresentadas, mister se faz apresentar as seguintes considerações:

1. Método de Escrituração é a forma de registrar os fatos contábeis. Fatos contábeis, por sua vez, são ocorrências que se registram no patrimônio, trazendo-lhe variações específicas ou quantitativas. São as variações patrimoniais registradas pela Contabilidade. O registro de um fato contábil denomina-se lançamento. A forma de controle usada pela Contabilidade prevê o registro de todos os fatos contábeis nas respectivas contas representativas do patrimônio.
2. O método de escrituração das "*partidas dobradas*" pode ser explicado como o resultado do "*raciocínio contábil*", onde não há variações patrimoniais sem a origem e aplicação de recursos de forma simultânea. Um fato contábil sempre provocará, no mínimo, duas alterações no patrimônio das empresas – uma decorrente das fontes de financiamento dos recursos e, a outra, representando o investimento ou aplicação dos mesmos recursos.
3. O ilustre Professor Francisco D'Áuria, em sua obra "*Primeiros Principios de Contabilidade Pura*" (1959, p.40), assim se pronuncia sobre o assunto *"... todos as partidas (lançamentos) devem ser feitos em dobro, a crédito e a débito" ...*
4. D'Áuria, na mesma obra, conclui: *"... Nosso espírito não aceita a coexistência de 02 métodos: o de partidas simples e o de partidas dobradas. Melhor será dizer que estas últimas, quando analíticas, é que tomam forma simples. Se não fosse paradoxal, diríamos que, nos primeiros momentos as partidas dobradas eram partidas simples! Com a evolução da arte, é que se estabeleceu o binômio, mediante a junção de dois lançamentos simples representando a mesma operação ou fato" ...*

Dessa forma, pode-se depreender que o método das partidas dobradas é um princípio fundamental do registro na Contabilidade, de uso universal, não havendo, portanto, a possibilidade, no atual estágio de evolução das Ciências Contábeis, do uso de outro método que não reflita, ou tenha como premissa, o equilíbrio patrimonial entre origem e aplicação de recursos de um mesmo fato contábil.

Por outro lado, mister se faz esclarecer a **distinção entre método de escrituração e tipos de lançamento**.

O método conforme anteriormente exposto é a técnica, cartorial até, de lançar os fatos patrimoniais. É válido ressaltar que independentemente do sistema utilizado (informatizado, manual ou mecanizado), o método deverá ser único. O método das partidas simples foi desenvolvido e utilizado antes do conhecimento e criação da figura do patrimônio líquido, ou dos conceitos de despesa e receita como elementos patrimoniais. O método das partidas dobradas é universalmente utilizado, onde há a consagração da equação ou equilíbrio patrimonial.

De forma distinta ao conceito de método, o lançamento é uma parcela da escritura-

ção. Ao conjunto de lançamentos denomina-se "*escrituração*". Nesse contexto, é válido ressaltar que existem variações na forma de se executar os lançamentos, as quais podem ser de 04 modos, denominados "*fórmulas*".

Os elementos essenciais do lançamento são o local, a data, conta debitada, conta creditada, o histórico e o valor. O lançamento deve sempre indicar o devedor e o credor, representados pelas contas, observando assim, o método das partidas dobradas. O mesmo lançamento pode, entretanto, apresentar mais de uma conta debitada ou mais de uma conta creditada, podendo-se usar, nestes casos, a expressão "*diversos*", que não é conta, mas apenas indica a existência de mais de uma conta debitada ou creditada. Por consequência, existem 04 fórmulas de lançamentos, de acordo com o número de contas debitadas ou creditadas, a saber:

- 1ª fórmula: quando há apenas 01 conta debitada e 01 conta creditada;
- 2ª fórmula: quando há 01 conta debitada e várias creditadas;
- 3ª fórmula: quando aparecem várias contas debitas e apenas 01 conta creditada;
- 4ª fórmula: quando aparecem várias contas debitadas e creditadas.

Dessa forma, não se pode confundir lançamento de 1ª fórmula, também conhecido como "*lançamento simples*", com o método das partidas simples. Nesse mesmo contexto, não há nenhum impedimento de que em um mesmo exercício social, a empresa se utilize ora de lançamentos de 1ª fórmula, ora de lançamentos de 4ª fórmula, diferentemente, da impossibilidade técnica de se usar os dois métodos: partidas simples e partidas dobradas.

PARECER CT/CFC Nº 15/03

Assunto: Consulta sobre validade das Demonstrações Contábeis.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessado: Conselho Regional de Contabilidade de Alagoas

Data da aprovação: 11/04/03 Ata CFC Nº 842

Relatora: Contadora Verônica Cunha de Souto Maior

Parecer:

O Conselho Regional de Contabilidade do Estado de Alagoas encaminhou, na data de 21 de fevereiro de 2003, a este Egrégio Conselho Federal de Contabilidade, consulta enviada, àquele Conselho, pela Empresa Produção Engenharia Ltda, em 28 de janeiro de 2003, solicitando esclarecimentos sobre qual exercício social deverá ser considerado, pela Empresa, para apresentação das demonstrações contábeis em processos de licitação pública realizados no ano de 2003, bem como sobre o prazo exigível para registro das demonstrações contábeis da Empresa na Junta Comercial do Estado.

Transcrevemos a seguir os questionamentos formulados pela Consulente:

“Nossa Empresa está postulando habilitação em licitação pública. Um dos documentos exigidos é a apresentação do balanço patrimonial e demonstrações contábeis do último exercício, apresentado na forma da lei. Omite, no entanto, se o mencionado exercício é o de 2001 ou 2002.

As nossas dúvidas são:

1. *saber quando, por lei, somos obrigados a concluir e registrar na Junta Comercial o balanço de 2002;*
2. *saber até quando o balanço de 2001 tem validade”.*

Após análise dos questionamentos apresentados, mister se faz os seguintes esclarecimentos apresentados de forma segregada para cada questão exposta, a saber:

• **Questão 01:**

1. As empresas constituídas sob a forma de sociedades por ações (sociedades anônimas ou comandita por ações) são obrigadas, de acordo com o art. 176 da Lei das S/A, a elaborar, com base na escrituração mercantil, ao final de cada exercício social, as suas demonstrações contábeis.
2. O art. 132 da mesma Lei, estabelece que anualmente nos quatro primeiros meses seguintes ao término do exercício social, deverá haver uma assembléia geral dos acionistas, que tem como uma das matérias ordinárias examinar, discutir e votar as demonstrações contábeis.
3. Ainda segundo a Lei das S/A, em seu art. 133, a sociedade deverá convocar os acionistas, mediante anúncio veiculado em jornal de grande circulação, para participação da referida assembléia, dispondo, nos parágrafos subseqüentes, as possibilidades de dispensa das convocações e, estabelecendo, no seu parágrafo quarto, a obrigatoriedade da publicação das demonstrações contábeis antes da realização da referida AGO – Assembléia Geral Ordinária.
Depreende-se, portanto, que para as empresas sob a forma de sociedades por ações, **o último prazo para divulgação das demonstrações contábeis é o dia 30 de abril de cada ano, referente ao exercício social anterior**, haja vista ser esta, a data limite, para a realização da AGO – Assembléia Geral Ordinária dos Acionistas.
4. As empresas constituídas sob a forma de quotas por responsabilidade limitadas (o caso da empresa consulente) são reguladas pelo Decreto-Lei nº 3.708 de 10 de janeiro de 1919, que não dispõe sobre os prazos de divulgação das demonstrações contábeis dessas empresas. O referido decreto, entretanto, estabelece em seu art. 18 que “serão observadas quanto às sociedades por quotas de responsabilidade limitada, no que não for regulado no estatuto social, e na parte aplicável, as disposições da lei das sociedades anônimas”.

5. O Código Comercial apesar de regular a constituição das firmas individuais (denominadas de “empresários” a partir da edição da Lei nº 10.406/02), não normatiza os prazos de divulgação das demonstrações contábeis desse tipo de empresas. Nesse contexto, entendemos que, face as características de constituição e operação da firma individual, **estas devem observar os prazos estabelecidos para elaboração e entrega, à Secretaria da Receita Federal, da declaração de rendimentos da pessoa física previstos na legislação do imposto de renda, cuja data limite atualmente vigente é de 30 de abril de cada ano, referente ao ano anterior.**
6. De forma complementar a base legal anteriormente exposta, destacamos ainda o Código Comercial, em seu art. 10, item 4 (recepcionado pela Lei nº 10.406/02 – Novo Código Civil), estabelece que: “*Todos os comerciantes são obrigados: ... a formar anualmente um balanço geral do seu ativo e passivo, o qual deverá compreender todos os bens de raiz, móveis e semoventes, mercadorias, dinheiros, papéis de crédito, e ...*” e a Norma Brasileira de Contabilidade – NBC – T - 3 “*Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis*” **estabelece o conjunto das demonstrações contábeis** que deve ser elaborado pelas Entidades, **num determinado período**. A referida Norma, em seu item 3.1.4 esclarece que “*as demonstrações contábeis devem especificar sua natureza, a data e/ou período e a Entidade a que se referem*”. (grifo nosso)

Conclui-se, portanto, a partir dos fundamentos legais expostos, que o prazo limite para divulgação e, conseqüente apresentação das demonstrações contábeis, pelas empresas constituídas sob a forma de sociedades por ações e quotas de responsabilidade limitada (sendo esta constituição jurídica o caso da consulente), é quando do término do quarto mês do exercício social subseqüente, ou seja, 30 de abril do ano subseqüente.

Em relação as firmas individuais (atualmente denominadas de “empresários” pelo novo Código Civil), entendemos que estas devem observar o prazo limite para entrega da declaração de imposto de renda da pessoa física titular, ou seja, 30 de abril de cada ano, referente ao ano anterior.

Desta forma, somos da opinião de que as Comissões de Licitação Pública poderão exigir para o ano de 2003, às empresas participantes, a apresentação das demonstrações contábeis do exercício social findo em 31 de dezembro de 2002, para os processos licitatórios realizados após 30 de abril de 2002; podendo aceitar, portanto, as demonstrações contábeis do ano de 2001, nos casos dos processos de licitação realizados anteriormente àquela data.

É válido ressaltar, entretanto, que não obstante aos prazos acima descritos, deve-se observar o prazo de até 60 (sessenta) dias após o término do exercício social para coletar o “*visto judicial*” nas demonstrações contábeis apostas no Livro Diário, nos casos de prevenção contra crime falimentar, de acordo com o art. 186, inciso VII da Lei nº 7.661/45.

Por fim, necessário se faz enfatizar o aspecto da tempestividade como um dos atri-

butos da informação contábil, devendo, portanto, as demonstrações contábeis serem divulgadas em tempo hábil e de forma oportuna conforme preceitua a NBC T 1 – Das Características da Informação Contábil.

• **Questão 02:**

1. Em relação ao questionamento sobre qual Lei obriga o registro das demonstrações contábeis das empresas nas Juntas Comerciais dos Estados, esclarecemos que esta obrigatoriedade existe desde o ano de 1850, com a promulgação do Código Comercial (Lei nº 556, de 25 de junho de 1850) que determina em seu art. 10 (recepcionado pela Lei nº 10.406/02 – Novo Código Civil):

“Todos os comerciantes são obrigados:

1) a seguir uma ordem uniforme de contabilidade e escrituração, e a ter os livros para esse fim necessários;

2) a fazer registrar no Registro do Comércio todos os documentos, cujo registro for expressamente exigido por este Código, dentro de 15 (quinze) dias úteis da data dos mesmos documentos (art. 31), se maior ou menor prazo se não achar marcado neste Código;

3) ... ;

4) a formar anualmente um balanço geral do seu ativo e passivo, o qual deverá compreender todos os bens de raiz móveis e 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”, (grifo nosso).

2. Ainda de forma complementar, citamos o art. 11 do mesmo Código Comercial (recepcionado pela Lei nº 10.406/02 – Novo Código Civil): “Os livros que os comerciantes são obrigados a ter indispensavelmente, na conformidade do artigo antecedente, são o Diário e o Copiador de cartas”. É válido ressaltar, que com o Decreto-Lei nº 486/69 (art. 11) foi abolido o uso obrigatório do copiador de cartas.
3. Por fim, citamos o que preceitua o Decreto-Lei nº 486, de 03 de março de 1969, em seu art. 5º: “Sem prejuízo de exigências especiais da lei, é obrigatório o uso de Livro Diário, encadernado com folhas numeradas seguidamente, em que serão lançados, dia a dia, diretamente ou por reprodução, os atos e operações da atividade mercantil; ou que modifiquem ou possam vir a modificar a situação patrimonial do comerciante.

§ 1º – O Comerciante

§ 2º – Os livros ou fichas do Diário deverão conter termos de abertura e de encerramento, e ser submetidos à autenticação do órgão competente do Registro do Comércio.

§ 3º –” (grifo nosso).

PARECER CT/CFC Nº 16/03

Assunto: Consulta sobre uso do Plano de Contas Padrão.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessado: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Norte

Data da aprovação: 11/04/03 Ata CFC Nº 842

Relatora: Contadora Verônica Cunha de Souto Maior

Parecer:

O Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio Grande do Norte encaminhou na data de 18 de março de 2003, a este Egrégio Conselho Federal de Contabilidade consulta enviada, àquele Conselho, pelo contabilista Wagner Fonseca de Mendonça, em 06 de março de 2003, solicitando esclarecimentos sobre o uso de plano de contas padrão regulamentado pela Resolução da Diretoria Colegiada – RDC nº 38/2000 e Resolução Normativa - RN nº 3/2002 editadas pela ANS – Agência Nacional de Saúde Suplementar, face a sua contraposição ao que determina as Normas Brasileiras de Contabilidade, em específico a NBCT - 10.21 – Entidades Cooperativas Operadoras de Planos de Assistência à Saúde .

Transcrevemos a seguir os argumentos, iniciativas tomadas e questionamentos formulados pelo Consulente:

“Na qualidade de prestador de serviços da UNIMED VALE DO AÇU – COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO, uma operadora de plano de assistência à saúde, regulamentada pela AGÊNCIA NACIONAL DE SAÚDE SUPLEMENTAR - ANS, e, considerando que a referida agência normatizou um plano de contas padrão que infringe as Normas Brasileiras de Contabilidade, especificamente a NBC T – 10.21 venho expor:

- 1. Propomos à AGÊNCIA NACIONAL DE SAÚDE SUPLEMENTAR – ANS a adequação destas normas técnicas, o que não foi acatado pela Agência (ofícios anexos).*
- 2. Considerando que a cooperativa fica passiva de penalidades de multas elevadíssimas pelo não cumprimento do referido plano de contas da AGÊNCIA NACIONAL DE SAÚDE SUPLEMENTAR - ANS, a partir da competência janeiro 2003.*
- 3. Fica dúvida se AGENCIA NACIONAL DE SAÚDE SUPLEMENTAR - ANS tem competência para editar normativos que sobreponha as Normas Brasileiras de Contabilidade.*
- 4. No impasse, peço para este Conselho analisar o assunto, dando um parecer que possa nortear meus trabalhos no cumprimento das boas técnicas contábeis, não cometendo irregularidade e que não prejudique o tomador de meus serviços”.*

Após análise do posicionamento e questionamentos apresentados pelo consulente, mister se faz os seguintes esclarecimentos:

1. A Agência Nacional de Saúde Suplementar - ANS foi criada pela Lei nº 9.961, edi-

tada em 28 de janeiro de 2000 (alterada posteriormente pela Medida Provisória nº 2.177-44, de 24 de agosto de 2001). De acordo com o art. 1º da referida Lei: *"É criada a Agência Nacional de Saúde Suplementar – ANS, autarquia sob o regime especial, vinculada ao Ministério da Saúde, com sede e foro na cidade do Rio de Janeiro – RJ, prazo de duração indeterminado e atuação em todo o território nacional, como órgão de regulação, controle e fiscalização das atividades que garantam a assistência suplementar à saúde"*, (grifo nosso).

2. A Lei nº 9.656 editada em 03 junho de 1998, proveniente da Medida Provisória nº 2.177-44 de 24 agosto de 2001, define a competência da Agência Nacional de Saúde Suplementar - ANS, estabelecendo em seu art. 35-A: *"Fica criado o Conselho de Saúde Suplementar – CONSU, órgão colegiado integrante da estrutura regimental do Ministério da Saúde, com competência para:*

I – ...

II – ...

III – ...

IV – fixar diretrizes gerais para implementação no setor de saúde suplementar sobre: aspectos econômico-financeiros; normas de contabilidade, atuariais e estatísticas;", (grifo nosso).

3. As regulamentações normativas, editadas pela Agência Nacional de Saúde Suplementar – ANS, são regras que estabelecem políticas para o setor de saúde suplementar nacional. Nesse contexto, a Resolução da Diretoria Colegiada – RDC nº 38, editada em 27 de outubro de 2000, instituiu o Plano de Contas Padrão, aplicável às Operadoras de Planos Privados de Assistência à Saúde – OPS, estabelecendo em seu art. 1º: *"Institui o Plano de Contas Padrão, a ser adotado, obrigatoriamente pelas Operadoras de Planos Privados de Assistência à Saúde – OPS na forma do Anexo, que é parte integrante da presente Resolução"*.
4. A Resolução Normativa – RN nº 3, editada pela Agência Nacional de Saúde Suplementar – ANS em 18 de abril de 2002, dispõe, por sua vez, sobre a revisão do Plano de Contas Padrão ANS. O art. 2º da referida Resolução Normativa – RN, assim estabelece: *"A nova versão do Plano de Contas Padrão da ANS entrará em vigor em 1º de junho de 2002, mas a ANS recomenda sua implementação a partir de 1º de janeiro de 2002, mediante reclassificações de contas porventura aplicáveis"*.
5. A mesma Resolução Normativa - RN nº 3/02, em seu art. 3º estabelece: *"A inobservância ao disposto nesta Resolução Normativa sujeitará o infrator às penalidades estabelecidas na legislação em vigor"*.
6. A NBC T 10. 21 estabelece *"os critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registro das variações patrimoniais e das estruturas das demonstrações contábeis e as informações mínimas a serem incluídas nas notas explicativas para as Entidades Cooperativas Operadoras de Planos de Assistência de Saúde"*.
7. É válido ressaltar, entretanto, que a NBC T 10 regulamenta sob o aspecto

conceitual e doutrinário os procedimentos contábeis aplicáveis às Entidades Cooperativas Operadoras dos Planos de Assistência à Saúde, permitindo, por outro lado, através da IT – 01 a essa Norma, que: “Quando, concretamente, a lei dispuser diferentemente dessa norma, o profissional deve observar a ordem legal, em seu trabalho”.

Recomenda-se, quando ocorrer estes casos, que as notas explicativas às demonstrações contábeis, divulguem claramente essas diferenças e eventuais efeitos na apresentação das referidas demonstrações.

PARECER CT/CFC Nº 17/03

Assunto: Prerrogativa profissional.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessada: Contadora Ana Cláudia Lima Correa

Data da aprovação: 11/04/03 Ata CFC Nº 842

Relator: Téc. Cont. Mauro Manoel Nóbrega

Parecer:

Ambiciona conhecer a quem competiria, Contador ou Técnico em Contabilidade, a prerrogativa legal, das tarefas listadas pela Portaria CGE nº 52/2001, da Contadoria Geral do Estado do Rio de Janeiro.

Art. 1º – Informar principais atribuições das Coordenadorias de Contabilidade Analítica criadas por força do Decreto nº 27.894, de 08 de março de 2001, no que se refere as competências definidas no Decreto nº 3.148, de 28 de abril de 1980, tendo por base o art. 88 da Resolução SEF nº 2.726, de 07 de agosto de 1996.

I – acompanhar a execução orçamentária dos órgãos de sua jurisdição, contabilizando a despesa e a receita, de acordo com a documentação que lhe for remetida, representando à autoridade competente sempre que encontrar erros, omissões e inobservância dos preceitos legais;

- Técnicos em Contabilidade e Contadores.

II – encaminhar, por intermédio da Contadoria Geral do Estado, para remessa ao Tribunal de Contas do Estado, a relação dos responsáveis por bens e valores, prevista no art. 30, do Decreto-Lei nº 3.148, de 28 de abril de 1980; (*)

- Técnicos em Contabilidade e Contadores.

(*) Revogado conforme Portaria CGE nº 74 de 22 de janeiro de 2002.

III – organizar e analisar, segundo orientação da Contadoria Geral do Estado e prazos determinados, os balancetes, balanços e outras demonstrações contábeis;

- A organização dos balancetes e balanços e outras demonstrações contábeis podem ser ativadas por Técnico em Contabilidade e Contador. Por outro lado, a análise, mesmo sob orientação, em princípio deve ser atribuição do Contador.

IV – promover, na área de sua jurisdição, análise periódica nos atos dos ordenadores, agentes recebedores, tesoureiros ou pagadores, inclusive dos responsáveis por Almoxarifado e bens patrimoniais, visando a elaboração de tomadas de contas anuais;

- Técnicos em Contabilidade e Contadores.

V – elaborar, de acordo com o Decreto-Lei nº 3.148 e a Deliberação TCE 198/96, as Prestações de Contas dos Ordenadores de Despesa, agentes recebedores, tesoureiros ou pagadores, inclusive dos responsáveis por Almoxarifado e bens patrimoniais, observando prazos de remessa à Auditoria Geral do Estado;

- Técnicos em Contabilidade e Contadores.

VI – controlar e acompanhar os resultados da gestão orçamentária, financeira e patrimonial das unidades da Secretaria ou Órgão;

- Técnicos em Contabilidade e Contadores.

VII – orientar, coordenar e instruir, do ponto de vista técnico, na esfera de sua competência, as unidades operacionais de sua jurisdição, obedecidas as normas expedidas pela Contadoria Geral do Estado;

- Técnicos em Contabilidade e Contadores.

VIII – analisar as propostas de crédito adicional e de alteração do detalhamento da despesa da Secretaria ou Órgão;

- Técnicos em Contabilidade e Contadores.

IX – manter controle rigoroso do atendimento das diligências do Tribunal de Contas;

- Não é tarefa privativa dos Contabilistas.

X – exercer as atividades constitucionais de auxiliar do Controle Externo;

- Não é tarefa privativa dos Contabilistas.

XI – orientar, dirigir e propor normas disciplinadoras das atividades relacionadas à perfeita adequação das tarefas inerentes à Contabilidade e Controle Interno;

- Técnicos em Contabilidade e Contadores.

XII – orientar a aplicação e a apresentação das prestações de contas dos adiantamentos;

- Técnicos em Contabilidade e Contadores.

XIII – promover a Tomada de Contas de acordo com normas estabelecidas nos Decretos-Lei 3.147 e 3.148, bem como Deliberação TCE 198/96;

- Técnicos em Contabilidade e Contadores.

XIV – promover acompanhamento técnico-contábil-financeiro, junto às unidades da Secretaria ou órgão, visando a salvaguarda dos bens e a verificação da exatidão e da regularidade das contas, bem como a execução do orçamento, obedecidas as normas vigentes;

- Contadores.

XV – proceder exame nos processos de licitação, dispensa ou inexigibilidade, garantindo o fiel cumprimento à legislação vigente;

- Não é tarefa privativa dos Contabilistas.

XVI – verificar a exatidão e a regularidade dos pagamentos, bem como dos registros contábeis;

- Contadores.

XVII – manter o controle dos contratos e convênios assinados pela Secretaria ou Órgão, no que respeita à execução e ao pagamento;

- Não é tarefa privativa dos Contabilistas.

XVIII – manter atualizado o registro dos ordenadores de despesa e dos responsáveis por dinheiro, valores e outros bens públicos;

- Não é tarefa privativa dos Contabilistas.

XIX – manter os documentos relativos aos atos da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, à disposição das autoridades responsáveis pelo acompanhamento administrativo, assim como dos agentes de controle interno e externo no exercício de suas funções institucionais;

- Não é tarefa privativa dos Contabilistas.

XX – registrar e manter atualizada a contabilidade relativa a gestão orçamentária, financeira e patrimonial;

- Técnicos em Contabilidade e Contadores.

XXI – analisar, classificar e contabilizar os documentos de despesa e receita, decorrentes de operações realizadas durante o exercício financeiro;

- O termo analisar, registrado num amplo sentido, posta-se com uma ação também ampla. Nesta direção, oportuno consignar que esta tarefa deva ser exercida por Contador uma vez que estampa a possibilidade de se adentrar no campo da auditoria. De outro lado, inexistindo a figura da análise, no diapasão agora escrito, a tarefa pode ser desenvolvida por um Técnico em Contabilidade.

XXII – impugnar, mediante representação à autoridade competente, quaisquer atos referentes a despesas efetuadas sem a existência de crédito ou quando imputada a dotação imprópria no âmbito da Secretaria, fazendo comunicação imediata à Contadoria Geral do Estado, sem prejuízo da instauração da competente tomada de contas;

- Não é tarefa privativa dos Contabilistas, inobstante ocorrer o aconselhamento que deva atribuir ao Técnico em Contabilidade ou ao Contador.

XXIII – observar as instruções baixadas pela Contadoria Geral do Estado quanto à aplicação do Plano de Contas Único.

- Técnicos em Contabilidade e Contadores.

Por oportuno, a este parecer deve ser anexado o Relatório da Câmara Técnica nº 01/03 o qual, por se tratar de assunto semelhante, poderá ter conteúdo subsidiário.

PARECER CT/CFC Nº 18/03

Assunto: Auditoria e inspeção administrativa.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessado: Conselho Regional de Técnicos em Radiologia – 11ª Região

Data da aprovação: 11/04/03 Ata CFC Nº 842

Relator: Téc. Cont. Mauro Manoel Nóbrega

Parecer:

Questão 1

Quais as condições legais para que uma pessoa passa (como está escrito) realizar auditoria contábil numa Autarquia Federal?

Resposta: No campo técnico, para o Sistema CFC/CRCs, basta que a mesma tenha o registro de Contador junto ao Conselho Regional de Contabilidade de sua jurisdição.

Questão 2

Um contador regularmente inscrito e registrado num Conselho Regional pode realizar auditoria noutro Estado no qual não possui inscrição?

Resposta: Não.

Questão 3

Em complemento da pergunta acima, quais as condições legais para um contador realizar auditoria fora do Estado onde possui o seu registro profissional?

Resposta: Deverá obter registro secundário no Estado que não o de seu domicílio profissional.

Questão 4

A auditoria contábil realizada por contador, num Estado onde não possui registro profissional pode ser considerada nula, irregular ou ilegal?

Resposta: Qualquer peça contábil realizada e assinada por quem não detém competência (aqui se referindo a alçada) para tal, não pode produzir efeitos. Logo, no caso presente, é nula.

Questão 5

Um Técnico em Contabilidade pode realizar e assinar auditoria numa Autarquia Federal?

Resposta: A atividade profissional de auditoria é prerrogativa do profissional dotado do registro como Contador. (Art. 25, alínea "c" do Decreto-Lei nº 9.295/46, mais itens 32/34 do Art. 3º da Resolução CFC nº 560/83). Logo, ao Técnico em Contabilidade não é cometida esta prerrogativa.

PARECER CT/CFC Nº 19/03

Assunto: Publicação do Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultados.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessada: Sra. Helena Bittencourt

Data da aprovação: 11/04/03 Ata CFC Nº 842

Relator: Téc. Cont. Mauro Manoel Nóbrega

Parecer:

Busca dirimir dúvidas acerca da compulsoriedade de publicar o balanço patrimonial e demonstração de resultado, de empresa para a qual presta serviços.

Trata-se de uma Sociedade Limitada, focando o tema na Lei nº 10.406/2002.

É, em apertada síntese, o relatório...

Parecer...

Buscando conforto nos arts. 1.052 a 1.087, não se vislumbra qualquer dispositivo que impõe a publicação do balanço patrimonial e demonstração de resultados de uma Sociedade Limitada.

Com o indispensável cuidado, oportuno revolver o tratamento que se dá a Sociedade Simples, porque assim está escrito o art. 1.053:

"A sociedade limitada rege-se, nas omissões deste Capítulo, pelas normas da sociedade simples".

Estas encontram previsão nos arts. 997 a 1.038 e a exemplo das limitadas, não se encontra a necessidade da publicação. Assim, a conclusão é no sentido de que o Código Civil não contempla a obrigatoriedade da publicação a que alude a consulta.

No entanto, de outra banda, é permitido aos sócios, uma vez inserido no Contrato Constitutivo, a aplicação supletiva da Lei das Sociedades Anônimas e, por conse-

guinte, contratarem a publicação do balanço e demonstração de resultado (parágrafo único do art. 1.053).

PARECER CT/CFC Nº 20/03

Assunto: Legalidade dos Balanços Patrimoniais divulgados pela Internet.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessado: Contador Jussi Soares Calôba

Data da aprovação: 11/04/03 Ata CFC Nº 842

Relator: Téc. Cont. Mauro Manoel Nóbrega

Parecer:

Indagação: Encontra legalidade os balanços patrimoniais divulgados pela internet sem o nome e número de registro dos profissionais responsáveis?

Resposta: Como profissão regulamentada, somos administrados por uma Lei Norte e, por consequência, temos o império da obediência.

Assim está escrito, o parágrafo único do Art. 20 do Decreto Lei nº 9.295/46:

“Para fins de fiscalização, ficam os profissionais obrigados a declarar, em todo e qualquer trabalho realizado e nos elementos previstos neste artigo, a sua categoria profissional de contador ou técnico em contabilidade, como o número de seu registro no Conselho Regional”.

De seu turno, a alínea “c” do Art. do mesmo diploma, estabelece:

Art. 10 – São atribuições dos Conselhos Regionais:

c) fiscalizar o exercício das profissões de contador e técnico em contabilidade, impedindo e punindo infrações dos dispositivos legais vigentes...”.

Assim, em cotejo mantido entre os dois artigos, parágrafo e alínea, de lhana conclusão que a divulgação de um balanço patrimonial, por qualquer de seus meios, deve trazer consignado o seu autor, sob pena de violação do parágrafo único do Art. 20 do Decreto Lei nº 9.295/46.

PARECER CT/CFC Nº 21/03

Assunto: Consulta referente a Reserva de Reavaliação.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessado: Koliver & Cia Auditores e Consultores

Data da aprovação: 16/05/03 Ata CFC Nº 844

Relator: Contador Irineu de Mula

Parecer:

Em resposta à consulta formulada em sua correspondência de 20 de fevereiro de 2003, confirmamos que não há nas Normas Brasileiras de Contabilidade emanadas deste Conselho Federal, qualquer regulamentação quanto à capitalização da Reserva de Reavaliação, matéria essa que, como explicitado em sua correspondência supracitada, é regulada, do ponto de vista contábil, pela Lei nº 6.404/76, de obrigatoriedade de adoção por parte das empresas brasileiras, em especial no caso em tela, relacionado com a escrituração mercantil e emissão de Demonstrações Contábeis (Demonstrações Financeiras na Lei nº 6.404/76) “de uma sociedade anônima que não é de capital aberto”.

No caso das entidades regulamentadas, confirmamos que a Deliberação nº 183, da Comissão de Valores Mobiliários – CVM, datada de 19 de junho de 1995, é de regulamentação restrita às Sociedades de Capital Aberto ou entidades a elas equiparadas.

Não temos conhecimento de qualquer regulamentação específica, editada pela Superintendência de Seguros Privados – SUSEP, para a atividade de sua jurisdição (setor securitário), contendo exigência de obrigatoriedade da prévia realização da Reserva de Reavaliação, para que essa possa, no todo ou em parte, ser capitalizada. Conseqüentemente, apenas as Empresas Seguradoras de Capital Aberto estariam sob a égide da Deliberação nº 183 da Comissão de Valores Mobiliários – CVM.

Portanto, é nosso entendimento que, em não havendo dispositivo legal em contrário, que seja aplicável à Sociedade de Capital Fechado não equiparada a Sociedade de Capital Aberto, prevalece a regulamentação constante da Lei nº 6.404/76, que não impede a capitalização de Reservas de Reavaliação, mesmo quando não realizada.

Assim, no caso de emissão de Parecer de Auditoria sobre Demonstrações Contábeis que registrem tal capitalização, não vemos razão para a emissão de Parecer Profissional com Ressalva. A importância desse fato, em relação às Demonstrações Contábeis como um todo, normalmente requereria a emissão, por parte dos administradores da entidade, de uma correspondente Nota Explicativa, como explicitado na NBC T 6.2.

PARECER CT/CFC Nº 24/03

Assunto: Consulta sobre o Prazo para Autenticação do Livro Diário junto aos Órgãos competentes do Registro do Comércio.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessado: Conselho Regional de Contabilidade do Paraná – CRCPR

Data da aprovação: 16/05/03 Ata CFC Nº 844

Relatora: Contadora Verônica Cunha de Souto Maior

Parecer:

O Conselho Regional de Contabilidade do Paraná, através da sua Vice-Presidência

de Câmara de Fiscalização, solicitou a este egrégio Conselho Federal de Contabilidade, através de correspondência datada em 27 de março de 2003, esclarecimentos sobre a o(s), prazo(s) legal(is) para registro do Livro Diário das empresas nos Órgãos competentes do Registro do Comércio.

Com vistas a subsidiar a consulta formulada, o Vice-Presidente Contador Marcos Sebastião Rigoni de Mello, assim dissertou sobre o tema:

“O Conselho Regional de Contabilidade do Paraná vem desenvolvendo trabalho de fiscalização intensiva junto aos profissionais quanto à exigência da escrituração contábil regular das empresas.

Esta rotina fiscalizatória tem como escopo a verificação dos Livros Diários das empresas, que, por ocasião da visita, devem estar revestidos de todas as formalidades legais, inclusive quanto ao seu registro junto ao órgão competente.

Ocorre que, em nossas visitas, temos recebido indagações acerca dos prazos legais para registro dos respectivos livros”.

Argumenta ainda o consulente, que:

“Muitos profissionais afirmam, relativamente ao aspecto temporal do registro e da autenticação do Livro Diário, que em decorrência da legislação tributária federal, a apresentação do Livro devidamente registrado, se efetivaria até a data prevista para a entrega tempestiva da declaração de imposto de renda do correspondente exercício financeiro.

Por outro lado, em pesquisa legislativa, encontram-se outros dispositivos que colidem com a norma acima, como por exemplo, o previsto no Decreto-Lei nº 7.661/45, em seu artigo 186, item VII, que fixa o prazo máximo de 60 dias após a data de encerramento do Balanço para a publicação (revestido das formalidades) do Livro Diário. Ainda, de forma ilustrativa, no âmbito da legislação previdenciária, o prazo mencionado é de 90 dias após o encerramento”.

Por fim, destaca o consulente:

“Também é de fundamental importância a orientação deste Conselho Federal de Contabilidade, quanto à efetiva responsabilidade pelo registro dos Livros, se é exclusiva do Contabilista, ou pode ser extensiva ao proprietário da empresa, vista que muitos empresários, alegando escassez de recursos, recusam-se a pagar as taxas respectivas, inviabilizando o cumprimento da formalidade legal”.

Após os argumentos e indagações expostas, finaliza com a seguinte solicitação de esclarecimento:

“Em decorrência do exposto, pedimos a manifestação imperiosa deste CFC, no sentido de clarificar a questão, estabelecendo as devidas responsabilidades solidárias ou não, e, num prazo de tolerância para o registro, possibilitando assim uma parametrização quanto à exigência da fiscalização do CRCPR em relação ao registro dos Livros Diários, propiciando mais segurança e celeridade em nossos trâmites à comunidade contábil”.
(grifo nosso)

Diante do questionamento e argumentações apresentadas pelo interessado, entendemos que mister se faz os seguintes esclarecimentos anteriores:

I – Inicialmente, quanto à base legal exposta pelo consulente e, apresentada como argumentação pelos Contabilistas fiscalizados pelo Conselho Regional de Contabilidade do Paraná, é válido destacar os seguintes comentários:

- a) O Decreto-Lei nº 486, editado em 03 de março de 1969, que dispõe sobre a “Escrituração e Livros Mercantis e dá Outras Providências” é silente em relação a fixação do prazo para autenticação do Livro Diário junto aos órgãos competentes de registro do comércio.

Ainda nesse contexto, é válido ressaltar que o art. 19 do Decreto nº 64.567, editado em 22 de maio de 1969, que regulamenta o disposto no Decreto-Lei nº 486/69, assim se expressa: *“Os casos omissos serão resolvidos pelo Departamento Nacional de Registro do Comércio, ouvidos, quando necessário, os órgãos dos Poderes Públicos Federais que, por força de suas atribuições, tenham relação com a matéria”.* (grifo nosso)

- b) A Lei nº 3.470/58, em seu art. 71, parágrafo 4º, determina que: *“Os livros ou fichas do Diário, bem como os livros auxiliares referidos no parágrafo 1º, deverão conter termos de abertura e de encerramento e, ser submetidos à autenticação no órgão competente do Registro do Comércio e,”* (grifo nosso)

Nesse mesmo contexto, a Nota 720 do RIR/2000 esclarece o estabelecido na Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 16/84: *“Para fins de apuração do lucro real, poderá ser aceita, pelos órgãos da Secretaria da Receita Federal, a escrituração do Livro Diário autenticado em data posterior ao movimento das operações nele lançadas, desde que o registro e a autenticação tenham sido promovidos até a data prevista para a entrega temporária da declaração de rendimentos do correspondente exercício financeiro”.* (grifo nosso)

- c) O inciso VII do art. 187 da Lei das Falências (Lei nº 7.661/45) estabelece que:

“Será punido o devedor com detenção, de até 06 meses a 3 (três) anos, quando ocorrer com a falência algum dos seguintes fatos: ...; VII – falta de apresentação do balanço, dentro de 60 (sessenta) dias após a data fixada para o seu encerramento, a rubrica do juiz sob cuja jurisdição estiver o seu estabelecimento principal”. (grifo nosso)

É válido ressaltar, entretanto, que esse prazo é exigível dentro de um contexto de prevenção contra crime falimentar.

II – Quanto aos aspectos da responsabilidade pela elaboração e, sobretudo, realização do registro dos Livros das empresas nos órgãos competentes do Registro do Comércio, mister se faz analisar:

- a) O Código Comercial, em seu art. 10, item 4 (recepionado pela Lei nº 10.406/02 – Novo Código Civil), estabelece que: **“Todos os comerciantes são obrigados: ... a formar anualmente um balanço geral** do seu ativo e passivo, o qual deverá compreender todos os bens de raiz, móveis e semoventes, mercadorias, dinheiros, papéis de crédito, e...” (grifo nosso)
- b) Ainda o mesmo Código Comercial (recepionado pela Lei nº 10.406/02 – Novo Código Civil), assim define:

Art. 11 – Os livros que os comerciantes são obrigados a ter, indispensavelmente, na conformidade do artigo antecedente, são o Diário e ...” (grifo nosso)

Art. 12 – “No mesmo Diário se lançará também em resumo o balanço geral (art. 10, nº 4), devendo aquele conter todas as verbas deste, apresentando cada uma verba a soma total das respectivas as parcelas; e será assinado na mesma data do balanço geral”. (grifo nosso)

Nesse contexto, é válido destacar o tratamento dado pelo Novo Código Civil Brasileiro (Lei nº 10.406/02), em seu título IV, Capítulo IV – DA ESCRITURAÇÃO, sobre a obrigatoriedade de escrituração, elaboração do Livro Diário, bem como o do seu devido registro nos Órgãos Competentes:

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

Art. 1.180 – Além dos demais livros exigidos em lei, **é indispensável o Diário**, que pode ser substituído por fichas nos casos de escrituração mecanizada ou eletrônica”.

Art. 1.184, parágrafo 2º – Serão lançados no Diário **o balanço patrimonial e o de resultado econômico**, devendo ” (grifo nosso)

Art. 1.181 – Salvo disposição especial de lei, os livros obrigatórios e, se for o caso, as fichas, antes de postos em uso, **devem ser autenticados no Registro Público de Empresas Mercantis**”.

Ainda no seu parágrafo único, o art. 1.181, determina: “**A autenticação não se fará sem que esteja escrito o empresário, ou a sociedade empresária**, que poderá fazer autenticar livros não obrigatórios”. (grifo nosso)

III – Quanto aos aspectos societários e comerciais aplicáveis à escrituração das empresas, é válido analisar sob à ótica das modalidades de constituição jurídica das empresas, os seguintes aspectos:

- a) As **empresas constituídas sob a forma de sociedades por ações** (sociedades anônimas ou comandita por ações) são obrigadas, de acordo com o art. 176 da Lei das S/A, a elaborar, com base na escrituração mercantil, ao final de cada exercício social, as suas demonstrações contábeis. O art. 132 da mesma Lei, estabelece que anualmente nos quatro primeiros meses seguintes ao término do exercício social, deverá haver uma assembléia geral dos acionistas, que tem como uma de suas matérias ordinárias examinar, discutir e votar as demonstrações contábeis.
- b) Em relação às **empresas constituídas sob a forma de quotas por responsabilidade limitadas**, reguladas pelo Decreto nº 3.708 de 10 de janeiro de 1919, não têm definidos os prazos de divulgação das demonstrações contábeis dessas empresas. O referido Decreto, entretanto, estabelece em seu art. 18 que “serão

observadas quanto às sociedades por quotas, de responsabilidade limitada, no que não for regulado no estatuto social, e na parte aplicável, as disposições da lei das sociedades anônimas”.

IV – Quanto aos aspectos da adequação do Direito da Empresa no Novo Código Civil Brasileiro:

- a) Um aspecto relevante a ser analisado é o tratamento dado pelo Novo Código Civil Brasileiro (Lei nº 10.406/02), que estabelece em seu título IV, Capítulo I – Do Registro, em seu art. 1.150 que: *“ O empresário e a sociedade empresária vinculam-se ao Registro Público de Empresas Mercantis a cargo das Juntas Comerciais e as sociedades simples ao Registro Civil das Pessoas Jurídicas, o qual deverá obedecer às normas fixadas para aquele registro, se a sociedade simples adotar um dos tipos de sociedade empresária”*. (grifo nosso)
- b) Ressalta-se ainda que, o Código Civil Brasileiro apesar de ter unificado o direito das obrigações, compreendendo as relações civis e comerciais, o Direito Comercial continua guardando sua autonomia relativamente ao Direito Civil. Antes do novo Código Civil, o Direito Civil era regulado pelo Código Civil de 1916 e o Direito Comercial pelo Código Comercial de 1850. De forma contemporânea, poder-se-ia afirmar que: *“ o Direito Comercial pode ser conceituado como o sistema normativo que objetiva a regulação das atividades privadas organizadas (empresas) de produção e de circulação de bens e serviços destinados ao mercado”*. (Miguel Reale, O Projeto do Código Civil: situação atual e seus problemas fundamentais, 1999, p 11-78).
- c) Apesar da assunção de toda a primeira parte do Código Comercial pelo Novo Código Civil, bem como a manutenção da vigência das demais partes do Código Comercial editado em 1850, **ambos são silentes quanto a fixação do prazo para autenticação ou registro do Livro Diário das empresas nos órgãos competentes do Registro do Comércio**.

V – Quanto a regulamentação da elaboração e registro do Livro Diário pelas Normas Brasileiras de Contabilidade, é merecedor de destaque a seguinte NBC T:

- a) O Conselho Federal de Contabilidade editou em 28 de outubro de 1983, a NBC T 2 - Da Escrituração Contábil, que estabelece as formalidades da escrituração contábil. A referida NBC T estabelece o Livro Diário como livro obrigatório a ser elaborado pelas entidades, onde destacamos:

Item 2.1.4 – “O Balanço e demais Demonstrações Contábeis de encerramento do exercício social serão transcritos no “Diário”, completando-se com as assinaturas ...””;
Item 2.1.5.4 – “O Livro Diário será registrado no Registro Público competente, de acordo com a legislação vigente”.

- b) Não há, entretanto, nas Normas Brasileiras editadas pelo Conselho Federal de Con-

tabilidade, bem como pelas IT's – Interpretações Técnicas as referidas normas, qualquer fixação de prazo para autenticação do Livro Diário no Registro do Comércio.

Nesse contexto, esta Câmara Técnica encaminhará ao Coordenador do Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade desde egrégio Conselho Federal de Contabilidade, solicitação para confecção de IT – Interpretação Técnica sobre a matéria tratada no presente Parecer.

Diante do exposto, pode-se concluir, à luz do bom senso e da atual base legal vigente, que não há um prazo único e, sim um prazo limite, para a autenticação do Livro Diário nos órgãos competentes definidos pelo Departamento Nacional do Registro do Comércio, haja vista que este é de 30 de abril de cada ano em relação ao exercício anterior, quando analisado sob a ótica da legislação societária, podendo, entretanto, ser registrado, até 60 (sessenta) dias após o encerramento do exercício social quando adotada uma postura conservadora e transparente, por parte da empresa, de cumprir a legislação de prevenção de crimes falimentares; podendo-se, ainda, efetuar-se o referido registro do Livro Diário, nas Juntas Comerciais, até a data de 30 de junho, quando se tomar por base a legislação fiscal vigente.

PARECER CT/CFC Nº 25/03

Assunto: Consulta sobre Normalização para Assinatura Eletrônica de Demonstrações Contábeis.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessado: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul

Data da aprovação: 16/05/03 Ata CFC Nº 844

Relatora: Contadora Verônica Cunha de Souto Maior

Parecer:

O Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, enviou em 03 de abril de 2003, a este egrégio Conselho Federal de Contabilidade, consulta formulada pelo Contabilista Luís Elemar Mielke sobre normatização para assinatura eletrônica de demonstrações contábeis.

O Contabilista interessado encaminhou correspondência ao Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul em 26 de março de 2003, com a seguinte argumentação e questionamento:

“Estamos disponibilizando nos próximos dias, Balanços e demais Demonstrativos Contábeis aos clientes via “Site Internet” (Site Próprio) e necessitamos de orientação quanto as disposições que tratem da assinatura (eletrônica) que valida tais demonstrativos para terceiros (Bancos, Fornecedores, etc...) e que ao mesmo tempo atenda à legislação profissional como Contador”.

É válido destacar que, mesmo enviando correspondência a esta Câmara Técnica do egrégio Conselho Federal de Contabilidade, o Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, através do seu Diretor Executivo, Luiz Mateus Grimm, antecipou, ao Consulente, resposta à consulta encaminhada, onde afirmou:

"Atualmente não há norma expressa sobre assinatura eletrônica de demonstrativos contábeis ...".

Após o exposto, onde ratificamos a resposta do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul quanto a inexistência de norma vigente sobre o assunto, editada pelo Conselho Federal de Contabilidade, acrescentando, todavia, que atualmente encontra-se em desenvolvimento junto ao Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade do Conselho Federal de Contabilidade, uma Interpretação Técnica (IT) que regulamentará o assunto consultado, julgamos necessário trazer os seguintes esclarecimentos adicionais com o objetivo de dirimir dúvidas quanto a matéria em tela, a saber:

1. Tendo em vista esclarecer o termo "*assinatura eletrônica*", usada pelo Consulente, e o termo definido pela legislação fiscal vigente como "*assinatura digital*", esta pode ser definida como "*um processo eletrônico de assinatura, baseado em sistema criptográfico assimétrico, que permite o usuário usar sua chave privada para declarar a autoria de documento eletrônico a ser entregue à Secretaria da Receita Federal, garantindo a integridade de seu conteúdo*".
2. Por sua vez, define-se como documento eletrônico "*aquele cujas informações são armazenadas, exclusivamente, em meio eletrônico*".
3. É válido destacar ainda que, com a edição da MP nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001, os documentos digitais passaram a ter a mesma validade dos documentos em papel, conforme estabelece o art. 10, em seu § 1o: "*Consideram-se documentos públicos ou particulares, para todos os fins legais, os documentos eletrônicos de que trata esta Medida Provisória*".
4. Ainda em conformidade com o disposto na MP nº 2.200/01, as declarações constantes dos documentos em forma eletrônica, produzidos com a utilização de processo de certificação, disponibilizado pela ICP-Brasil, presumem-se verdadeiros em relação aos signatários, na forma do art. 219 da Lei nº 10.406/02 (Novo Código Civil).
5. Nesse contexto é válido definir o que vem a ser Autoridade Certificadora Habilitada – "*é a entidade integrante da ICP-Brasil em nível subsequente ao da AC-SRF, habilitada pela Coordenação Geral de Tecnologia e Segurança da Informação – COTEC, em nome da Secretaria da Receita Federal, responsável pela emissão e administração dos Certificados Digitais e e-CPF e e-CNPJ*".
6. Define-se como Certificado Digital (e-CPF ou e-CNPJ) "*o documento eletrônico de identidade emitido por Autoridade Certificadora credenciada pela Autoridade Certificadora Raiz da ICP-Brasil – AC Raiz e habilitada pela Autoridade Certificadora da Secretaria da Receita Federal (AC-SRF), que certifica a autenticidade dos emissores e destinatários dos documentos e dos que trafegam numa rede de comunicação, bem assim assegura a privacidade e a inviolabilidade destes*".
7. A Interpretação Técnica (IT), ora em confecção pelo Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade do Conselho Federal de Contabilidade, estabe-

lecerá como os Contabilistas deverão assinar o balanço e demais demonstrações contábeis, quando estes documentos estiverem em arquivo digital. Os arquivos digitais contendo os documentos, relatórios e demonstrações contábeis conterão certificado e assinatura digitais, observada a legislação relativa à validade e eficácia jurídica dos documentos eletrônicos.

8. De acordo com Interpretação Técnica (IT) em elaboração, o Contabilista deverá assinar os documentos referidos com certificado digital obtido no mercado, que esteja em conformidade com Normas do ICP-Brasil.
9. Por fim, concluímos que frente aos avanços tecnológicos, é imprescindível a obtenção e uso de certificado digital pelo Contabilista, usando-o para assinatura de documentos e demonstrações contábeis em formato digital, tanto para armazenamento, quanto para envio às entidades públicas e ao poder judiciário, bem como para envio de relatório a clientes e para publicação de documentos contábeis na internet de forma geral.

PARECER CT/CFC Nº 29/03

Assunto: Esclarecimentos sobre diversos questionamentos contábeis.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessada: Contador Carlos Javier Subelet

Data da aprovação: 27/06/03 Ata CFC Nº 845

Relatora: Contadora Verônica Cunha de Souto Maior

Parecer:

O consultante - Contador Carlos Javier Subelet - residente e domiciliado em Santa Rosa la Pampa, República da Argentina - encaminhou diretamente a este egrégio Conselho Federal de Contabilidade, correspondência protocolada no início do mês de maio/2003, solicitando esclarecimentos sobre diversos assuntos de natureza contábil, além de dúvidas quanto à correta interpretação da legislação contábil brasileira.

O interessado apresenta 11 (onze) questões, suscitadas de sua leitura à nossa lei magna - o Decreto-Lei nº 9.295/46, ao Código Comercial Brasileiro, à Lei das S/A, bem como às Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações e Comunicados Técnicos, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade.

Apresentamos, na seqüência, os questionamentos formulados, seguidos do entendimento que se tem sobre os assuntos abordados, a saber:

Da Primeira Questão:

Em seu primeiro questionamento, o consultante cita e transcreve o art. 25 do Decreto-lei nº 9295/46, que estabelece os trabalhos definidos como "trabalhos técnicos de

contabilidade", fazendo uma associação com o art. 26 do mesmo Decreto-lei e com o que descreve o item 12.1.1.2 da NBC T 12 – que normatiza a Auditoria Interna no Brasil, também transcrevendo o referido item em sua carta-consulta.

Após a exposição da base legal, formula então, as seguintes questões:

- 1) "Em que parte do texto do art. 25, alínea c), baseia-se a NBC T 12 para exigir o título de contador para o exercício da auditoria interna? Seria quanto *à revisão de balanços e de contas em geral y revisão permanente ou periódica de escritas* (embora estas funções não são as únicas que desenvolve o auditor interno)?"
- 2) Qual a interpretação dada por esse Conselho Federal de Contabilidade ao conteúdo do art. 25 "*e quaisquer outras atribuições de natureza técnica conferidas por lei aos profissionais de contabilidade*"?

Do Nosso Entendimento:

É válido ressaltar que a Auditoria traz como essência no seu conceito e objetivos, a atividade de revisão, verificação e emissão de opinião. A partir dessa premissa, poder-se-ia inferir como atividade de Auditoria o estabelecido no art. 25 do Decreto-lei 9.295/46 como sendo "as atividades de revisão (periódica ou permanente) do balanço e de escritas".

Quanto ao questionamento de nº 2, esclarecemos, ao Consulente, que o Conselho Federal de Contabilidade - CFC editou, em 28 de outubro de 1983, a Resolução CFC nº 560, que dispõe sobre as prerrogativas profissionais de que trata o art. 25 do Decreto-lei nº 9.295/46, onde recomendamos a sua leitura.

Da Segunda Questão:

No questionamento seguinte, o consulente transcreve o item 12.2.3.4 da NBC T 12 – Da Auditoria Interna, que estabelece: "Ao se utilizar de análises, demonstrações ou quaisquer outros documentos, o auditor interno deve certificar-se de sua exatidão, sempre que integrá-los aos seus papéis de trabalho".

Em seguida, o consulente faz a relação desse item da Norma com a Resolução CFC nº 678, de 24 de julho de 1990, que aprovou o Comunicado Técnico CT/IBRACON nº 02/90, em específico com o seu item 8, onde faz ilações, à luz do seu entendimento, que também é aplicável à Auditoria Interna, o qual transcrevemos a seguir:

"Em uma auditoria, entretanto, não é praticável ao auditor obter absoluta segurança de que as informações financeiras auditadas estão livres de quaisquer erros. Os principais fatores restritivos são: (a) a auditoria é feita com base em testes; (b) o uso de julgamentos subjetivos na determinação das estimativas contábeis, tais como: provisões para perdas, vida útil econômica dos bens do imobilizado, etc; (c) o relativo grau de segurança que o próprio sistema de controle interno da companhia provê na detecção de erros; e (d) a natureza persuasiva das evidências disponíveis ao auditor para as suas conclusões".

Após a apresentação dos atos normativos supra, formula, o consulente, a seguinte questão: "*Em que consiste tal certificação de exatidão pelo auditor interno?, seria uma revisão da exatidão dos cálculos numéricos?*"

Do Nosso Entendimento:

Antes de apresentar a nossa opinião sobre o questionamento formulado, mister se faz os seguintes esclarecimentos:

1. A Auditoria Independente e a Auditoria Interna têm objetivos e propósitos distintos, apresentando, por consequência, normas reguladoras e metodologias de execução específicas;
2. O escopo, extensão ou abrangência dos testes e procedimentos de auditoria, aplicados por um Auditor, é distinto, quando comparada à execução de seus trabalhos em uma Auditoria Independente ao de uma Auditoria Interna;
3. A certificação referida pelo item 12.2.3.4 da NBC T 12 não está restrita apenas a revisão dos cálculos matemáticos, mas a idoneidade, fidedignidade e legalidade dos documentos, análises e demonstrações que o Auditor Interno poderá fazer uso e, integrar aos seus papéis de trabalho, como evidência dos trabalhos executados e que fundamentará a sua opinião;
4. A necessidade de certificação dos documentos, análises e demonstrações que podem ser usadas pelo Auditor Interno, estabelecida no item 12.2.3.4 da NBC T 12 não guarda relação com o descrito no Comunicado Técnico CT/IBRACON nº 02/90, haja vista que este ato normativo trata sobre procedimentos de auditoria independente para revisões limitadas das Informações Trimestrais – ITR's, elaboradas pelas Companhias Abertas, a serem entregues à CVM – Comissão de Valores Mobiliários;
5. Por fim, concluímos que o expresso no CT/IBRACON nº 02/90 deve ter como interpretação que o objetivo primário da Auditoria Independente não é o da descoberta de fraudes ou erros, ou o esgotamento da coleta de evidências da inexistência de erros que possam conter as demonstrações contábeis auditadas, mas sim, a emissão de opinião sobre a fidedignidade das informações apresentadas nas demonstrações contábeis à luz dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e das práticas contábeis usualmente adotadas, sempre estando presente o risco inerente à Auditoria, que é a do auditor emitir uma opinião errada.

Da Terceira Questão:

Após fazer extensa transcrição do Código Comercial Brasileiro, em específico dos seus artigos 10 e 12 que tratam sobre a obrigatoriedade de escrituração e de elaboração do Livro Diário (é válido ressaltar que os referidos artigos foram recepcionados pelo Novo Código Civil – Lei nº 10.406/02), o Consulente relaciona, aos referidos artigos, o item 11.2.6.2 da NBC T 11 que trata sobre a Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, que estabelece, neste item em específico, os procedimentos técnicos básicos a serem aplicados quando dos testes de observância e substantivos de auditoria.

Após fazer a sua abordagem sobre o assunto, o consulente assim expressa a sua dúvida: *"Qual seria o efeito no parecer do auditor independente o fato de que os montantes apresentados nas demonstrações contábeis anuais sob auditoria não sejam iguais aos lançados no Livro Diário?"*

Do Nosso Entendimento:

Não há, na nossa opinião, como o Livro Diário de uma Entidade (exigível pelos Códigos Comercial e Civil Brasileiros) apresentar informações divergentes das evidenciadas nas demonstrações contábeis auditadas, haja vista que estas devem fazer parte daquele Livro e, que ambas correspondem a livros e relatórios de saída de um mesmo sistema de contabilidade da Entidade.

Da Quarta Questão:

O consulente cita a NBC P 3 – Normas Profissionais do Auditor Interno, destacando, em específico, o item 3.6 - “Da Cooperação com o Auditor Independente” , que estabelece que o Auditor Interno, no âmbito de planejamento conjunto de trabalho a realizar, deve apresentar os seus papéis de trabalho ao Auditor Independente e entregar-lhe cópias, quando este entender necessário.

Após as referidas citações, apresenta, o consulente, a seguinte questão: *“Deve entregar-lhe ao auditor independente todos os papéis de trabalho ou partes ou resumos destes?”*

Do Nosso Entendimento:

À luz da interpretação do que preceitua a NBC P 3, somos de opinião de que, quando em situação de cooperação com o Auditor Independente, o Auditor Interno deve-lhe entregar cópias dos seus papéis de trabalho, para que estes sejam parte integrante dos papéis de trabalho do Auditor Independente. É válido ressaltar, entretanto, que a responsabilidade pela fidedignidade e veracidade das informações constantes nos referidos papéis de trabalhos - usados e inclusos - como evidências de prova dos trabalhos executados, passam a ser do Auditor Independente, quando da emissão de seu parecer.

Da Quinta Questão:

O consulente cita a legislação societária (Lei nº 6.404/76), em específico o seu art. 177, parágrafo 4º que estabelece que “as demonstrações financeiras serão assinadas pelos administradores e por contabilistas legalmente habilitados”, como base para formular a seguinte questão:

“Com que propósito o contador assina as demonstrações financeiras da sociedade? O faria como responsável da sua preparação e/ou seu conteúdo técnico, tal como acontece com a administração?”

Do Nosso Entendimento:

A assinatura, pelos profissionais da Contabilidade, inclusive com a indicação dos seus registros nos Conselhos Regionais de Contabilidade, das demonstrações contábeis de uma Sociedade Anônima, bem como de qualquer outra Entidade, tem como finalidade ou propósito a responsabilização técnico-profissional do referido contabilista quanto a veracidade das informações apresentadas nas demonstrações contábeis por ele elaboradas, segundo as Normas Brasileiras de Contabilidade.

Da Sexta Questão:

Ao formular o sexto questionamento apresentado a este egrégio Conselho Federal

de Contabilidade, o consulente cita a IT 01 da NBC T 11 que trata sobre a Carta de Responsabilidade da Administração, transcrevendo trechos onde destaca a responsabilidade do Contabilista nas informações evidenciadas nas demonstrações contábeis. Após os referidos destaques, apresenta, o consulente, as seguintes questões:

- a) *Qual é o propósito da assinatura da Carta de Responsabilidade da Administração pelo Contabilista responsável pelas demonstrações financeiras, se é que por meio desta carta que se confirma a informação fornecida ao auditor por parte da administração e alguma sem participação do contabilista?*
- b) *Por exemplo, no caso da alínea p) "confirmar que não é do conhecimento da administração da entidade quaisquer questões pendentes junto aos órgãos reguladores e fiscalizadores, que possam ter efeitos relevantes sobre as demonstrações contábeis, que propósito teria com isto, a assinatura da carta de responsabilidade da administração pelo contador responsável das demonstrações financeiras? Seria certificar que não existem estes eventos?"*

Do Nosso Entendimento:

Antes de emitir nossa opinião sobre as questões acima, mister se faz os seguintes esclarecimentos anteriores:

1. A Carta de Responsabilidade da Administração é um documento emitido pelos administradores de uma entidade, a qual deve ser endereçada ao Auditor independente. Nesse contexto, é válido ressaltar que, como muitas das informações obtidas pelo Auditor são oriundas ou advindas de informações verbais fornecidas pela administração, gerências e responsável pela contabilidade da entidade auditada, se torna necessário, para o auditor, evidenciá-las de forma material, devendo para tanto, solicitar a emissão da carta de administração ao término dos seus trabalhos de auditoria. Ainda nesse contexto, como não é possível esgotar todas as possibilidades de existência de eventos que possam influenciar os resultados apresentados nas demonstrações contábeis, com vistas a sua identificação e exame pela auditoria, a carta de responsabilidade da administração é uma forma que o auditor tem de se obter esta afirmação, por parte da administração das entidades.
2. Nesse ambiente, necessário se faz distinguir os papéis e responsabilidades dos profissionais de contabilidade envolvidos – o do Auditor e o do Contabilista responsável pela elaboração das demonstrações contábeis da entidade. Este último, parte integrante da administração da entidade que forneceu informações para o Auditor emitir sua opinião;
3. Desde a edição da Resolução CFC nº 700 em 01/06/91, que aprovou a atualização da NBC T 11 – Da Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, bem como da reformulação do Parecer de Auditoria, onde se explicitou a responsabilidade da administração da empresa e a responsabilidade do auditor independente, que a apresentação da Carta de Responsabilidade da Administração tornou-se obrigatória como papel de trabalho do Auditor Independente.

Da Sétima Questão:

A sétima questão apresentada pelo consulente remete-nos a NBC T 10.14 – Das Entidades Agropecuárias, no que se refere ao tratamento e classificação contábil dados às receitas e despesas operacionais e não operacionais das Entidades Rurais.

O consulente invoca o Princípio da Entidade para fundamentar a sua pergunta e, assim se expressa: "*Lembrando-se o previamente indicado, porque, embora as perdas que acontecem devido à natureza e, são de pouca probabilidade de ocorrência no futuro (por exemplo granizo), e que são um risco da atividade, são não-operacional, e as perdas causadas pela morte natural do animal de pouca probabilidade de ocorrência no futuro (isso também é um fato da natureza) são consideradas como despesa operacional?*" (sublinha nossa)

Do Nosso Entendimento:

Necessário se faz aclarar os seguintes assuntos, com vistas a uma melhor compreensão ao que estabelece a NBC T 10.14:

1. Entidades Rurais são aquelas que exploram a capacidade produtiva do solo ou da água, mediante extração vegetal, o cultivo da terra ou da água (hidroponia) e a criação de animais;
2. As perdas - parciais ou totais - decorrentes de ação da natureza ou eventos naturais, tais como ventos, geadas, inundação, praga, granizo, seca, tempestades, bem como incêndios, devem ser registradas como despesas não operacionais, haja vista que não representam gastos (despesas ou custos) necessários à geração de receitas; são eventuais e, portanto, classificáveis como perdas ou gastos não operacionais;
3. O item citado pelo consulente – 10.14.7.5 se refere às Entidades Pecuárias, que são aquelas que se dedicam à cria, recria e engorda de animais para fins comerciais. De sorte que, a morte natural de um animal é um evento caracterizado como um risco inerente à atividade pecuária e, portanto, operacional; devendo, por isto, ser classificada como despesa operacional, diferentemente do disposto no item 2, referente às ações da natureza e sinistros (incêndios), aos quais estão sujeitas quaisquer entidades e, não só as entidades rurais.

Da Oitava Questão:

Mais uma vez invocando os Princípios Fundamentais da Contabilidade, só que desta vez o Princípio da Competência, o consulente questiona o determinado no item 10.14.5.8 da NBC T 14 quanto a classificação das perdas correspondentes à frustração ou ao retardamento da safra agrícola como despesas operacionais.

Sob a argumentação do que preceitua a NBC T supramencionada, o consulente questiona se as despesas geradas pela demora na colheita (ou poda) de uma cultura agrícola (cita como exemplo a cultura de eucalipto), os gastos gerados pela demora dessa poda ou colheita deveriam ser ativados ou contabilizados no resultado do exercício como despesa operacional?

Do Nosso Entendimento:

1. O item 10.14.4 da NBC T 10.14 trata das Entidades Agrícolas, que são aquelas

que se destinam à produção de bens, mediante o plantio, manutenção ou tratamentos culturais, colheita e comercialização de produtos agrícolas;

2. De acordo com a NBC T 10.14, devem ser ativados nas culturas permanentes ou temporárias, todos os custos integrantes do ciclo operacional na medida da sua formação, incluindo os custos imputáveis, direta ou indiretamente, ao produto. Por consequência, todo e qualquer gastos (despesa ou custo) não identificados como descrito acima e, não necessários à formação da cultura, devem ser contabilizados como despesas e, não compor o custo de formação das referidas culturas.
3. Dessa forma, somos de opinião de que os gastos ocorridos - mesmo no período de formação da cultura - , mas que estão relacionadas à frustração ou ao retardamento da safra agrícola, devem ser contabilizadas como despesas operacionais (por serem inerentes ao risco da atividade) e não ativadas, ou seja, não contabilizadas como parte integrante do custo de formação daquela cultura (quer permanente ou temporária).

Da Nona Questão:

O consulente cita a NBC T 10.14, em seu item 10.14.6.3 que define ciclo operacional nas Entidades Agropecuárias, apresentando o seguinte questionamento: *"Eu quero saber a razão de porque não é incluído o termo que demanda a cobrança da venda dos produtos, momento no que concluiria o ciclo dinheiro – mercadoria – dinheiro, no cálculo da duração do ciclo operativo da companhia rural?"*

Do Nosso Entendimento:

1. O item 10.14.6.3 da NBC T 10.14 define o ciclo operacional das entidades pecuárias como sendo o período compreendido desde a inseminação, ou nascimento, ou compra, até a comercialização;
2. Há que se distinguir entre ciclo operacional e ciclo financeiro. Nas Entidades Agropecuárias, o ciclo operacional termina com a venda dos animais; enquanto o ciclo financeiro de qualquer entidade terá o seu término com o recebimento desta venda.

Da Décima Questão:

O consulente transcreve o item 6.1.1.2 da NBC T 6 – Da Divulgação das Demonstrações Contábeis, onde afirma que diversas empresas divulgam suas demonstrações contábeis pela internet, o qual não é expressamente indicado na norma retromencionada.

Conclui por fim, questionando: *"Que penalidade corresponde (se corresponde alguma) para a companhia, para o contador responsável pelas demonstrações contábeis e para o auditor independente que emite um parecer referido a elas, quando são apresentadas no websites informações e demonstrações contábeis incompletas e inadequadas como se fossem corretas e sem indicar ao usuário tal situação?"*

Do Nosso Entendimento:

Mister se faz os seguintes esclarecimentos anteriores:

1. A NBC T 6 - Da Divulgação das Demonstrações Contábeis define como divulgação o “ato de colocar as demonstrações contábeis da entidade à disposição de seus usuários”; (grifo nosso).
2. O item 6.1.1.2.1 estabelece que os meios de divulgação podem decorrer tanto de disposições legais, regulamentares ou regimentais, como de iniciativa da própria entidade, onde se pode incluir, por conseguinte, a divulgação em sites na internet.
3. O item 2.1.4 da NBC T 2 - Da Escrituração Contábil, estabelece que o balanço patrimonial e demais demonstrações contábeis de encerramento de exercício deverão ser transcritas no Livro Diário da Entidade, completando-se com as assinaturas do Contabilista e do titular ou representante legal da Entidade. Estabelece ainda o referido item da NBC T, que igual procedimento deverá ser adotado quanto às demonstrações contábeis elaboradas por força de disposições legais, contratuais ou estatutárias.
4. A divulgação de demonstrações contábeis de uma entidade – quando não assinadas por Contabilista habilitado ou, quando assinadas por profissional da contabilidade, mas contendo informações não verídicas – é objeto para aplicação de sanções pelo Conselho Federal de Contabilidade, independentemente do meio de divulgação eleito pela entidade. As sanções e penalidades estão dispostas no Decreto-lei nº 9.295/46, bem como no Código de Ética Profissional do Contabilista – CEPC.

Da Décima Primeira Questão:

Por fim, o consultante cita a NBC T 11 – Da Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, destacando o item 11.2.3.1 referente ao risco de auditoria.

O interessado ressalta que o Conselho Federal de Contabilidade adota um critério similar ao do AICPA e argumenta que a razão do AICPA em excluir do risco de auditoria o risco do auditor concluir erroneamente que as demonstrações contábeis estão significativamente incorretas é que o auditor pode aplicar os procedimentos necessários (p.ex. reconsiderar ou aumentar os testes de auditoria) para corrigir ou evitar esse risco. Por fim, o consultante apresenta os seguintes questionamentos:

- a) *A razão do CFC para adotar uma posição similar ao AICPA é a indicada no parágrafo anterior?*
- b) *Por que não é incluso no risco de auditoria o risco do auditor concluir erroneamente que as demonstrações contábeis estão significativamente incorretas, quando não estão, sendo possível não terem sido aplicados os procedimentos para evitar e corrigir o erro na emissão de opinião?"*

Do Nosso Entendimento:

Necessário se faz aclarar os seguintes assuntos de forma anterior a emissão de nossa opinião:

1. O item 11.2.3.1 define como risco de auditoria a possibilidade de o auditor vir a emitir uma opinião tecnicamente inadequada sobre as demonstrações contábeis

significativamente incorretas. Esse entendimento é o mesmo apresentado pela Norma Internacional da Auditoria – NIA – “Avaliações de Risco e Controle Interno”, que define como “risco de auditoria” o risco de que o auditor dê um parecer de auditoria impróprio, quando as demonstrações contábeis contiverem distorções relevantes. O risco de auditoria, segundo as NIA´s, tem 03 componentes: o risco inerente, o risco de controle e o risco de detecção.

2. Nesse contexto, é válido ressaltar que o objetivo da auditoria independente é o de emitir uma opinião sobre a fidedignidade das demonstrações contábeis de uma entidade, tendo por base os princípios fundamentais de contabilidade e as práticas contábeis vigentes. Dessa forma, pode depreender-se, portanto, à luz do objetivo supra, que o risco está na emissão de uma opinião incorreta em relação a demonstrações contábeis inadequadas. Como conseqüência, o risco de se emitir uma opinião errada quando as demonstrações contábeis estiverem corretas, não é, no nosso entendimento, um risco, e sim, uma falha decorrente da não aplicação adequada dos procedimentos de auditoria.

PARECER CT/CFC Nº 30/03

Assunto: Esclarecimentos sobre a Aplicação do Princípio da Competência.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessado: Conselho Regional de Contabilidade da Paraíba – CRCPB, Daniel Ferreira da Silva

Data da aprovação: 27/06/03 Ata CFC Nº 845

Relatora: Contadora Verônica Cunha de Souto Maior

Parecer:

Um Breve Histórico:

Em 21 de maio de 2003, o Excelentíssimo Senhor Presidente do Conselho Federal de Contabilidade, Contador Alcedino Gomes Barbosa, expediu o ofício nº 1.744/03/DEJURFCF, destinado ao Presidente do Conselho Regional da Paraíba, através do qual encaminha àquele Conselho Regional, os esclarecimentos às questões formuladas pelo Consulente Daniel Ferreira da Silva, contabilista inscrito naquele Regional, referentes a fiscalização da União, Estados e Municípios desenvolvidas por Auditores Fiscais admitidos mediante concurso público nos termos do art. 37 da Constituição Federal.

No mesmo ofício, o Exmo. Senhor Presidente do Conselho Federal de Contabilidade, solicita ao Presidente daquele Regional que comunique ao consulente Daniel Ferreira da Silva que a parte da sua consulta relacionada à aplicação do Princípio da Competência foi submetida à Câmara Técnica do egrégio Conselho Federal de Contabilidade, que examinará e emitirá parecer, a lhe ser enviado posteriormente.

Nesse contexto, essa Câmara Técnica recebeu em 09 de maio do ano em curso, do Departamento Jurídico desse egrégio Conselho Federal de Contabilidade, o Memo nº 102/03, onde se deu o encaminhamento das cópias do Ofício do CRCPB e da carta-consulta do Contabilista Daniel Ferreira da Silva, sendo anexado, posteriormente, o Ofício nº 1744/03 DEJUR-CFC, com vistas à sua apreciação e manifestação, onde há o destaque de que cabe à Câmara Técnica à exaração de parecer sobre a matéria de natureza técnica (abordada na referida petição do Contabilista), haja vista que a parte que trata do exercício da atividade dos Auditores Fiscais já foi objeto de análise, sendo, inclusive, já remetido ofício deste egrégio Conselho Federal ao Conselho Regional de Contabilidade da Paraíba.

Da Consulta:

O consulente ressalta que a sua carta-consulta tem por objeto ou, como denomina o próprio interessado, questão básica a relação “Fisco – Contador – Conselho”.

Após exposição dos questionamentos referentes a competência do Auditor Fiscal em desenvolver trabalhos de auditoria sem ter a formação necessária em Contabilidade, objeto de análise e emissão de parecer pelo Departamento Jurídico deste Conselho Federal de Contabilidade, o Contabilista interessado, assim se expressa, sobre suas dúvidas em relação à aplicação do Princípio da Competência:

“Em que condições a auditoria fiscal poderá utilizar a expressão – “Se no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, da receita ou do faturamento e do lucro, esta será desconsiderada” – art. 235 do Decreto nº 3.048/99 – para desconsiderar todos os registros feitos naquele exercício?

Nesse caso específico, saldos de contas patrimoniais divergentes de sua natureza (ex. saldo devedor de passivo/credor de ativo), que dentro do próprio exercício foram corrigidos e por consequência no balanço apresentam-se corretos, poderiam/deveriam ser desconsiderados? Por semelhança, contas de receita e despesa e até patrimoniais em função do Princípio da Competência, como deveriam ser encarados? É válida a correção dentro do exercício, procurando efetuar os ajustes devidos e necessários ou compete realmente à auditoria pública – municipal/estadual/federal – desconsiderar todo o exercício? Lembrando sempre que o Princípio da Competência está ligado ao entendimento das variações patrimoniais e sua natureza. Ainda tomando por base os Princípios Contábeis, a referida auditoria também poderia emitir parecer conclusivo de desclassificação contábil?” (grifo nosso)

Do Nosso Entendimento:

Após o exposto e, frente as afirmações apresentadas pelo consulente quanto aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, em específico ao Princípio da Competência, mister se faz apresentar os seguintes esclarecimentos anteriores:

1. O Princípio da Competência, de acordo com o art. 9º da Resolução CFC nº 750/93, tem como essência que “as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre

simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento". (grifo nosso). Dessa forma, o Princípio da Competência não tem como premissa a realização de ajustes de registros contábeis fora do período de sua competência, devendo estes (registros), por essência, serem efetuados quando da sua ocorrência.

Quanto ao que afirma o consulente, que o Princípio da Competência "*está ligado ao entendimento das variações patrimoniais e sua natureza*", deve-se interpretar que esta "*ligação*" diz respeito **as variações qualitativas e permutativas do patrimônio**, e não como permissão, ou incentivo, ao procedimento de registro contábil extemporâneo, ou seja, fora do período de competência, mesmo que este seja com o fim de realizar acertos ou ajustes, os quais, esclarecemos, devem ser identificados e registrados como sendo de exercício(s) anterior(es), influenciando, por conseguinte, os resultados acumulados dos exercícios aos quais competem os referidos acertos/ajustes, sem causar, portanto, reflexos no resultado do exercício em curso, ou seja, no exercício em que está sendo realizado o referido acerto.

2. Frente às argumentações apresentadas pelo consulente, para as quais apresenta como lastro o Princípio da Competência, necessário se faz invocar o que estabelece o Princípio da Oportunidade (art. 6º da Resolução CFC nº 750/93): "O Princípio da Oportunidade refere-se, simultaneamente, a tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram". Ainda nesse contexto, citamos o parágrafo único do artigo supra que determina: "*Como resultado da observância do Princípio da Oportunidade: I – desde que tecnicamente estimável, o registro das variações patrimoniais deve ser feito mesmo na hipótese de somente existir razoável certeza de sua ocorrência. II – o registro compreende os elementos quantitativos e qualitativos, contemplando os aspectos físicos e monetários; III – o registro deve ensejar o reconhecimento universal das variações ocorridas no patrimônio da ENTIDADE, em um período de tempo determinado, base necessária para gerar informações úteis ao processo decisório da gestão*". (grifo nosso)
3. Ainda sobre o Princípio da Oportunidade, esclarecemos que este Princípio Fundamental de Contabilidade, conforme acima explícito, traz como essência, **a integridade do reconhecimento das variações patrimoniais**, ou seja, à necessidade das variações patrimoniais serem reconhecidas na sua totalidade, isto é, sem qualquer falta ou excesso; bem como **a tempestividade do registro**, que obriga que as variações sejam registradas no momento em que ocorrem, mesmo na hipótese de alguma incerteza. Destacamos nesse contexto que, **sem o registro no momento da ocorrência, ficaram incompletos os registros sobre o patrimônio até aquele momento, e, em decorrência, insuficientes quaisquer demonstrações ou relatos, e falseadas as conclusões, diagnósticos e prognósticos**.
4. Por fim, aclaramos que o art. 235 do Decreto nº 3.048, editado em 06 de maio de 1999, que aprova o Regulamento da Previdência Social e dá outras providências

(citado pelo consulente), normatiza - com lastro legal - que a contabilidade será desconsiderada nos casos de constatação, pelo auditor, nos exames efetuados, de que nesta (contabilidade) não esteja registrado o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, da receita (ou do faturamento) e do lucro, determinando ainda que, as contribuições devidas devem ser apuradas e lançadas de ofício, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

5. Concluímos por fim, que os Princípios Fundamentais de Contabilidade representam o núcleo central da própria Contabilidade, constituindo-se, portanto, em vigas-mestras de uma ciência e revestindo-se dos atributos de universalidade e veracidade em qualquer circunstância. Dessa forma, os princípios na condição de verdades primeiras de uma ciência, jamais serão diretivas de natureza operacional.

PARECER CT/CFC Nº 31/03

Assunto: Esclarecimentos sobre o Funcionamento das Contas do Plano de Contas e Proposta de Modelo de Estrutura de Plano de Contas Misto do Guia Contábil da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessado: Contabilista Diógenes da Rocha Monteiro

Data da aprovação: 27/06/03 Ata CFC Nº 845

Relatora: Contadora Verônica Cunha de Souto Maior

Parecer:

O Contabilista Diógenes da Rocha Monteiro, inscrito no Conselho Regional de Contabilidade em Pernambuco, encaminhou diretamente a este egrégio Conselho Federal de Contabilidade correspondência (sem a identificação de sua data de emissão), cujo recebimento, neste Conselho Federal de Contabilidade, foi protocolado em 30 de abril de 2003, solicitando o envio do funcionamento das contas do modelo de plano de contas sugerido pelo Instituto Ethos e Conselho Federal de Contabilidade, quando da edição do Guia Contábil da Lei de Responsabilidade Fiscal. Na mesma correspondência, o Contabilista interessado encaminha cópia de um modelo de estrutura de plano de contas misto, onde solicita que o mesmo seja estudado pelo Instituto Ethos e pelo Conselho Federal de Contabilidade.

Após o exposto, necessário se faz tecer os seguintes comentários:

1. O Guia Contábil da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF foi editado pelo Conselho Federal de Contabilidade em parceria com o Instituto Ethos de Empresas e Responsabilidade Social, em setembro de 2001; tendo, posteriormente, quatro novas edições, inclusive, atualizadas.
2. Nesse contexto, é válido ressaltar que, o mencionado Guia não foi elaborado sob

- a coordenação da Vice-Presidência Técnica deste Conselho Federal, não tendo sido objeto, portanto, de avaliação e apreciação por esta Câmara Técnica.
3. Acrescenta-se ainda, que o encaminhamento solicitado do funcionamento das contas integrantes do plano de contas proposto no referido Guia, não pode ser enviado por esta Câmara, nem pela área competente do Conselho Federal, haja vista que o mesmo (funcionamento das contas) não foi descrito (ou não está incluso) no referido Guia, quando da sua elaboração e revisões posteriores, restando-nos, todavia, o encaminhamento por esta Câmara Técnica, à área competente no Conselho Federal de Contabilidade, da solicitação do Contabilista interessado, a qual pode ser entendida como sugestão a ser analisada quando da confecção de uma nova edição, ou atualização, do referido Guia.
 4. Por fim, quanto ao modelo de estrutura de plano de contas misto, proposto pelo contabilista interessado, entendemos que este também deve ser encaminhado à área competente e responsável, neste Conselho Federal, pela edição e revisões o Guia Contábil da Lei de Responsabilidade Fiscal, com vistas a sua análise e apreciação quando de revisões futuras da última edição do referido Guia.

PARECER CT/CFC Nº 32/03

Assunto: Posicionamento sobre a Medida Provisória nº 83, de 12 de dezembro de 2002 e a Instrução Normativa nº 87 de 27 de março de 2003, ambas do INSS.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessado: Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo

Data da aprovação: 27/06/03 Ata CFC Nº 845

Relator: Téc. Cont. Mauro Manoel Nóbrega

Parecer:

Por primeiro, oportuno registrar que a Instrução Normativa, acima referida, nasceu pela inspiração contida na Medida Provisória, também aludida. Assim, o segundo diploma decorreu do primeiro, como este a medida embrionária.

Deve, pois, ater-se apenas a Instrução Normativa e, neste sentido, a indagação:

“se o contabilista recolhe sua contribuição previdenciária, sem se ater ao “direito” previsto na MP e IN, ou seja, de ter sua obrigação previdenciária recolhida pelo tomador, este continua obrigado a recolhê-la ? – ou seja: - admite-se o duplo recolhimento, mesmo se tratando de direito disponível por parte do contratado? (seja do contabilista, encanador e outro)”

Resposta - Com a edição da Instrução Normativa em comento, a responsabilidade pelo recolhimento da contribuição previdenciária do contribuinte individual, passou a ser do tomador do serviço. No caso doméstico, o cliente é que deverá recolher a contribuição do Contador para a Previdência Social.

É o que está escrito no art. 4º deste dispositivo:

“Fica a empresa obrigada a arrecadar a contribuição do segurado contribuinte individual a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração, e a recolher o valor arrecadado juntamente com a contribuição a seu cargo, até o dia dois do mês seguinte ao da competência.”

Da análise do texto, não se pode admitir a figura da devolução ao contribuinte individual, o ônus do recolhimento de sua contribuição. É, pois, império o procedimento encartado na Instrução Normativa.

Em retorno a questão, se o contribuinte, de forma desavisada já recolheu sua contribuição, tal fato não desobriga a tomadora do serviço em deixar de descontar e, muito menos, deixar de recolher.

Claro que, em assim ocorrendo, haverá um recolhimento indevido e este o será por parte do contribuinte individual que deverá postular, junto ao INSS a sua devolução.

Para a tomadora trata-se de um encargo intransferível, mesmo em se demonstrando um anterior recolhimento pelo contribuinte individual até porque este estaria em desalinho com a Instrução Normativa.

Oportuno consignar, à guisa de ilustração, que o “descuido” a que se refere a indagação é, em tese inadmissível, levando na devida conta os prazos de recolhimento de um e de outro. O contribuinte individual, a se admitir uma eventual permanência, o que não é o caso, a compulsoriedade do recolhimento por este, teria como prazo para o cumprimento da obrigação o dia 15 do mês seguinte ao da competência e, de sua banda, a tomadora tem, com a Instrução Normativa, o prazo até o dia 02, também do mês seguinte ao da competência. Assim, este sempre ocorreria primeiro que aquele não justificando, pois, o “não ater”.

PARECER CT/CFC Nº 33/03

Assunto: Questionamento sobre Fundações e/ou empresas do terceiro setor.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessado: Ferrari & Associados Auditores Independentes

Data da aprovação: 27/06/03 Ata CFC Nº 845

Relator: Téc. Cont. Mauro Manoel Nóbrega

Parecer:

O interessado, sócio-diretor da Ferrari & Associados - Auditores Independentes Sociedade Civil Ltda., encaminha consulta, ligadas às Fundações ou 3º Setor.

Acentua que *“necessitamos, com urgência, do apoio deste conceituado Conselho no sentido ajudar-nos em relação às seguintes questões que deparamos junto a FADENOR – Fundação de Apoio ao Desenvolvimento de Ensino Superior do Norte de Minas, instituição que estamos auditando na cidade de Montes Claros, norte do Estado de Minas, como segue:*

Como fica a questão fiscal/tributária aplicável à Fundação, uma vez que se encontra em pleno funcionamento uma Livraria, uma Editora, uma Rádio Educativa e, até, uma Griffe? Eles estão providenciando a criação de uma filial da Fundação para regularizar essa situação. Quais são os adequados procedimentos a serem adotadas pela Fundação, inclusive em relação à documentação fiscal que deve manter, para não incorrer em quaisquer penalidades perante o fisco?

Em relação ao ISS, PIS e COFINS, perguntamos: A Fundação é obrigada a efetuar os recolhimentos desse impostos e dessas contribuições?

A Fundação foi notificada pelo INSS que considerou como seus funcionários, todos os prestadores de serviços a ela no período de 1996 a 2001. O INSS tem razão nesta questão? Quais são as adequadas providências a serem tomadas pela Fundação, visando contestar esse processo que envolve o montante de R\$ 1,6 milhões, como também, evitar nova ação fiscal neste sentido?

A Fundação também está sujeita adaptar o seu estatuto às exigências do novo Código Civil até janeiro de 2004?

Antecipamos os nossos agradecimentos e aguardamos o contato,... com a máxima urgência, por favor, preliminar e preferencialmente, através do telefone celular... pois nossos trabalhos já foram iniciados desde o dia 12 de maio de 2003 e, gostaríamos de já dispor dessas orientações para nos subsidiar nesta nossa missão".

Esta é, na íntegra e da forma como está escrita, a indagação.

Por primeiro, oportuno trazer à colação qual a competência da Egrégia Câmara Técnica do Conselho Federal de Contabilidade, de conformidade com sua formatação dentro do Regimento Interno.

Está ela inserida na Seção II – Dos órgãos Deliberativos Específicos

Art. 16 – Câmara Técnica

Parágrafo 1º - A Câmara Técnica, é integrada por...

Parágrafo 2º - Compete à Câmara Técnica:

Examinar e manifestar-se sobre assuntos técnico-contábeis, não afetos a outras Câmaras, especialmente os relativos às Normas Brasileiras de Contabilidade e aos Princípios Fundamentais da Contabilidade.

Cotejando a competência desta Câmara e todo o teor da consulta, de clara conclusão que eventual resposta foge aos propósitos regimentais daquela.

Questão contábil alguma está postada na consulta. O que se vislumbra é tema de ordem administrativa e, acima de tudo, tributária. Poder-se-ia aduzir que contabilidade e tributos estão umbilicalmente ligados atingindo a esfera de que uma contém o outro. No entanto é um professorado que não corresponde a realidade. Ao oposto, só denigrem a imagem da Profissão Contábil. São institutos distintos com finalidades distintas. É desta forma que deve ser visto.

Orientado pelo Professor Dr. José Carlos Marion, a Revista Mineira de Contabilidade assim escreveu:

"A Contabilidade em si deve ser separada da legislação fiscal que em muito tem contribuído negativamente para a sua visão de que serve apenas para fins de tributação e de interesse do governo".

Publicação do CRCMG 1º trimestre 2003, ano IV N.º 9 -

De seu turno, a indagação busca subsídios para o desenvolvimento de um trabalho contratado entre a Entidade e uma empresa, compostas de profissionais da Contabilidade e a estes, incumbem o ônus de bem saber resolver toda a questão proposta.

Na eventual impossibilidade, face eventual desconhecimento do assunto, em tese, deveriam declinar o contrato, nos exatos termos do art. 5º, inciso I da Resolução CFC nº 803/96 (Código de Ética Profissional do Contabilista).

Derradeiramente o teor da consulta não guarda harmonia com a competência da Câmara Técnica. Assim, não deve, sob pena de ferir o Regimento Interno do Conselho Federal de Contabilidade, resolver a consulta formulada.

PARECER CT/CFC Nº 34/03

Assunto: Consulta sobre a adequabilidade de interpretações e entendimentos técnicos, quando da execução de serviços profissionais contratados.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessados: Conselho Regional de Contabilidade do Espírito Santo, D'Agostini Consultoria e Auditoria S/C

Data da aprovação: 25/07/03 Ata CFC Nº 846

Relatora: Contadora Verônica Cunha de Souto Maior

Parecer:

Do Histórico:

Em 06 de junho de 2003, o Presidente do Conselho Regional de Contabilidade do Espírito Santo, encaminhou a esse egrégio Conselho Federal de Contabilidade, correspondência enviada pela empresa D'Agostini Consultoria e Auditoria S/C, àquele Conselho Regional, a qual (correspondência) relaciona o seu entendimento técnico referente aos procedimentos que devem ser adotados na prestação de serviços contratados, e, solicita confirmação quanto a adequabilidade do seu entendimento e interpretação técnica, frente a situação apresentada pela empresa contratante.

De acordo com a correspondência retromencionada, o interessado, Contador Ideraldo Luiz Agostinho de Moraes, responsável técnico pela empresa de Consultoria e Auditoria acima identificada, assim se expressa:

"Fomos contratados para executar serviços de auditoria em dada empresa, na qual constatamos ter havido aumento de capital social pela aquisição de apólices da dívida pública federal de 1902". (grifo nosso)

Após a afirmação acima, o Contador interessado exemplifica a operação realizada pela empresa cliente, apresentando, em seguida, o seu entendimento técnico, sob os aspectos contábil e fiscal. Por fim, solicita, a esta Câmara Técnica, a confirmação quanto a adequabilidade do seu entendimento e interpretação técnica.

Dos Esclarecimentos

Frente a natureza da consulta apresentada pela empresa interessada, mister se faz os seguintes esclarecimentos:

1. De acordo com o Regimento Interno do egrégio Conselho Federal de Contabilidade, **a Câmara Técnica tem como competência examinar e manifestar-se sobre assuntos técnico-contábeis, não afetos a outras Câmaras, especialmente os relativos às Normas Brasileiras de Contabilidade e aos Princípios Fundamentais de Contabilidade.** (grifo nosso)
2. A consulta formulada pela empresa interessada busca subsídios para a execução e/ou desenvolvimento de trabalho de natureza técnico-contábil, o qual foi contratado, por terceiros, de forma remunerada.
3. Em conformidade com a nossa lei magna (Decreto-lei nº 9.295/46) e o Código de Ética Profissional, o aceite à execução de trabalhos técnico-contábeis, requer das empresas de prestação de serviços contábeis, composta por profissionais da contabilidade, o domínio e a competência da matéria a ser examinada, necessários à adequada execução dos trabalhos.
4. Nos casos em que se verificar a ausência de competência, ou desconhecimento do assunto, objeto do trabalho a ser executado, deve o profissional declinar do contrato, nos exatos termos do artigo 5º, inciso I da Resolução CFC nº 803/96 (Código de Ética Profissional do Contabilista).

Da Conclusão:

Face ao exposto e, guardando coerência com os pareceres já emitidos por esta Câmara Técnica, transcrevemos a seguir o Parecer exarado pelo ilustre Conselheiro Mauro Manoel Nóbrega, em 26/06/2003: *“Derradeiramente o teor da consulta não guarda harmonia com a competência da Câmara Técnica. Assim não deve, sob pena de ferir o Regimento Interno do Conselho Federal de Contabilidade, resolver a consulta formulada”*.

A este parecer do ilustre Conselheiro Mauro Manoel Nóbrega, acrescentamos ainda o entendimento de que, não é da lavra desta Câmara Técnica a busca de soluções para problemas apresentados – mesmos que por Contabilistas – quando decorrentes de situações em que estes estejam no exercício da Profissão Contábil, devendo, para tanto, buscarmos a qualificação profissional necessária à execução dos serviços que lhe foram contratados.

PARECER CT/CFC Nº 35/03

Assunto: Solicitação de posição do CFC sobre o teor do parágrafo único do art. 1.177, da Lei nº 10.406/2002, que entrou em vigor a partir de 11 de janeiro de 2003.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessado: Conselho Regional de Contabilidade de Pernambuco e Contabilista Flávio Lima

Data da aprovação: 25/07/03 Ata CFC N° 846

Relator: Téc. Cont. Mauro Manoel Nóbrega

Parecer:

A Lei nº 10.406/2002 (Código Civil Brasileiro) dedicou específicos artigos ao Profissional da Contabilidade. Entremeou incursões no campo técnico além de apontar responsabilidades.

Atento e preocupado, o consulente coteja a atividade física do Contabilista com as disposições contidas especificamente no Art. 1.177, parágrafo único que assim está escrito:

"Art. 177 – Os assentos lançados nos livros ou fichas do preponente, por qualquer dos prepostos encarregados de sua escrituração, produzem, salvo se houver procedido de má-fé, os mesmos efeitos como se o fossem por aquele".

Parágrafo único – No exercício de suas funções, os prepostos são pessoalmente responsáveis, perante os preponentes, pelos atos culposos e, perante terceiros, solidariamente com o preponente, pelos atos dolosos".

De seu turno, faz a seguinte indagação:

"Que responsabilidade penal pode ser imputada ao contabilista, pelo cometimento de um ilícito fiscal para o qual não concorreu e nem dele tomou conhecimento e que apenas escreveu um documento que lhe foi entregue pelo preponente, cujo valor apontado não corresponde exatamente ao valor da operação nele descrita?"

Tenho comigo, "vênia concessa" que o texto referido pelo consulente, apenas posta a responsabilidade do contabilista em um diploma outro sem que o tema apresente novidade. Digno de se lembrar que sempre estivemos sob a égide dos "danos materiais" e mais recentemente a descoberta pelo consumidor, dos "danos morais". Tanto um como outro sempre estiveram espreitando o desenvolvimento profissional dos Contabilistas.

Cumprе consignar, de sua banda, que o exemplo tirado pelo interessado, aponta uma clara inocência quanto aos atos dos adquirentes dos nossos serviços. No exemplo, eventual delito imputado ao profissional, é passível de demonstração no Juízo Administrativo para a decretação da inocência.

Tempos existiram que a imputação era de plano, aplicando-se a odiosa figura da presunção.

Este tema estava melhormente estampado pelo Decreto Federal nº 982, de 12 de novembro de 1993, em seu Art. 5º, alínea "b", que presumia o conhecimento do ilícito, pela condição do serviço prestado. Felizmente hoje se apresenta revogado

A linha moderna não permite mais a figura da presunção. Ademais, o texto consolidado no Código Civil impõe a compulsória presença da figura da culpa ou do dolo.

Claro que uma ou outra, convenhamos, merece reprimenda.

Aquele profissional que se houve com culpa, pecou pela incapacidade. Aquele outro, mais severo, pecou pela vontade de delinquir, esta figura em qualquer de suas formas. Ou para próprio proveito ou, se prestando a contribuir para o delito, enlameando seu registro profissional.

Mesmo antes da vigência da Lei nº 10.406/2002, o Conselho Federal de Contabilidade,

já atento à defesa de seus profissionais, editou a Resolução CFC. nº 942/2002, que impõe o império de contratar por escrito. Neste ajuste, o Contabilista, dependente ou não e seu tomador de serviço estabelecem todas as cláusulas na venda do trabalho profissional e neste, pode-se inserir a compulsoriedade de se comunicar, sempre, por escrito. Este fato criará um "cadeado" intransponível de segurança para as partes, principalmente, voltando ao tema, para o Contabilista que poderá com mais facilidade, provar que não tomou conhecimento e nem tampouco concorreu para o ilícito fiscal do contratante.

Por derradeiro, outra pergunta:

"Permanece em vigor o Decreto-lei nº 5.844 de 23 de dezembro de 1943, especialmente o seu Art. 39, parágrafo 1º?"

"Art. 39 – Os balanços, demonstração da conta de lucros e perdas, extratos, discriminações de contas ou lançamentos e quaisquer outros documentos de contabilidade, deverão ser assinados por atuários, peritos-contadores, contadores ou guarda-livros legalmente registrados, com indicação do número do respectivo registro.

Parágrafo primeiro – Esses profissionais, dentro do âmbito de sua atuação e no que se refere à parte técnica, serão responsabilizados, juntamente com os contribuintes, por qualquer falsidade dos documentos que assinarem e pelas irregularidades de escrituração práticas no sentido de fraudes o imposto de renda."

Sim. Este dispositivo legal continua em pleno vigor. No entanto, oportuno registrar que o mesmo tem claras conotações com o dispositivo do Código Civil mencionado pelo profissional.

A hipótese de compartilhamento do profissional, no ilícito, este diploma fala na condição de falsidade dos documentos que assinarem. Basta que assim não procedamos para a margem ficarmos no embate fiscal e judicial. Nesta direção, o mesmo cuidado e diligência aconselhada para o parágrafo único do Art. 1.177 do Código devem ser adotados aqui.

Digno de registro que o texto contido no parágrafo 1º do Art. 39 do Decreto-Lei 5.844 de 23.09.1943, foi recepcionado pela nossa lei de regência, o Decreto-Lei nº 9295/46, alínea "d" do Art. 27.

PARECER CT/CFC Nº 37/03

Assunto: Esclarecimentos quanto a alguns aspectos disciplinados pela Resolução BACEN nº 3.081 de 29/05/2003.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessado: Conselho Regional de Contabilidade do Distrito Federal

Data da aprovação: 22/08/03 Ata CFC Nº 847

Relatora: Contadora Verônica Cunha de Souto Maior

Parecer:

O Conselho Regional de Contabilidade do Distrito Federal, através do seu Exmo.

Presidente, encaminhou a este egrégio Conselho Federal de Contabilidade correspondência datada em 05/08/2003, referente à consulta formulada pelo Estudante Otmar Arnes, solicitando esclarecimentos quanto a dúvidas suscitadas quando da aplicação de alguns aspectos disciplinados pela Resolução BACEN nº 3.081, editada em 29 de maio de 2003.

Assim se apresenta o Consulente:

"Sou estudante e estou trabalhando na monografia de final de curso, a ser apresentada neste segundo semestre. Como atuo profissionalmente na área de auditoria interna de instituição financeira, escolhi como tem a da pesquisa a questão dos comitês de auditoria, que receberam súbita atenção no Brasil, a partir da Resolução 3081 editada pelo BACEN no mês de maio".

Em seguida, o Consulente assim se pronuncia:

"Acontece que tenho dúvidas sobre alguns aspectos dessa Resolução, sobre os quais gostaria de conhecer a posição do CFC, de modo a permitir adequado rigor técnico a minha pesquisa. Conforme artigo 5º da Resolução CMN 3081, de 29.05.2003, 'As instituições, câmaras e prestadores de serviços referidos no art. 1º devem designar membro estatutário de sua administração, tecnicamente qualificado, para responder junto ao Banco Central do Brasil pelo acompanhamento, supervisão e cumprimento das normas e procedimentos de contabilidade e de auditoria previstos na legislação em vigor'".

"O Parágrafo único do mesmo artigo 5º diz que 'O administrador designado será responsabilizado, perante terceiros, pelas informações prestadas e, prioritariamente, junto ao Banco Central do Brasil, pela ocorrência de situações que indiquem fraude, negligência, imprudência ou imperícia no exercício de suas funções, sem prejuízo da aplicação das penalidades previstas na legislação em vigor'".

Por fim, apresenta o Consulente, os seguintes questionamentos:

- a) *A designação deve recair necessariamente sobre membro estatutário com formação na área contábil? Em caso afirmativo, entende o CFC indispensável o registro profissional (CRC) do indicado?*
- b) *A responsabilidade daquele membro estatutário "...pelo acompanhamento, supervisão e cumprimento das normas e procedimentos de contabilidade e de auditoria previstos na legislação em vigor", no entendimento desse Conselho Federal, refere-se apenas aos serviços de contabilidade e auditoria independente, ou atinge, também, a auditoria interna?*

Antes de concluir, porém, o interessado solicita a este egrégio Conselho Federal de Contabilidade cópia das sugestões que o Conselho enviou ao Banco Central do Brasil no período em que a Resolução esteve em audiência pública, bem como os artigos ou análises que eventualmente o Conselho Federal de Contabilidade tenha disponíveis acerca da referida Resolução.

Antes da emissão de parecer sobre a matéria consultada, mister se faz apresentar os seguintes esclarecimentos:

1. A Resolução BACEN nº 3.081, editada em 29 de maio de 2003, dispõe e disciplina

- a prestação de serviços de auditoria independente para as instituições financeiras, demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil e para as câmaras e prestadores de serviços de compensação e liquidação.
2. A auditoria, de acordo com o seu objetivo, tem conceitos, técnicas e normas específicas; de sorte que não há como se aplicar o que está estabelecido na Resolução BACEN nº 3.081/03 à auditoria interna, haja vista que esta é voltada a regulamentação da auditoria independente, sobretudo, nos aspectos da independência e das formas de sua contratação.
 3. O artigo 5º da Resolução nº 3.081/03 do Banco Central do Brasil está inserido no Capítulo II, que regulamenta a “responsabilidade da administração”, não se referindo, ou disciplinando, a atuação do auditor independente. Desta forma, as exigências definidas no referido artigo 5º, bem como em todo o Capítulo II da referida Resolução, não são aplicáveis ao profissional contador com atuação em auditoria independente e, sim, aplicáveis aos membros do quadro diretivo (ou dirigente) das instituições abrangidas na Resolução.
 4. Por outro lado, mister se faz interpretar adequadamente a expressão, utilizada pela Resolução BACEN nº 3.081/03, “membro de sua administração tecnicamente qualificado”. Nesse contexto e, como forma de melhor aclarar o entendimento, fazemo-nos uso do Dicionário da Língua Portuguesa de Aurélio Buarque de Holanda Ferreira, o qual define “qualificado” como aquele “*que tem certas qualidades, ou determinado cabedal de conhecimentos ou atributos*”.
 5. Dessa forma, pode-se depreender que o significado do que venha a ser “qualificação técnica” difere do significado de “formação técnica”, ou ainda de “formação em área técnica específica”. Entendemos que a formação técnica em determinada matéria é obtida através dos conhecimentos adquiridos nos cursos de graduação, enquanto a qualificação técnica em qualquer matéria não obtida necessariamente através de cursos de graduação, podendo-se obtê-la através de cursos de pós-graduação *lato e/ou stricto sensu*.
 6. Após o exposto, podemos concluir que o membro estatutário a ser designado pela administração para acompanhar e supervisionar o cumprimento das normas e procedimentos de contabilidade e auditoria previstos na legislação vigente na forma em que está estabelecido na Resolução BACEN nº 3.081/03, não precisa necessariamente ter a formação em Contabilidade, ou seja, não precisa necessariamente ser Bacharel em Ciências Contábeis e, por conseguinte – após o registro no órgão competente - Contador; podendo, portanto, ter outra formação ou graduação. É válido ressaltar, porém, que esse membro designado pela administração, quando se defrontar com matéria que requeira conhecimento de contabilidade, deverá se valer, em benefício do seu trabalho, do auxílio de profissional contábil devidamente registrado no Conselho Regional de Contabilidade.
 7. Por fim, fazemos chamamento a nossa lei magna, o Decreto-Lei nº 9.295/46, o qual sugerimos como leitura obrigatória ao Consulente, haja vista que não há lastro na indagação apresentada – que no caso de se entender (leia-se o Conselho Federal de Contabilidade) que o membro estatutário deva ser um profissional

da área contábil, ou seja, um Contador, deveria ele ter o registro profissional no órgão competente? Ressaltamos, que o registro profissional nos Conselhos Regionais de Contabilidade é condição sine qua non para o exercício regular da profissão contábil.

PARECER CT/CFC Nº 38/03

Assunto: Consulta.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessados: Conselho Regional de Contabilidade do Rio de Janeiro e Contador Antônio Carlos de Lima

Data da aprovação: 22/08/03 Ata CFC Nº 847

Relator: Téc. Cont. Mauro Manoel Nóbrega

Parecer:

O interessado, Contador inscrito no Conselho Regional de Contabilidade do Rio de Janeiro, encaminha consultas, ligadas a um benefício judicial alcançado por um seu cliente. Na esfera judicial, foi proposta medida no sentido de permitir ao cliente a possibilidade de apropriar crédito de IPI nas aquisições de matérias primas com alíquota zero ou sem a incidência deste tributo.

Obtida a benesse, o Contador busca esclarecimentos propondo as questões:

- 1) *“É tecnicamente correto registrar a totalidade do crédito na contabilidade, debitando IPI à compensar no Ativo Circulante, e creditando Resultado de Exercícios Anteriores no Patrimônio Líquido?”*

Resposta: Não esclarece a indagação se o consulente tenha tomado a devida cautela, escriturando em conta própria o Imposto a Recuperar. Partimos do princípio que não.

Mais ainda: Por ausência de esclarecimento, adotamos o princípio de que, parte do produto foi vendido e parte encontra-se em Estoque. Necessário, pois, um levantamento, separando as situações. A partir daí:

Se o produto já foi vendido, o procedimento delineado na indagação está correto.

No entanto, o que ainda estiver em estoque, mister se faz dissociar do custo o IPI alocando-o no Impostos a Recuperar. Isto porque o imposto a ser compensado, por autorização judicial, encontra-se contabilizado junto com o custo da matéria prima em Estoque.

- 2) *De certo que tal imposto não sensibilizou despesa no passado, ainda assim, teríamos que oferecer tal receita à tributação?*

- 3) *Seria correto oferecer a tributação no exato momento das compensações mensais com o IPI a recolher?*
- 4) *Possível oferecimento a tributação, se daria através de ajuste no LALUR?*
- 5) *Caso haja obrigatoriedade do oferecimento à tributação, a receita citada incidiria todos os impostos e contribuições (IRPJ, CSLL, PIS e Cofins)?*
- 6) *Necessariamente teria-se que escriturar o livro de apuração do IPI, reconhecendo o citado crédito?*
- 7) *Em face de tais créditos terem sido oriundos de operações de compras realizadas em até 10 (dez) anos através, como registrá-lo no livro de apuração do IPI em data atual?*

Esta é, na íntegra e da forma como está escrita, a indagação.

- 1) Por primeiro, oportuno trazer à colação qual a competência da Egrégia Câmara Técnica do Conselho Federal de Contabilidade, de conformidade com sua formação dentro do Regimento Interno.
- 2) Está ela inserida na Seção II – Dos órgãos Deliberativos Específicos
“Artigo 16 – Câmara Técnica
Parágrafo 1º – A Câmara Técnica, é integrada por ...
Parágrafo 2º – Compete à Câmara Técnica:
Examinar e manifestar-se sobre assuntos técnico-contábeis, não afetos a outras Câmaras, especialmente os relativos às Normas Brasileiras de Contabilidade e aos Princípios Fundamentais da Contabilidade.”
- 3) Cotejando a competência desta Câmara e todo o teor da consulta, de clara conclusão que eventual resposta, tirante a primeira, foge aos propósitos regimentais daquela.
- 4) Questão contábil está postada somente em uma questão da consulta. Ao demais, que se vislumbra é tema de ordem administrativa, fiscal e, acima de tudo, tributária. Poder-se-ia aduzir que contabilidade e tributos estão umbilicalmente ligados atingindo a esfera de que uma contem o outro. No entanto é um professorado que não corresponde a realidade. Ao oposto, só denigrem a imagem da Profissão Contábil. São institutos distintos com finalidades distintas. É desta forma que deve ser visto.
- 5) Orientado pelo Professor Dr. José Carlos Marion, a Revista Mineira de Contabilidade assim escreveu:
“A Contabilidade em si deve ser separada da legislação fiscal que em muito tem contribuído negativamente para a sua visão de que serve apenas para fins de tributação e de interesse do governo”.

Publicação do CRCMG 1º trimestre 2003, ano IV N° 9 -

- 1) De seu turno, a indagação busca subsídios para o desenvolvimento de um trabalho contratado entre o consulente e um tomador de seus serviços profissionais. Claro, pois, que ao contratado incumbe o ônus de bem saber resolver a questão proposta.

- 2) Na impossibilidade, face eventual desconhecimento do assunto, em tese, deveriam declinar o contrato, nos exatos termos do Artigo 5º, inciso I da Resolução CFC 803/96 (Código de Ética Profissional do Contabilista)
- 3) Derradeiramente, tirante a exceção contemplada, o teor da consulta não guarda harmonia com a competência da Câmara Técnica. Assim, não deve, sob pena de ferir o Regimento Interno do Conselho Federal de Contabilidade, resolver as consultas formuladas.
- 4) Oportuno registrar que o entendimento descrito neste parecer foi objeto de aprovação pela E. Câmara Técnica, em reunião de 26/06/2003, acolhido pelo E. Conselho Federal de Contabilidade em reunião plenária realizada em 27.06.2003.

PARECER CT/CFC Nº 39/03

Assunto: Consulta – Aspectos Contábeis no Código Civil Brasileiro.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessado: Técnico em Contabilidade Guillermo Font Bonnín

Data da aprovação: 22/08/03 Ata CFC Nº 847

Relator: Téc. Cont. Mauro Manoel Nóbrega

Parecer:

Pergunta: - Artigo 186 – “O Código Civil expressa: “.. a posição diária de cada uma das contas ou títulos contábeis... No entender deste Conselho, é um pleonismo contábil esta citação, ou é uma nova forma de escrituração e apresentação? Se o for qual seria sua forma e apresentação. Saldos Diários?”

Resposta: Por primeiro, a atual versão do Código Civil Brasileiro não implantou nenhuma nova forma de se praticar a escrituração contábil. As Normas Brasileiras de Contabilidade, emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, estão robustamente vigorando e nelas é que deverá se nortear o Profissional da Contabilidade no desenvolvimento de seu mister.

É o que está escrito NBC T 2 “Da Escrituração Contábil” aprovada pela Resolução CFC nº 563/83, no sub item:

“2.1.5. O Diário e o Razão constituem os registros permanentes da Entidade...”

2.1.5.1. Observado o disposto no “caput”, admite-se:

a) a escrituração do “Diário” por meio de partidas mensais:

b) a escrituração resumida ou sintética do “Diário, com valores totais que não excedam a operação de um mês, desde que haja escrituração analítica lançada em registros auxiliares.”

Os registros auxiliares, pois, se prestam a cumprir a Lei, não desprezando as Normas Brasileiras de Contabilidade. Oportuno registrar que a adoção dos registros auxiliares, devem obedecer os preceitos gerais da escrituração contábil.

Assim, permitimos as partidas mensais. Vale-se dos registros auxiliares para amoldar à Lei.

Curioso deixar registrado que os incisos I e II do Artigo 1.186 do Código Civil, retrata o texto do projeto inicial uma vez que, ao longo da discussão nenhuma emenda ou retificação ao mesmo mereceu proposta.

De outro turno, comparando, não existe disposição correspondente no Código Comercial de 1.850 nem, tampouco, no Decreto nº 486/69.

Pergunta: A expressão “Demonstração de Resultados” foi substituída pela expressão “Lucros e Perdas?” – Artigo 1.189 do Código Civil.

Resposta: A presente consignação no texto legal representa claramente um retrocesso. Em 1976 a expressão “Lucros e Perdas” foi sepultada dando lugar a “Demonstração de Resultados” através da Lei nº 6.404/76. (Lei das Sociedades Anônimas) Digno de se registrar que esta lei não foi revogada e seu Artigo 176 define as Demonstrações que devem obrigatoriamente acompanhar o balanço, nelas listando a Demonstração.

Ainda, contempla o Artigo 187 da citada Lei, que a Demonstração do Resultado do Exercício, deverá discriminar a receita bruta de vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos, bem como a receita líquida das vendas e serviços. – *Obra – Demonstrações Contábeis – Estrutura e Normas – CFC – Agosto 2001.*

No mesmo sentido, preleciona José Carlos Marion e Arnaldo Reis – *Obra Mudanças nas Demonstrações Contábeis – Ed. Saraiva – 2003 – págs. 29/35.*

Em complemento, as Normas Brasileiras de Contabilidade, quando editadas e pertinentes, se valem da Lei nº 6.404/76 logo, o balanço a que alude o Artigo 1.189, deverá trazer a “Demonstração de Resultados”.

A utilização de “Demonstração do Resultado” é tão verdade e atual, que a recente Revista Brasileira de Contabilidade, 142 de Julho/Agosto/2003, traz matéria encartada às folhas 21/27, da lavra do contador, professor e mestrando em Contabilidade, Edmilson Patrocínio de Souza, com esta inserção.

Evidente que nenhuma ambição se tem em estimular o descumprimento do texto legal consolidado. No entanto, inescandível de que o mesmo, na área Contábil traz claros conflitos que merecem ser reestudado. Como se tem apregoado, o Conselho Federal de Contabilidade, atento ao fato, imprime procedimentos para que as “distorções contábeis” sejam sanadas.

PARECER CT/CFC Nº 41/03

Assunto: Esclarecimentos sobre a aplicação da NBC T 10.19 – Entidades sem Finalidade de Lucros.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessados: Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo e CEAPA - Centro de Apoio Profissional ao Adolescente

Data da aprovação: 19/09/03 Ata CFC Nº 848

Relatora: Contadora Verônica Cunha de Souto Maior

Parecer:**Um Breve Histórico:**

O Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo, através do seu excelentíssimo Presidente, encaminhou a este egrégio Conselho Federal de Contabilidade correspondência datada em 11 de agosto de 2003 onde envia em anexo a consulta formulada pelo CEAPA – Centro Estadual de Apoio Profissional ao Adolescente, em 30 de junho de 2003, referente a solicitação de esclarecimentos quanto aos procedimentos a serem adotados à luz da NBC T 10.19 – Entidades sem Finalidade de Lucros.

O CEAPA por intermédio do Presidente da sua Diretoria Executiva, Sr. Nathalino Honório Marques, assim se expressa na consulta encaminhada:

“Ao fechar o balanço patrimonial do exercício de 2002, fomos orientados de que o percentual referente ao recolhimento das verbas previdenciárias, a saber: Patronal 20,00%, Seguro Acidente de Trabalho 1,00% e verbas de terceiros 5,80%, totalizando em 26,80%, quando classificado no FPAS 515, ocorre que a instituição ficou isenta desse percentual desde 23/02/2000, passando sua classificação no FPAS 639, conforme Ato Declaratório do INSS emitido em 15/05/2000.

A instituição tem como parceria, dezenas de empresas e todas repassam este percentual que, é para ser aplicado em obras e projetos assistenciais da entidade, porém a Caixa Econômica Federal não o repassa alegando que uma vez estarmos isentos, eles não devem repassar o percentual de 26,8%.

A receita mensal é aproximadamente só da Caixa Econômica Federal R\$ 33.000,00 que teve o lançamento anual no Exercício de 2002 o valor de R\$ 320.224,70. Esse valor é fictício, pois fora lançado como V. Sas. podem verificar no balanço em anexo.

Nossa Diretoria Executiva e o Conselho Fiscal discordam dessa exigência, pois, como dissemos, é apenas fictício, na realidade não houve o ingresso dessa receita que no final deveria apresentar um déficit no balanço e ainda provocou o estouro de seu limite, nas receitas contabilizadas no limite, sem auditoria.

Nossa preocupação também é com a fiscalização – INSS – Receita Federal e outros órgãos públicos ou uma eventual auditoria, porque do lançamento fictício (crédito/débito), só para obedecer exigência do Conselho Federal de Contabilidade? Ou é ilegal a Caixa Econômica Federal, ficar para si, uma verba que é da Previdência Social, transferida através do Ato Declaratório à Entidade Assistencial Educacional”. (grifo nosso)

Dos Comentários:

Após a exposição acima, o Consulente apresenta os seguintes questionamentos e argumentações:

"Finalmente, diante da exposição, lançamos mão da presente no sentido consultivo para saber qual será o nosso procedimento.

Fazer o lançamento irreal ou deixar de efetuar os lançamentos, e quando formos objeto de uma fiscalização ou de uma auditoria determinada por órgãos públicos, quais seriam nossos argumentos, diante da determinação desse órgão nos lançamentos e livros fiscais?

Se por outro lado as informações da contabilização estão nas informações prestadas ao INSS, quando fechamos os recolhimentos à Previdência Social, o SEFIP".

Frente às afirmações e argumentações apresentadas pelo Consulente, mister se faz esclarecer os seguintes aspectos:

1. O Conselho Federal de Contabilidade tem como prerrogativa exclusiva editar Normas Brasileiras de Contabilidade.
2. As Normas Brasileiras de Contabilidade são uma indicação de conduta obrigatória e estabelecem regras de conduta profissional e procedimentos técnicos. Classificam-se em Profissionais e Técnicas.
3. As Normas Técnicas estabelecem conceitos doutrinários, regras e procedimentos aplicados de Contabilidade, a serem observados quando da realização dos trabalhos previstos na Resolução CFC nº 560/83, que dispõe sobre as prerrogativas profissionais dos Contabilistas.
4. Os aspectos contábeis das entidades diversas estão estabelecidos na Norma Brasileira de Contabilidade Técnica - NBC T 10, que contempla situações especiais inerentes às atividades de cada tipo de entidade não abrangidas nas demais normas que compõem as Normas Brasileiras de Contabilidade.
5. A NBC T - 10.19 dispõe sobre as Entidades sem Finalidades de Lucro. Foi aprovada pela Resolução CFC nº 877 de 18/04/2000, sendo alterada pela Resolução CFC nº 926 de 19/12/2001.
6. A NBC T 10.16, por sua vez, regulamenta os procedimentos a serem adotados pelas Entidades que recebem subvenções, contribuições, auxílios e doações.
7. A NBC T 10.19 estabelece, no seu item 10.19.1.1, os critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registros dos componentes e variações patrimoniais e de estruturação das demonstrações contábeis e, as informações mínimas a serem divulgadas em nota explicativa das entidades sem finalidades de lucros.
8. Frente ao que dispõe e, à luz do conhecimento do que determina as NBC Ts 10.16 e 10.19, não é cabível e nem aceitável, por esta Câmara Técnica do Conselho Federal de Contabilidade, a afirmação feita pelo Consulente de que há *"exigência, por parte do Conselho Federal de Contabilidade, para que a Entidade realize lançamento fictício ou irreal."*

Esta afirmação, no nosso entendimento, só evidencia o total desconhecimento do Con-

sulente em relação ao que estabelecem as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicáveis às Entidades Sem Fins de Lucro, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade.

Das Análises e Conclusões:

Ao realizar a análise da documentação que nos foi enviada, sobretudo, ao que está estabelecido no Convênio firmado em 1º de setembro de 2002 com a Caixa Econômica Federal, verificamos que há, por parte da Entidade Consulente, interpretação equivocada e, por conseqüência, adoção de procedimentos incorretos no tratamento contábil dado aos repasses mensais efetuados pela Caixa Econômica Federal.

Transcrevemos a seguir a Cláusula Quarta do referido Convênio, a saber:

"A Primeira Conveniente repassa mensalmente à Segunda Conveniente a quantia equivalente a 100% do salário mínimo correspondente a cada menor colocado à sua disposição. Acrescida de 35,03% do valor total da folha de pagamento do mês, que satisfaz as seguintes despesas: encargos sociais (FGTS – Fundo de Garantia por Tempo de Serviço – 8,5%; PIS – Programa de Integração Social/PASEP – Programa de Formação do Patrimônio d Servidor Público – 1%) e Taxa de Administração – 25,53%. Paga ainda despesas com Vale Transporte, Auxílio Alimentação, uniforme e identificação". (grifo nosso)

Ainda citando o Convênio firmado, transcrevemos o parágrafo quarto da mesma Cláusula Quarta, a saber:

"A taxa de 25,53% referente a despesas administrativas incide, também, sobre o valor do Vale Transporte, do Auxílio Alimentação, do PIS/PASEP, das verbas rescisórias, do abono pecuniário e da remuneração de 1/3 das férias". (grifo nosso)

Pelo exposto, pode-se inferir que não há qualquer obrigatoriedade – estabelecida no Convênio firmado entre as partes – de que a Caixa Econômica Federal tenha que repassar ao CEAPA valores mensais para cobertura das despesas com a Previdência Social, provavelmente, por não existirem estas despesas, uma vez que o CEAPA (por ser uma Entidade de Utilidade Pública) goza de isenção do referido encargo social.

De forma complementar, é importante ressaltar que o referido convênio corresponde à execução do Convênio de Assistência anteriormente celebrado entre as convenientes em 31/08/2001.

Por outro lado e, em conformidade com a cópia, que nos foi enviada, do Ato Declaratório emitido pelo INSS em 15 de maio de 2000, o CEAPA teve concedido o direito à isenção das contribuições previdenciárias previstas na Lei nº 8.212/91 e Lei Complementar nº 84/96. Dessa forma e, frente ao que estabelece a documentação apresentada, antes mesmo do firmamento do Convênio com a Caixa Econômica Federal, o CEAPA já não tinha ou incorria em despesas com o INSS. Por conseqüência, não há o que ser repassado, pela CEF, a título de ressarcimento, ao CEAPA, como nos casos do FGTS e PIS/PASEP (previsto, inclusive, no Convênio).

De forma paralela, depreende-se, também, que – conforme as demonstrações contábeis que nos foram enviadas e as argumentações apresentadas – vem sendo procedimento do CEAPA contabilizar como receita todos os valores repassados pela Caixa Econômica Federal, mesmo que seja a título de cobertura de despesas com encargos sociais.

Com vistas a melhor fundamentar o entendimento acima, fazemos chamamento do

item 10.16.1.8 da NBC T 10.16 que dispõe sobre as Entidades que recebem subvenções, contribuições, auxílios e doações, onde encontramos a definição do que vem a ser doação, a qual, por consequência, deve ser contabilizada como receita, a saber: "*Doações são transferências gratuitas, em caráter definitivo, de recursos financeiros ou do direito de propriedade de bens móveis e imóveis, com a finalidade de custeio, investimentos e imobilizações, sem contrapartida do beneficiário dos recursos*". (grifo nosso)

Após o exposto, somos da opinião que deve a Instituição Consulente rever a interpretação, até então adotada, no registro contábil dos repasses efetuados pela Caixa Econômica Federal, oriundos do relacionamento existente previsto no Convênio firmado entre as partes. Também somos do entendimento que deve o CEAPA revisar os procedimentos contábeis adotados frente ao que preceitua as NBC Ts 10.16 e 10.19 as quais, bastando uma simples análise, não contemplam, por óbvio, a adoção de procedimentos contábeis fictícios ou irreais.

PARECER CT/CFC Nº 42/03

Assunto: Consulta sobre o Tratamento Contábil das Multas Incidentes sobre Débitos Fiscais objeto de Refinanciamento.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessados: Conselho Regional de Contabilidade do Rio de Janeiro e Empresa Tele Norte Leste Participações S/A.

Data da aprovação: 19/09/03 Ata CFC Nº 848

Relatora: Contadora Verônica Cunha de Souto Maior

Parecer:

O Conselho Regional de Contabilidade do Rio de Janeiro enviou a este egrégio Conselho Federal de Contabilidade correspondência datada de 03/09/2003, através do seu Excelentíssimo Presidente, a qual encaminha consulta formulada pela Empresa Tele Norte Leste Participações S/A, por intermédio do seu Diretor de Controladoria, referente ao tratamento contábil que deve ser dado às multas incidentes sobre débitos fiscais objeto de refinanciamento.

O Consulente afirma que a Empresa objeto da consulta, bem como as suas empresas controladas, aderiram ao PAES – Programa de Parcelamento Especial (também denominado de Refis II) disciplinado pela Lei nº 10.684 editada em 30/05/2003.

Ainda de acordo com o Consulente, as dívidas inscritas no referido programa de refinanciamento referem-se a débitos com a Fazenda Nacional e com o Instituto Nacional de Seguridade Social – INSS e foram oriundas ou geradas pelos seguintes fatos:

- a) da majoração da alíquota da COFINS sobre o faturamento;

- b) do alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS, conforme previsto na Lei nº 9.718/98;
- c) da constitucionalidade da cobrança da CPMF sobre operações de natureza financeira; e
- d) da dedutibilidade de determinadas despesas operacionais na apuração do lucro real e na base de cálculo da Contribuição Social.

Após o exposto, transcrevemos a seguir a questão apresentada pelo Consultente, a saber:

“Como exposto acima, parte dos débitos objeto de refinanciamento relacionam-se ao não pagamento de tributos incidentes sobre os resultados operacionais (faturamento) PIS, COFINS, resultados financeiros, IOF, CPMF, PIS, COFINS, bem como sobre o lucro líquido ajustado IRPJ/CSLL, de acordo com a legislação fiscal brasileira em vigor.

Nesse contexto, vimos formular consulta quanto ao correto tratamento contábil que deve ser atribuído a estas multas, especificamente no que se refere à classificação destes valores na demonstração do resultado do exercício”. (grifo nosso)

Antes da emissão de opinião sobre a matéria em tela, mister se faz esclarecer alguns aspectos, a saber:

1. O Consultente não explicita se foi procedimento adotado pela Empresa realizar a provisão dos débitos nos meses de competência, bem como o reconhecimento das atualizações do passivo, face a incidência de multa e juros de mora, decorrentes do seu não pagamento. Nesse contexto, é válido ressaltar que, uma vez adotados os procedimentos de registro e atualização dos referidos tributos, independentemente do seu pagamento, à luz do princípio da competência, não haveria então, o que se efetuar em termos de contabilização quando da adesão, pela Empresa, ao programa de refinanciamento, excetuando-se uma possível complementação de juros de mora e multa, calculados de acordo com a legislação que criou e normatizou o referido PAES (Lei nº 10.684/03).
2. Também não está evidenciado na referida Consulta, se foi procedimento da Empresa constituir ação judicial contra a Fazenda Nacional, de modo a garantir o pagamento dos tributos através de depósitos em juízo.
3. Partindo-se da premissa de que a Empresa não efetuou os registros contábeis dos tributos devidos, nem das suas atualizações com base no princípio da competência, tributos questionados judicialmente, tem-se a situação da obrigação – quando da adesão ao programa de refinanciamento no ano de 2003 – de se efetuar o registro contábil do valor nominal dos tributos devidos, bem como das multas e juros de mora incidentes.
4. É válido destacar que, a multa e os juros de mora sobre os débitos (quando não reconhecidos com base na competência), serão contabilizados na data da adesão ao programa de refinanciamento dos débitos, constituindo-se em despesas do exercício e ajuste de exercícios anteriores, tendo por base a legislação que regulamenta os procedimentos de opção ao refinanciamento, vigente desde 30/05/2003.

5. Quanto a natureza da despesa na qual deve ser registrada a multa incidente sobre os débitos fiscais refinanciados, é válido ressaltar que esta difere da classificação contábil como despesa financeira, que é dada aos juros de mora, uma vez que este se refere a remuneração do capital de terceiros ao longo do tempo (no caso a Fazenda Nacional), face ao não pagamento dos tributos devidos quando do vencimento. A multa, por sua vez, não tem natureza de remuneração do capital ao longo do tempo. Representa, em sua essência, a aplicação de penalidade pelo atraso, ou inadimplência, em relação ao pagamento de dívidas.

Das Conclusões:

Frente ao exposto, somos de opinião que o tratamento contábil a ser adotado na classificação das multas incidentes quando do refinanciamento de débitos fiscais, através da adesão ao PAES, considerando-se o regime de competência, é o de apresentá-las como parte integrante do grupo de “outras despesas operacionais” (as do exercício em curso) e como ajuste de exercícios anteriores.

PARECER CT/CFC Nº 43/03

Assunto: Consulta sobre Procedimentos para Retificação de Lançamentos e Refazimento ou Reprocessamento da Escrituração Contábil das Empresas.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessados: Conselho Regional de Contabilidade de Goiás e Corregedoria Fiscal da Secretaria da Fazenda de Goiás

Data da aprovação: 19/09/03 Ata CFC Nº 848

Relatora: Contadora Verônica Cunha de Souto Maior

Parecer:

O Conselho Regional de Contabilidade de Goiás enviou a este egrégio Conselho Federal de Contabilidade correspondência datada de 1º/09/2003, através da qual encaminha a consulta realizada pela Corregedoria Fiscal da Secretaria da Fazenda de Goiás, através do ofício nº 474/2003 – COF emitido em 13/08/2003.

O referido ofício assinado pelo Chefe da Corregedoria Fiscal, Sr. Walter Marques de Jesus, apresenta uma seqüência de considerandos quanto a normatização dos procedimentos a serem adotados quando da ocorrência de erros na escrituração contábil das empresas, citando, inclusive, as Normas Brasileiras de Contabilidade que dispõem sobre a retificação de lançamentos com erros.

É válido ressaltar ainda que, além das citações das NBCTs, o referido ofício faz menção a outros atos normativos, como a Instrução Normativa nº 65/97 do Departamento

Nacional de Registro do Comércio – DNRC, que dispõe sobre a forma de autenticação de novos livros comerciais em decorrência de extravio, deterioração ou destruição dos instrumentos de escrituração contábil das empresas.

Após o exposto, mister se faz esclarecer que o Consultante tem por objetivo esclarecer as seguintes dúvidas, conforme transcrição das solicitações apresentadas na consulta: *"Considerando finalmente a necessidade de se atender com eficácia a determinação do Secretário desta Pasta, contida no Ofício n. 201-COF, de 24 de abril de 2003, cópia anexa, e a existência de convênio de mútua cooperação entre esta Pasta e esse Conselho, pedimos-lhe o obséquio de informar-nos:*

- 1) se existe previsão legal de alguma outra forma para a correção de erros de escrituração contábil e, se positiva a resposta, qual é essa forma e a norma respectiva, se existente;*
- 2) a posição dessa entidade sobre a possibilidade do refazimento ou reproprocessamento de escrituração contábil, contrariando a forma prevista nas citadas NBC T 2 e 2.4, para os casos de erros de escrituração;*
- 3) se possível, por intermédio dessa entidade, a resposta também do Conselho federal de Contabilidade sobre estas mesmas indagações;"*

Após análise das solicitações apresentadas, se faz necessário trazer os seguintes esclarecimentos:

1. A NBC T 2.4 dispõe sobre a retificação/correção de lançamentos da escrituração contábil e, não, do refazimento/reprocessamento de toda a escrituração contábil das entidades. Nesse contexto e tendo por objetivo a busca do melhor entendimento, recorreremos ao auxílio do dicionário da língua portuguesa de Aurélio Buarque de Holanda, onde identificamos que refazer significa "*fazer de novo*" e retificar tem como significado "*corrigir, emendar*".
2. Ainda sobre o conceito de "retificação" que faz uso as normas contábeis, citamos a seguir a definição apresentada no item 2.4.1 da NBC T 2.4: "*Retificação de lançamento é o processo técnico de correção de um registro realizado com erro, na escrituração contábil das Entidades*".
3. Dessa forma, esclarecemos que a NBC T 2.4 não regulamenta os procedimentos a serem adotados nos casos de reproprocessamento ou refazimento de toda a escrituração contábil de uma Entidade, o que, inclusive, haveria a necessidade da identificação das situações em que esses procedimentos seriam válidos ou aceitos. A referida Norma de Contabilidade dispõe sobre os procedimentos de correção de registro(s) ou lançamento(s) realizado(s) com erro(s) na escrituração contábil de uma Entidade.
4. Quanto às formas possíveis de retificação ou correção de lançamentos, esclarecemos que essas formas são as previstas no item 2.4.2 da NBC T 2.4 – Da Retificação de Lançamentos: "*São formas de retificação: a - o estorno; b - a transferência; c - a complementação.*"

5. Esclarecemos por fim, que a normatização de matéria contábil, bem como dos procedimentos a serem adotados pelos profissionais de Contabilidade no Brasil, é de competência do Conselho Federal de Contabilidade. De sorte que, as formas de realização de retificação ou correção de lançamentos contábeis são as previstas na NBC T 2.4.
6. Por outro lado, quanto às possibilidades, ou situações em que se é permitido, ou aceito, o refazimento ou reproprocessamento da escrituração contábil de uma Empresa, bem como quanto aos procedimentos que têm que ser observados pelas Empresas em relação à comunicação das referidas situações previstas, fazemos chamamento ao que dispõe o artigo 11 da Instrução Normativa nº 54, editada em 06/03/1996 pelo Departamento Nacional de Registro do Comércio - DNRC: "*Ocorrendo extravio, deterioração ou destruição de qualquer dos instrumentos de escrituração mercantil, a empresa fará publicar, em jornal de grande circulação do local de seu estabelecimento, aviso concernente ao fato e deste fará minuciosa informação, dentro de quarenta e oito horas à Junta Comercial de sua jurisdição*". (grifo nosso)
7. Quanto a previsão legal da feitura de uma nova escrituração contábil (na ocorrência das situações previstas acima), o parágrafo primeiro do mesmo artigo 11 da Instrução Normativa nº 54/96, assim estabelece: "*Recomposta a escrituração, o novo instrumento receberá o mesmo número de ordem do substituído, devendo o termo de autenticação ressaltar, expressamente, a ocorrência comunicada*". (grifo nosso)
8. A mesma Instrução Normativa do DNRC, em seu artigo 11, parágrafo segundo, regulamenta ainda sobre a condição de autenticação de novo livro ou instrumento de escrituração comercial refeito ou reproprocessado pelas empresas, a saber: "*A autenticação de novo instrumento de escrituração mercantil só será procedida após o cumprimento do disposto no 'caput' deste artigo*". (grifo nosso).

PARECER CT/CFC Nº 44/03

Assunto: Consulta sobre a Elaboração de Balanço de Abertura para as Empresas que Participam de Licitação e que Iniciaram suas Atividades no Mesmo Ano da Licitação.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessado: Conselho Regional de Contabilidade do Tocantins

Data da aprovação: 24/10/03 Ata CFC Nº 849

Relatora: Contadora Verônica Cunha de Souto Maior

Parecer:

O Conselho Regional de Contabilidade do Tocantins encaminhou a esta egrégia Câmara Técnica do Conselho Federal de Contabilidade, através do seu Presidente Interino,

Contador Luiz da Silva, correspondência datada em 08 de outubro de 2003, através da qual solicita esclarecimentos quanto a exigência legal para a apresentação de balanço de abertura pelas empresas que participam de processos licitatórios e que iniciaram suas atividades no mesmo ano da licitação, bem como orientações quanto aos aspectos a serem considerados pelos Profissionais da Contabilidade quando da elaboração dos referidos balanços de abertura.

Nesse contexto, assim se expressa o Presidente Interino do Conselho Regional de Contabilidade do Tocantins:

"Para fins de concorrência em licitação no Estado do Tocantins, as instituições e empresas públicas exigem dos Contabilistas a emissão de balanço de abertura das empresas concorrentes que iniciaram suas atividades no mesmo ano da licitação.

Por esse motivo, diversos profissionais recorrem ao Regional para obterem informação se a exigência é legal e se existe alguma observação que deva ser considerada ao elaborarem um balanço de abertura. Assim, na expectativa de atender aos profissionais jurisdicionados no Tocantins, esperamos poder contar com essa Câmara para obter informações relativas ao questionamento aqui exposto."

Após o exposto, mister se faz apresentar os seguintes esclarecimentos:

1. A Lei das S/A, em seu Art. 176, estabelece a **periodicidade obrigatória**, a ser observada pelas empresas, para a elaboração e divulgação das demonstrações contábeis: "**Ao fim de cada exercício social, a Diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras ... I – balanço patrimonial; II demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados; ...**" (grifo nosso).

A mesma legislação societária, em seu Art. 175 define o conceito de exercício social: "*o exercício social terá duração de um ano e a data do término será fixada em estatuto*". (grifo nosso)

Por outro lado, a mesma Lei das S/A, em seu Art. 204, quando da definição e tratamento dos "*dividendos intermediários*", dispõe sobre a elaboração de demonstrações contábeis em período distinto do determinado no Art. 176: "*As companhias que, por força de lei ou de disposição estatutária, levantar balanço semestral, poderá declarar, por deliberação dos órgãos de administração, se autorizados pelo estatuto, dividendo à conta do lucro apurado nesse balanço*". (grifo nosso)

Ainda no mesmo artigo, em seu parágrafo primeiro, a Lei das S/A estabelece a seguinte faculdade às empresas: "*A companhia poderá, nos termos de disposição estatutária, levantar balanço e distribuir dividendos em períodos menores, desde que o total dos dividendos pagos...*". (grifo nosso)

2. O Código Comercial, em seu Art. 10, item 4 (recepção pelo Novo Código Civil – Lei nº 10.406/02) estabelece que: "*Todos os comerciantes são obrigados: ... a formar anualmente um balanço geral do seu ativo e passivo, o qual deverá compreender todos os bens de raiz, móveis e semoventes, mercadorias, dinheiros, papéis de crédito, e ...*"

3. O Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, em seu Art. 274, estabelece que: *“Ao fim de cada período de incidência do imposto, o contribuinte deverá apurar o lucro líquido mediante a elaboração, com observância das disposições da lei comercial, do **balanço patrimonial**, da...”* (grifo nosso)

Ainda segundo a mesma legislação fiscal vigente, o **período de incidência do imposto** ou **período de apuração do imposto**, será decorrência do regime de tributação ao qual a empresa está enquadrada (Art. 220, 221 e 222), a saber:

- a) **Trimestral**, nos casos das empresas tributadas com base no lucro real trimestral ou no lucro presumido;
- b) **Anual**, no caso da empresa tributada pelo lucro real optar pelo pagamento do imposto em cada mês, determinado sobre a base de cálculo estimada (ajuste anual).
- c) **Mensal**, no caso da empresa tributada com base no lucro real optar pelos pagamentos mensais por estimativa, exercendo a opção de suspensão ou redução do imposto.

A essas informações, acresce-se ainda os outros períodos e prazos de elaboração conforme disposto no Art. 235 do mesmo Regulamento, bem como na Lei nº 9.249/95 e Lei nº 9.430/96 que determinam que a pessoa jurídica que tiver parte, ou todo o seu patrimônio, absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão, **deverá levantar balanço específico na data desse evento**.

4. A Norma Brasileira de Contabilidade – NBC T- 3 “Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis” **estabelece o conjunto das demonstrações contábeis** que deve ser elaborado pelas Entidades, **num determinado período**. A referida Norma, em seu item 3.1.4 estabelece que *“as demonstrações contábeis devem especificar sua natureza, a **data e/ou período** e a Entidade a que se referem”*. (grifo nosso)

A partir da exposto, pode-se depreender que as demonstrações contábeis, usual e obrigatoriamente elaboradas pelas empresas (entenda-se também as normalmente exigidas em licitações, bem como por instituições financeiras para análise de crédito, etc), são as demonstrações que consideram e se referem ao exercício social imediatamente anterior ao exercício em curso; existem, todavia, outras situações e períodos (previstos em legislação) que requerem (e/ou respaldam) a elaboração, pelas empresas, de suas demonstrações contábeis com datas de divulgação e período distinto ao de um exercício social.

Dessa forma e face aos esclarecimentos solicitados, apresentamos as seguintes conclusões:

- a) Entende-se como *“Balanço de Abertura”*, o balanço levantado quando do início ou *“abertura”* da escrituração comercial, nos casos em que a empresa já

está operando. Nestes casos, devem ser observadas as Normas Brasileiras de Contabilidade e a legislação específica aplicável, de forma similar quando da elaboração das demonstrações contábeis ordinárias, ou seja, com periodicidade anual.

- b) Ressaltamos ainda que, o termo “*balanço de abertura*” é aplicado pela legislação fiscal que determina, nos casos de mudança de regime tributário - de lucro presumido para lucro real - que **a pessoa jurídica que não manteve a escrituração contábil (é válido salientar que de forma errônea)**, face a permissão da legislação fiscal vigente, fica obrigada a realizar levantamento patrimonial no dia 1º de janeiro seguinte ao do último período-base em que foi tributada com base no lucro presumido, **a fim de proceder balanço de abertura e iniciar a escrituração contábil**.
- c) Também levanta-se o “Balanço de Abertura” quando da reorganização ou re-início da escrituração comercial anteriormente existente na empresa, face ao extravio de livros comerciais e contábeis antes do prazo prescricional ou, por julgamento da referida escrituração, por autoridade fiscal, como “*imprestável*”, por apresentar indícios de fraudes ou vícios, erros ou deficiências que a tornam inservível para identificar a movimentação financeira ou determinação do lucro real.
- d) Por outro lado, é válido destacar o entendimento da expressão “*Balanço Intermediário*” que representa as demonstrações contábeis elaboradas em períodos menores que o exercício social, face exigência legal (como nos casos das instituições financeiras), ou por disposição estatutária ou deliberação da Empresa, com vistas a apuração de resultados intermediários, tendo, entre outros objetivos, a distribuição de dividendos e a participação nos lucros em períodos inferiores a um ano (exercício social).
- e) Dessa forma, e frente à consulta realizada: “*se estaria correta a exigência da apresentação, em processos de licitação, para as empresas que foram constituídas no próprio exercício do “Balanço de Abertura”?*”, ou mesmo do “*Balanço Intermediário*”, entendemos, conforme anteriormente exposto, que o **Balanço de Abertura** e o **Balanço Intermediário** são demonstrações contábeis previstas na legislação vigente (fiscal e societária). Dessa forma, as empresas devem elaborá-los em conformidade com as formalidades intrínsecas e extrínsecas, exigíveis às demonstrações contábeis referentes ao exercício social.

Nesse contexto, as referidas demonstrações (balanço de abertura e balanço intermediário) devem ser revestidas sob os mesmos aspectos de conteúdo e forma das demonstrações contábeis anuais, sendo, portanto, no nosso entendimento, igualmente válidos para apresentação em processos licitatórios.

Por outro lado, esclarecemos que não é atribuição dessa Câmara Técnica do Conselho Federal de Contabilidade, emitir opinião sobre a legalidade, ou não, de exigência de apresentação de balanço de abertura por empresas participantes de processos licitatórios.

PARECER CT/CFC Nº 45/03

Assunto: Esclarecimentos quanto ao descrito no Art. 31, inciso I, da Lei nº 8.666/93 que institui normas para licitações e contratos da administração pública.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessados: Conselho Regional de Contabilidade do Mato Grosso do Sul, Secretaria de Estado de Gestão Pública – Superintendência de Compras e Suprimento do Estado de Mato Grosso do Sul

Data da aprovação: 24/10/03 Ata CFC Nº 849

Relatora: Contadora Verônica Cunha de Souto Maior

Parecer:

O Conselho Regional de Contabilidade do Mato Grosso do Sul encaminhou a este egrégio Conselho Federal de Contabilidade, por intermédio do seu Exmo. Presidente em Exercício, Contador Alcir José Bispo Salviano, correspondência datada em 09 de setembro de 2003, através da qual envia consulta formulada pela Superintendência de Compras e Suprimento da Secretaria de Estado de Gestão Pública do Estado do Mato Grosso do Sul sobre a adequada interpretação do inciso I do Art. 31 da Lei nº 8.666 de 1993.

A retromencionada Superintendência de Compras e Suprimento da Secretaria de Gestão Pública do Estado do Mato Grosso do Sul assim apresenta a sua consulta:

"... tendo em vista a competência para processamento das licitações visando à aquisição de bens e contratação de serviços destinados aos Órgãos e Entidades da Administração Pública Estadual, vem à presença V. Sa., para formular a seguinte consulta:

Resulta do disposto no inciso I do art. 31 da Lei nº 8.666/93 que, para efeito de qualificação econômico-financeira em procedimentos licitatórios, os interessados devem apresentar "balanço patrimonial e demonstrações contábeis do último exercício social, já exigíveis e apresentados na forma da lei, que comprovem a boa situação financeira das empresas, vedada a sua substituição por balancetes ou balanços provisórios, podendo ser atualizados por índices oficiais quando encerrados a mais de 3 (três) meses da data da apresentação da proposta"

Por fim, formula as questões objeto da presente consulta:

Diante disso, considerando as diversas formas de constituição de sociedades empresariais (S/A, Ltda, ME/EPP, etc), solicitamos informações quanto aos critérios a serem observados, em cada caso, para efeito de considerarmos o balanço patrimonial e as demonstrações contábeis como tendo sido apresentados "na forma da lei". (grifo nosso)

Outrossim, solicitamos informar ainda, quais os documentos a serem apresentados por empresas recém-constituídas (menos de um ano), com a mesma finalidade descrita no dispositivo legal mencionado".

Frente aos questionamentos apresentados pela Superintendência de Compras e Suprimento da Secretaria de Gestão Pública do Estado do Mato Grosso do Sul, mister se faz apresentar os seguintes esclarecimentos:

I – Quanto ao primeiro questionamento:

1. As empresas constituídas sob a forma de **sociedades por ações** (sociedades anônimas e comandita por ações) são obrigadas, de acordo com o Art. 176 da Lei das S/A, a elaborar, com base na escrituração mercantil, ao final de cada exercício social, as suas demonstrações contábeis.
2. O Art. 132 da mesma Lei estabelece que anualmente nos quatros primeiros meses seguintes ao término do exercício social, deverá haver uma assembléia geral dos acionistas, que tem como uma de suas matérias ordinárias, examinar, discutir e votar as demonstrações contábeis.

Depreende-se, portanto, que o prazo limite para divulgação das demonstrações contábeis, das empresas sob a forma de sociedade por ações, é o de 30 de abril de cada ano, referente ao exercício social anterior, haja vista ser esta, a data limite para a realização da AGO – Assembléia Geral Ordinária dos Acionistas.

3. As empresas constituídas sob a forma de **sociedades limitadas** anteriormente reguladas pelo Decreto nº 3.708 de 10 de janeiro de 1919 e, atualmente pela Lei nº 10.406 de 11 de janeiro de 2002 (Novo Código Civil), não dispõem sobre os prazos de divulgação das demonstrações contábeis dessas empresas, discriminando, entretanto, que essas demonstrações devem ser elaboradas anualmente.
4. O Código Comercial (repcionado pela Lei nº 10.406, de 11 de janeiro de 2003 - Novo Código Civil) apesar de regular a constituição dos **empresários** (antigas **firmas individuais**), não normatiza os prazos de divulgação das demonstrações contábeis desse regime jurídico de constituição empresarial.

Nesse contexto, entendemos que, face as características de constituição e operação do empresário, estas entidades devem observar os prazos estabelecidos para elaboração e entrega, à Secretaria da Receita Federal, da declaração de rendimentos da pessoa física, previsto na legislação do imposto de renda, cujo prazo atualmente vigente é o de 30 de abril de cada ano, referente ao ano anterior.

5. A NBC T 3 – “*Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis*”, editada pelo Conselho Federal de Contabilidade, estabelece os aspectos, critérios e procedimentos a serem observados para elaboração das demonstrações contábeis das Entidades de forma geral, independentemente do tipo societário.

Das Conclusões:

Pode-se depreender a partir da base legal apresentada, que o prazo limite para apresentação, pelas empresas constituídas sob a forma de sociedades por ações e sociedades limitadas, das suas demonstrações contábeis, se dá quando do término do quarto mês do

exercício social seguinte, ou seja, 30 de abril do ano subseqüente. Por sua vez, se essas foram constituídas sob a forma de “*empresários*” (antigas firmas individuais), entendemos que essas devem observar o prazo limite para entrega da declaração de imposto de renda da pessoa física titular, que também é a data de 30 de abril de cada ano, referente ao ano anterior.

Em relação ao conteúdo e a forma que as empresas devem apresentar as suas demonstrações contábeis, esclarecemos que as mesmas devem cumprir o que estabelece a Norma Brasileira de Contabilidade – NBC T 3 - “*Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis*”, editada pelo Conselho Federal de Contabilidade.

Por fim e, de forma conclusiva, somos de opinião de que o significado do termo “já exigíveis e apresentados na forma da lei” que está descrito no Art. 31, inciso I, da Lei nº 8.666/93, requer o conhecimento da legislação específica (apresentada neste Parecer) que estabelece a exigibilidade, forma e conteúdo das demonstrações contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelas empresas.

II – Quanto ao segundo questionamento:

A base legal anteriormente exposta neste Parecer estabelece que as demonstrações contábeis, usual e obrigatoriamente elaboradas pelas empresas, (entenda-se também as normalmente exigidas em licitações, bem como por instituições financeiras para análise de crédito, etc) são as demonstrações que consideram e se referem ao exercício social imediatamente anterior ao exercício em curso. Todavia, existem outras situações e períodos (previstos em legislação) que requerem (e/ou respaldam) a elaboração, pelas empresas, de demonstrações contábeis com datas de divulgação e período distinto ao de um exercício social.

Frente ao exposto, apresentamos a opinião, já expressa por esta Câmara Técnica, no Parecer sob o nº 44/03, editado nesta data de 23 de outubro do ano em curso, a saber:

“Dessa forma e frente à consulta realizada, se estaria correta a exigência da apresentação, em processos de licitação, para as empresas que foram constituídas no próprio exercício do “Balanco de Abertura”, ou mesmo do “Balanco Intermediário”, entendemos, conforme anteriormente exposto, que o Balanco de Abertura e o Balanco Intermediário são demonstrações contábeis previstas na legislação vigente (fiscal e societária). Dessa forma, as empresas devem elaborá-los em conformidade com às formalidades intrínsecas e extrínsecas, exigíveis às demonstrações contábeis referentes ao exercício social.

Nesse contexto, as referidas demonstrações (balanco de abertura e balanço intermediário) devem ser revestidas sob os mesmos aspectos de conteúdo e forma das demonstrações contábeis anuais, sendo, portanto, no nosso entendimento, igualmente válidos para apresentação em processos licitatórios”.

Por outro lado, esclarecemos que não é atribuição dessa Câmara Técnica do Conselho Federal de Contabilidade, emitir opinião sobre a legalidade, ou não, de exigência de apresentação de balanço de abertura por empresas participantes de processos licitatórios.

PARECER CT/CFC Nº 46/03

Assunto: Consulta sobre a Prerrogativa Profissional para Elaboração de Planos ou Projetos de Viabilidade Econômica de Empresas em Geral.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessados: Conselho Regional de Contabilidade do Paraná, Contadora Nara Regiane R. Pick

Data da aprovação: 24/10/03 Ata CFC Nº 849

Relatora: Contadora Verônica Cunha de Souto Maior

Parecer:

O Conselho Regional de Contabilidade do Paraná encaminhou a este egrégio Conselho Federal de Contabilidade, por intermédio da sua Assessoria Jurídica, correspondência, através de correio eletrônico, datada em 15 de outubro de 2003, através da qual envia consulta formulada pela Contadora Nara Regiane Reinheimer Pick sobre prerrogativa do Profissional da Contabilidade para a elaboração de projetos de viabilidade econômica de empresas com atuação nos mais diversos segmentos econômicos.

A Contadora interessada, assim apresenta a sua consulta:

"Sou Nara Regiane R. Pick, contadora registrada sob o nº PR-046704/O-5 e RCI-7911 e atuo no município de Itaipulândia, Paraná desde abril deste ano.

Este município destina um valor considerável de seu orçamento para instalação de novas empresas e geração de empregos, mediante a apresentação de planos ou projetos de viabilidade econômica, sejam elas comerciais, industriais ou de prestação de serviços. Também concede crédito para reformas em geral.

Pois bem, através da Lei Municipal nº 679/2003 art 3º, foi estabelecido que somente podem elaborar estes projetos, profissionais com graduação superior em administração ou economia.

Através do Sr. Secretário da Indústria, Comércio e Turismo foi encaminhado à Secretaria de Administração memorando de nº 32/2003 solicitando a inclusão dos contadores no rol de autorizados a elaborar planos ou projetos. Em resposta, nos foi remetido parecer jurídico desfavorável, expedido no dia 12/06/2003 pelo Dr. Amauri Garcia Miranda, OAB/PR-24519, não atendendo a nossa solicitação e alegando o seguinte:

"Ao solicitar a inclusão de Técnico em Contabilidade ou Contador, para assinatura de Plano de Negócio, o município estará criando atividades para tais profissionais que não estão definidas em Lei Federal".

Abaixo, foi citado o Decreto nº 9.295/46 Art 25, parágrafos A, B e C além da Lei nº 4769/65 Art. 2º, parágrafos A e B. Concluiu o parecer com estas palavras: "Assim, por se tratar de atividade inerente à administradores e economistas, não pode o município inserir Técnicos em Contabilidade e Contadores no rol autorizados a elaborar planos ou projetos".

Finaliza, a Consulente:

"Já entrei com parecer de outro advogado, porém nada foi resolvido. Por isso, solicito que o Conselho Federal de Contabilidade me ampare e instrua sobre como devo proceder para

reverter esse mau exemplo de monopolismo político-profissional. Acredito que um parecer do próprio Presidente do CFC já nos daria mais força".

Frente às afirmações apresentadas pela Contadora interessada, mister se faz apresentar os seguintes esclarecimentos:

1. O Decreto-Lei nº 9.295, editado em 27 de maio de 1946, define as atribuições dos Profissionais da Contabilidade e dá outras providências.
2. O Art. 25 do Decreto-Lei nº 9.295/46 estabelece as atribuições profissionais, definindo os trabalhos técnicos de contabilidade.
3. A Resolução CFC nº 560, editada em 28 de outubro de 1983, dispõe sobre as prerrogativas profissionais que trata o Art. 25 do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946.
4. O Art. 3º da referida Resolução CFC nº 560/83 define as atribuições privativas dos Profissionais da Contabilidade.
5. Por sua vez, o Art. 5º da mesma Resolução, estabelece as atividades compartilhadas. De acordo com o referido artigo, "*Consideram-se atividades compartilhadas aquelas cujo exercício é prerrogativa também de outras profissões, entre as quais:*
.....
12) elaboração e análise de projetos, inclusive quanto à viabilidade econômica;
... ."
6. Por fim, ressaltamos ainda, o Art. 36 do Decreto-Lei nº 9.295/46 que estabelece: "*Aos Conselhos Regionais de Contabilidade fica o encargo de dirimir quaisquer dúvidas suscitadas acerca das atribuições de que trata o Capítulo IV, com recurso suspensivo para o Conselho Federal de Contabilidade, a quem compete decidir em última instância sobre a matéria.*"

Das Conclusões:

Frente a base legal exposta, fica notório o equívoco do Art. 3º da Lei nº 679/2003, editada pelo Município de Itaipulândia, Estado do Paraná, bem como do parecer exarado pelo douto advogado da Secretaria de Administração desse mesmo Município, uma vez que a atividade reclamada pela Contadora interessada – elaboração de planos ou projetos de viabilidade econômica – não se constitui em atividade de prerrogativa exclusiva de Administradores e Economistas e, sim, em uma atividade profissional compartilhada, a qual pode, conforme legislação vigente, ser exercida por várias categorias profissionais, inclusive, pelos Profissionais da Contabilidade.

Com a vênua que merece o ilustre subscritor do parecer jurídico, no texto legal inserido (Lei nº 4.769/65, alíneas "a" e "b"), não se vislumbra como prerrogativa exclusiva dos profissionais em administração ou economia.

Diante do exposto, entendemos que deve a Contadora interessada solicitar que sejam acostados os retromencionados atos normativos à peça de defesa elaborada por seu advogado, de forma a respaldar a sua petição frente à referida Secretaria Municipal.

PARECER CT/CFC Nº 50/03

Assunto: Esclarecimentos sobre a NBC T 10.2 – Arrendamento Mercantil.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessado: Orival da Cruz

Data da aprovação: 24/10/03 Ata CFC Nº 849

Relator: Téc. Cont. Mauro Manoel Nóbrega

O Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo encaminhou correspondência ao Conselho Federal de Contabilidade, solicitando análise e emissão de parecer à consulta formulada pelo Contador Orival da Cruz, sobre o tratamento contábil a ser dado nos casos de arrendamentos financeiros. O Contabilista interessado aponta que a forma de contabilizar, preconizado pela NBC T 10 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversos é danosa para a empresa, que deixa de haver benefício permitido pelo Decreto nº 3.000/99.

Assim, a consulta formulada pelo interessado, transcrita na correspondência enviada pelo CRCSP, é a que segue:

"Artigo 356 do RIR/99: "Serão consideradas, como custo ou despesa operacional da pessoa jurídica arrendatária, as contraprestações pagas ou creditadas por força de contrato de arrendamento mercantil".

Questão nº 260 – Perguntas e Respostas IRPJ/2003-10-22

Poderão ser excluída do lucro líquido, para fins de apuração do lucro real, mediante exclusão no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), as contraprestações de arrendamento mercantil na modalidade de leasing financeiro (Resolução BACEN nº 2.309 de 1996), contabilizadas em conta do Ativo Permanente do Arrendatário, em atendimento às disposições da NBC T.2, aprovada pela Resolução CFC nº 921, de 2002?

Não. A pessoa jurídica deve contabilizar tal operação em conta específica do ativo permanente, subgrupo do imobilizado, com contrapartida no passivo, podendo considerar como dedutível apenas a quota de depreciação respectiva.

Considerações finais:

Entendemos que com base na manifestação da Receita Federal, o contribuinte que passar a registrar a operação com arrendamento mercantil, na forma determinada na NBC-T. 10.2, deixa de ter o benefício, garantido ao mesmo através do artigo 356 do RIR/99, da dedutibilidade das contraprestações pagas. Tendo em vista a perda do benefício fiscal, ocasionando pela mudança de contabilização do arrendamento mercantil, gostaríamos de uma manifestação deste conselho, acerca do assunto."

Parecer:

Em análise última, mostra o consulente que a forma de contabilização imposta pela NBC T 10.2, comparando-a com aquela permitida pela Secretaria da Receita Federal, traz prejuízo às empresas.

De seu turno, oportuno assegurar, de pronto, que a Contabilidade, como ciência, não

tem o escopo de buscar alternativas que traduzem em economia para os seus usuários. Assim não se presta. Sua finalidade, entre outras, é sustentar prestígio aos Princípios Fundamentais de Contabilidade traduzindo com fidedignidade os fatos ocorridos ou com perspectivas de ocorrer.

Nesta direção, buscamos como empréstimo a este, o Parecer CT/CFC Nº 53/02, da lavra da i. Conselheira do Conselho Federal de Contabilidade, VERÔNICA CUNHA DE SOUTO MAIOR, (Obra – Seleções de Pareceres 1994/2002-Câmara Técnica – 1ª Edição/2003 – Conselho Federal de Contabilidade – páginas 381/385), que bem tratou do assunto e assim se expressa:

“Conceito de Arrendamento ou ‘Leasing’ e a distinção entre Leasing Operacional e Leasing Financeiro.”

De acordo com a Norma Internacional de Contabilidade – NIC 17 que trata sobre a “Contabilização dos Arrendamentos (Leases)”, arrendamento é assim definido: “contrato pelo qual o arrendador concede ao arrendatário, em troca de um aluguel, o direito de usar um ativo durante um determinado período”. A mesma Norma, assim define arrendamento financeiro: “arrendamento que transfere substancialmente todos os riscos e compensações decorrentes da propriedade de um ativo, seja ou não transferida a propriedade após certo tempo”.

As Normas Brasileiras de Contabilidade, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade têm por base os Princípios Fundamentais de Contabilidade, e por premissa a harmonização às Normas Internacionais.

Nesse contexto, a NBC T 10.2, em seu item 10.2.1.2, assim define arrendamento: “As operações de arrendamento mercantil, também conhecidas como ‘leasing’, são conceituadas como transações celebradas entre o proprietário de um determinado bem (arrendador) que concede o uso deste a um terceiro (arrendatário) por um determinado período contratualmente estipulado, findo o qual é facultado ao arrendatário a opção de adquirir ou devolver o bem objeto de arrendamento, ou a de prorrogar o prazo”.

*Ainda de acordo com a NBC T 10.2 – Arrendamento Mercantil, em seu item 10.2.1.4, o arrendamento mercantil é classificado em arrendamento operacional e **arrendamento financeiro**. O primeiro corresponde ao genuíno contrato de arrendamento, mas comumente denominado de “aluguel” ou “locação”, no qual o bem é arrendado por prazo significativamente menor do que sua vida útil econômica; os encargos de sua manutenção e condição de funcionamento são de responsabilidade da arrendadora, que em muitas vezes se obriga a substituí-los se não estiver em condições normais de uso, e o valor de opção de compra, a ser exercida ao final do contrato, é fundamentalmente o seu valor corrente de mercado. Os arrendamentos financeiros, por sua vez, são os contratos do tipo em que o bem é arrendado por um prazo significativamente próximo ao da sua vida útil econômica, em que a arrendatária assume todas as obrigações e encargos de sua manutenção, segurança, integridade e condições de funcionamento, e em que normalmente é fixado um valor final de opção de compra significativamente inferior ao seu valor de mercado, tem-se o denominado arrendamento financeiro.*

Contabilização do Arrendamento ou “Leasing”

1. De conformidade com as Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade, as

- transações e outros eventos devem ser contabilizados de acordo com a sua substância e essência econômica e não meramente de acordo com a sua forma legal.*
2. *De acordo com a NIC 17, "é apropriado que o arrendamento financeiro seja registrado no balanço do arrendatário tanto como um ativo, como por uma obrigação a pagar referente aos futuros aluguéis". Ainda segundo a mesma Norma: "No começo do arrendamento, o ativo e o passivo referentes aos futuros aluguéis são registrados no balanço pelos mesmos montantes. Os aluguéis devem ser desdobrados em encargos financeiros e redução do passivo". Esclarece ainda a mesma norma que os encargos financeiros devem ser atribuídos aos períodos contábeis durante o prazo do arrendamento. A diferença entre o total de pagamentos mínimos do arrendamento durante o prazo contratual e o passivo inicial contabilizado representa os encargos financeiros. Esses encargos são atribuídos aos períodos compreendidos no prazo do arrendamento.*
 3. *Nesse contexto, a NBC T 10.2 – Arrendamento Mercantil, em seu item 10.2.2.1.1 estabelece que: "O valor do bem arrendado integra o imobilizado no ativo permanente devendo ser identificado como sendo objeto de arrendamento financeiro, em contrapartida ao valor total das contraprestações e do valor residual que deve ser registrado no passivo circulante ou no exigível a longo prazo".*
 4. *Ainda segundo o item 10.2.2.1.3 da NBC T 10.2: "A diferença entre o valor total das contraprestações adicionadas do valor residual e, o valor do bem arrendado, de que trata o item 10.2.2.1.1 deve ser registrada como encargo financeiro a apropriar em conta retificadora das contraprestações e do valor residual".*

PARECER CT/CFC Nº 51/03

Assunto: Lei nº 10.406/2002 – Código Civil.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessado: Calculus Contabilidade & Assessoria

Data da aprovação: 24/10/03 Ata CFC Nº 849

Relator: Téc. Cont. Mauro Manoel Nóbrega

Ambiciona a consulente, ver esclarecida a seguinte questão:

"as empresa individuais terão obrigatoriamente que fazer as alterações ou não...não conseguiu uma resposta definitiva, nem na junta comercial" ...

É assim que está expressa a questão.

Parecer:

Razão assiste a consulente. Claramente se percebe, o incremento às necessárias adaptações dos existentes contratos de sociedades, perante as Juntas Comerciais com prazo último para 10.01.2004. O mesmo incremento não se vislumbra tangente às então firmas individuais.

Dai o questionamento.

Para a resposta, busco albergue na INSTRUÇÃO NORMATIVA DNRC 92, de 04.12.2002, publicada no DOU de 17/12/2002, que traz consignado em seu:

"Art. 4º - As Firms Mercantis Individuais, que a partir de 11 de Janeiro de 2003 passam a ter a denominação de empresários, têm até 10 de janeiro de 2004 para se adaptarem às disposições da Lei nº 10.406/2002, devendo promover, no âmbito do Registro Público de Empresas Mercantis, o arquivamento de Requerimento de Empresário e demais instrumentos determinados por aquela lei." (negrito nosso)

Claro, pois, o império da adaptação não demandando mais argumentos, face a clareza textual do artigo citado.

PARECER CT/CFC Nº 01/04

Assunto: Esclarecimentos Sobre a Forma de Registro Contábil das Subvenções Recebidas pelas Entidades Sem Fins Lucrativos.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessado: Conselho Regional de Contabilidade do Paraná – CRCPR, Contador Elio Pimenta

Data da aprovação: 12/02/04 Ata CFC Nº 854

Relatora: Contadora Verônica Cunha de Souto Maior

Parecer:

Um breve histórico:

O Conselho Regional de Contabilidade do Paraná - CRCPR enviou a esta Câmara Técnica do egrégio Conselho Federal de Contabilidade, através do seu Vice-Presidente da Câmara de Fiscalização, Contador Marcos Sebastião Rigoni de Mello, correspondência datada em 30 de outubro de 2003, através da qual encaminha a consulta realizada pelo Contador Elio Pimenta, que por sua vez, também encaminhou a referida consulta diretamente a esta Câmara Técnica, a qual foi protocolada neste Conselho Federal de Contabilidade em 12/11/2003. O consulente supramencionado solicita esclarecimentos quanto ao tratamento contábil dispensado as subvenções recebidas por entidades sem fins de lucro, a partir do que estabelece a NBC T 10.19 – Entidades Sem Finalidade de Lucros.

Quando da análise da consultada encaminhada, verificamos que após a apresentação de diversas considerações referentes ao Terceiro Setor, o interessado faz destaque ao art. 57 do Decreto nº 93.872/64 que estabelece o tratamento a ser dispensado, pelas Entidades em geral, quando da execução de convênios firmados com órgãos públicos.

Concluída as citações e referências ao Terceiro Setor, o consulente em questão discorre, por sua vez, sobre algumas considerações e ponderações ao texto apresentado, finalizando com citações a Norma Brasileira de Contabilidade 10.19 que regulamenta as

Entidades Sem Finalidade de Lucros, destacando os itens 10.19.2.3, 10.19.2.4, 10.19.2.5 e 10.19.2.6.

Assim se pronuncia o interessado sobre a NBC T 10.19:

"Dispõem de certa forma, obscuras, as NBC T 10.19.2.3, 10.19.2.4, 10.19.2.5 quando mencionam sobre a inclusão dos registros contábeis relativos a subvenções na conta de receitas, as quais devem transitar na DRE. Em seguida, subentende-se a possibilidade de se segregar tais registros contábeis, a NBC T 10.19.26." (grifo nosso)

Por fim, formula o Consulente, o seguinte questionamento:

"Acaso posso registrar no grupo de contas transitórias, as alocações de recursos relativos a subvenções/convênios e respectivas destinações pré-estabelecidas?"

Ainda com a intenção de subsidiar a consulta apresentada e, sobretudo, o seu entendimento a respeito da matéria em questão, o Consulente ainda se pronuncia:

"Esses registros, de acordo com a consulta, não deveriam transitar na DRE por não se configurarem como receitas ou despesas próprias da entidade."

"Uma justificativa para o fato é que geralmente os recursos dessa natureza não prevêm pagamentos dos encargos sociais e previdenciários, nem mesmo permite a criação de um fundo para provisão desses ou dos demais reflexos trabalhistas, exigindo da entidade uma estrutura financeira própria, adequada para esse procedimento de parceria".

Por fim, anexa o Consulente uma sugestão de plano de contas, onde especifica as contas transitórias sugeridas para o registro das subvenções recebidas.

Das Considerações:

Diante do questionamento e argumentações apresentadas pelo Consulente, entendemos que mister se faz os seguintes esclarecimentos anteriores:

1. A NBC T 10.19 que trata sobre as Entidades Sem Finalidade de Lucros estabelece, no seu item 10.19.1.1, os critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registros dos componentes e variações patrimoniais e de estruturação das demonstrações contábeis e, as informações mínimas a serem divulgadas em nota explicativa das entidades sem finalidade de lucros.
2. A mesma Norma Técnica, em seus itens 10.19.1.3 e 10.19.1.4, define que as entidades sem finalidade de lucro são aquelas em que o resultado positivo não é destinado aos detentores do patrimônio líquido e o lucro ou prejuízo são denominados, respectivamente, de superávit ou déficit e que exercem atividades assistenciais, de saúde, educacionais, técnico-científicas, esportivas, religiosas, políticas, culturais, beneficentes, sociais, de conselhos de classe e outras, administrando pessoas, coisas, e interesses coexistentes e coordenados em torno de um patrimônio com finalidade comum ou comunitária.
3. Por sua vez, a NBC T 10.16 que trata das Entidades que Recebem Subvenções, Contribuições, Auxílios e Doações, estabelece em seu item 10.16.1.1, critérios e procedimentos específicos de avaliação e registro contábil dos componentes patrimoniais, incluídas as informações mínimas que deverão constar das notas explicativas, das entidades que recebem aportes de qualquer natureza.

4. Ainda conforme a mesma Norma Técnica, em seu item 10.16.1.2, as entidades abrangidas por esta Norma são aquelas que recebem aportes financeiros de qualquer natureza, como subvenções, contribuições, auxílios e doações, bem como direitos de propriedade de bens móveis e imóveis.
5. A NBC T 10.16, em seu item 10.16.1.5 define o que são subvenções:
"Subvenções são as transferências derivadas da lei orçamentária e concedidas por órgãos do setor público a entidades, públicas ou privadas, com o objetivo de cobrir despesas com a manutenção e o custeio destas, caracterizadas ou não pela contraprestação de bens e serviços da beneficiária dos recursos. As subvenções dividem-se em:
 - a) *sociais – aquelas destinadas a entidades, públicas ou privadas, sem finalidade lucrativa, de natureza assistencial, médica, educacional ou cultural, com vistas a estimular a prestação de serviços essenciais, em suplementação à iniciativa privada;*
 - b) *econômicas – as transferências destinadas a empresas, públicas ou privadas, de natureza industrial, comercial, agrícola ou pastoril, e inclusive para a cobertura de déficits de manutenção das empresas públicas."*
6. O item 10.16.2.1 da NBC T 10.16 estabelece a forma de registro contábil das Entidades que recebem subvenções, a saber:
"As transferências a título de subvenção que correspondam ou não a uma contraprestação direta de bens ou serviços para a entidade transferidora, devem ser contabilizadas como receita na entidade recebedora dos recursos financeiros". (grifo nosso)
7. Por sua vez, o item 10.16.2.5 da NBC T 10.16 esclarece que: *"as transferências a título de subvenções, contribuições, auxílios e doações devem ser contabilizadas em contas de compensação, pelo valor total dos recursos recebidos, enquanto perdurar a responsabilidade da entidade beneficiária dos recursos".* (grifo nosso)
8. A NBC T 10.19 aclara ainda, em seu item 10.19.2.3, que: *"as doações, subvenções e contribuições para custeio são contabilizadas em contas de receita. As doações, subvenções e contribuições patrimoniais, inclusive as arrecadadas na constituição da entidade, são contabilizadas no patrimônio social".* (grifo nosso)
9. O item 10.19.2.6 da NBC T 10.19 orienta ainda que: *"as receitas de doações, subvenções e contribuições recebidas para aplicação específica, mediante constituição ou não de fundos, devem ser registradas em contas próprias segregadas das demais contas da entidade".* (grifo nosso)

Do Parecer:

Após os esclarecimentos acima transcritos e, face ao questionamento exposto, somos da seguinte opinião:

- 1) A normatização dos registros contábeis das subvenções recebidas pelas entidades sem fins lucrativos está descrita em ambas as Normas Técnicas citadas neste

Parecer e, não, apenas na NBC T 10.19 como indicou o Consulente. É válido ressaltar que a NBC T 10.16 é específica para as Entidades Sem Finalidade de Lucros que recebem subvenções, contribuições, auxílios e doações.

- 2) O fato apresentado pelo Consulente como justificativa para não reconhecer os valores das subvenções transferidas pelos órgãos públicos com os quais a entidade tem convênios firmados, como receita e, a sua aplicação como despesas da Entidade, não é plausível e não se sustenta à luz da Teoria da Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade.
- 3) Não há o porquê se adotar o uso de “contas transitórias” para o registro contábil das subvenções recebidas pelas entidades sem fins de lucro, haja vista o que estabelece, inclusive, de forma bastante elucidativa, as NBC T 10.16 e 10.19.

PARECER CT/CFC Nº 02/04

Assunto: Esclarecimentos Sobre a Obrigatoriedade de Contratação de Auditoria Externa pelas OSCIP´s – Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessado: Conselho Regional de Contabilidade do Mato Grosso do Sul – CRCMS, Instituto de Gestão Pública de Mato Grosso do Sul

Data da aprovação: 12/02/04 Ata CFC Nº 854

Relatora: Contadora Verônica Cunha de Souto Maior

Parecer:

Um breve histórico:

O Conselho Regional de Contabilidade do Mato Grosso do Sul – CRCMS enviou a esta Câmara Técnica do egrégio Conselho Federal de Contabilidade, através do Coordenador da Câmara de Fiscalização, Contador Luiz Henrique de Souza, correspondência datada em 03 de outubro de 2003, por intermédio da qual encaminha a consulta realizada pelo Instituto de Gestão Pública de Mato Grosso do Sul - IGPMS, que solicita esclarecimentos sobre a obrigatoriedade de contratação de Auditoria Externa pelas OSCIP´s – Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público.

Os esclarecimentos solicitados pela Entidade Interessada estão circunscritos a obrigatoriedade legal da contratação de auditoria externa, pelas Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIP, quando o montante de um ou mais termos de parceria ultrapassarem o valor de R\$ 600.000,00 (seiscentos mil reais).

Com vistas a melhor formular os seus questionamentos, a Instituição Consulente apresentou a seguinte situação:

“Inicia-se o ano de 2003 e começamos a firmar termos de parceria com os órgãos públicos. Nenhum deles e nem o seu montante, ultrapassam valor de R\$ 600.000,00 ao final

do mês de outubro de 2003. Ao final do mês de novembro, a OSCIP totaliza o montante de R\$ 570.000,00, em termos de parceria. No mês de novembro a dezembro, a OSCIP fecha um termo de parceria no valor de R\$ 70.000,00, o que faria o montante ultrapassar os R\$ 600.000,00."

A partir do cenário exposto acima, a Entidade Interessada apresenta os seguintes questionamentos:

"Nesta situação, apenas o termo de parceria de R\$ 70.000,00 deveria sofrer auditoria externa? No caso de todos terem que sofrer, como fazer isto de maneira retroativa?"

E mais, como colocar num termo de parceria de R\$ 70.000,00, um valor de auditoria externa de R\$ 40.000,00 (aproximadamente, caso tenha que se fazer as auditorias retroativas), uma vez que isto inviabiliza o termo?"

Caso fizessemos uma auditoria preventiva em cada Termo, o que aconteceria se, ao final do ano, o montante de termos de parceria não ultrapassasse o valor de R\$ 600.000,00?"

Das Considerações:

Diante dos questionamentos apresentados pela Instituição Consulente, entendemos que mister se faz os seguintes esclarecimentos anteriores:

1. O exame de auditoria das contas das Entidades de Interesse Social, feita por Auditores Independentes, é uma exigência que pode ser feita pelo Poder Público, por portadores de recursos ou estar prevista em estatuto da Entidade. Por exigência de quaisquer dos interessados citados, deve a auditoria ser feita por auditor independente, contador regularmente registrado no Conselho Regional de Contabilidade de sua jurisdição, cujo relatório e parecer circunstanciado devem acompanhar a prestação de contas, contendo as recomendações que forem julgadas oportunas e necessárias, especialmente, em relação aos controles internos. (CFC, Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social, 2003, p. 82).
2. A Auditoria é um modelo avaliatório que tem enfoque nas contas da Entidade. Toma como base de dados as informações contábeis constantes de seus relatórios anuais e objetiva opinar sobre a veracidade e adequação das informações prestadas nos relatórios financeiros.
É válido ressaltar, entretanto, que infelizmente a Auditoria nas Entidades de Interesse Social, na prática, tem apenas abordado os projetos sociais de forma individualizada, na se atendo aos aspectos globais da Entidade. Objetiva, exclusivamente, opinar sobre a correta aplicação dos recursos doados para uma ação social específica. (CFC, Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social, 2003, p. 94).
3. A Lei no 9.790, editada em 23 de março de 1999 e regulamentada pelo Decreto nº 3.100, de 30 de junho de 1999, são os atos normativos vigentes que dispõem sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público,

instituem e disciplinam o Termo de Parceria, e dão outras providências sobre a matéria.

4. A Lei nº 9.790/99, em seu art. 1º, estabelece que: "*podem qualificar-se como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público as pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, desde que os respectivos objetivos sociais e normas estatutárias atendam aos requisitos instituídos por esta Lei.*"
5. O art. 4º da Lei nº 9.790/99 estabelece ainda que: "*Atendido o disposto no art. 3º, exige-se ainda, para qualificarem-se como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, que as pessoas jurídicas interessadas sejam regidas por estatutos cujas normas expressamente disponham sobre:*

.....

VII – as normas de prestação de contas a serem observadas pela entidade, que e determinarão, no mínimo:

- a) a observância dos princípios fundamentais de contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade;

.....

- b) a realização de auditoria, inclusive por auditores externos independentes se for o caso, da aplicação dos eventuais recursos objeto do termo de parceria conforme previsto em regulamento; (grifo nosso)

6. De forma regulamentar, o art. 19 do Decreto nº 3.100/99 determina que: "*A Organização da Sociedade Civil de Interesse Público deverá realizar auditoria independente da aplicação dos recursos objeto do Termo de Parceria, de acordo com a alínea "c", inciso VII, do art. 4º da Lei no 9.790, de 1999, nos casos em que o montante de recursos for maior ou igual a R\$ 600.000,00 (seiscentos mil reais).*" (grifo nosso)
7. O § 1º do art. 19 do referido decreto, estabelece ainda que: "*o disposto no caput aplica-se também aos casos onde a Organização da Sociedade Civil de Interesse Público celebre concomitantemente vários Termos de Parceria com um ou vários órgãos estatais e cuja soma ultrapasse aquele valor.*" (grifo nosso)
8. O § 3º do mesmo art., define ainda que: "*Os dispêndios decorrentes dos serviços de auditoria independente deverão ser incluídas no orçamento do projeto como item de despesa.*" (grifo nosso)
9. A Lei nº 9.790/99, em seu art. 9º, institui o Termo de Parceria, definindo-o como o instrumento passível de ser firmado entre o Poder Público e as entidades qualificadas como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, destinado à formação de vínculo de cooperação entre as partes, para o fomento e a execução das atividades de interesse público.
10. A mesma Lei, em seu art. 10, estabelece que: "*O Termo de Parceria firmado de comum acordo entre o Poder Público e as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público discriminará direitos, responsabilidades e obrigações das partes signatárias.*"

(grifo nosso)

11. O § 2o do mesmo art. estabelece que: "São cláusulas essenciais do Termo de Parceria:

I – ... ;

II – ... ;

III – ... ;

IV – a de previsão de receitas e despesas a serem realizadas em seu cumprimento, estipulando item por item as categorias contábeis usadas pela organização e o detalhamento das remunerações e benefícios de pessoal a serem pagos, com recursos oriundos ou vinculados ao Termo de Parceria, a seus diretores, empregados e consultores;

V – a que estabelece as obrigações da Sociedade Civil de Interesse Público, entre as quais a de apresentar ao Poder Público, ao término de cada exercício, relatório sobre a execução do objeto do Termo de Parceria, contendo comparativo específico das metas propostas com os resultados alcançados, acompanhado de prestação de contas dos gastos e receitas efetivamente realizados, independente das previsões mencionadas no inciso IV;"

... ". (grifo nosso)

Do Parecer:

Após os esclarecimentos acima transcritos e, face aos questionamentos expostos, destacamos:

- 1) A legislação vigente (Lei nº 9.790/99 e Decreto nº 3.100/99) é bem clara quando estabelece como uma das condições para qualificação como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP), que as Entidades sejam regidas por estatutos que disciplinem, dentre outras matérias, as normas de prestação de contas a serem observadas pela Entidade, que determinarão, entre outros aspectos a serem observados, a realização de auditoria da aplicação dos eventuais recursos objeto dos termos de parcerias firmados.
Considerando o aspecto puramente legal, a obrigatoriedade da realização da auditoria independente (ou externa) só passa a existir quando o montante de recursos, oriundos dos termos de parcerias, for maior ou igual a R\$ 600.000,00 (seiscentos mil reais). (art. 19 do Decreto nº 3.100/99).
- 2) Por outro lado, a mesma legislação (Lei nº 9.790/99) também estabelece como uma das condições para qualificação como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP), que as Entidades sejam regidas por estatutos que disciplinem, dentre outras matérias, **as normas de prestação de contas a serem observadas pela Entidade, que determinarão, entre outros aspectos a serem observados, a observância aos princípios fundamentais de contabilidade e às normas brasileiras de contabilidade.**
- 3) A referida lei estabelece ainda que, os dispêndios decorrentes dos serviços de auditoria independente deverão ser incluídos no orçamento dos projetos como item de despesa.

4) Ressaltamos por fim, que a Lei nº 9.790/99 define no seu art. 2º, como sendo cláusulas essenciais dos termos de Parceria:

- a) a cláusula de previsão de receitas e despesas a serem realizadas em seu cumprimento;
- b) a que estabelece as obrigações da OSCIP, entre as quais, a de apresentar, ao término de cada exercício, relatório sobre a execução do objeto do termo de parceria, contendo comparativo específico das metas propostas com os resultados alcançados, acompanhado de prestação de contas dos gastos e receitas efetivamente realizados.

Dessa forma, somos da seguinte opinião:

- a) A realização de auditoria externa (ou independente) da aplicação dos recursos objeto dos termos de parceria, pelas OSCIP´s, é uma obrigação prevista em lei federal. Apesar desta obrigação legalmente se constituir, ou se formalizar, para a Entidade, quando o montante de um ou mais termos de parceria atingir, ou ultrapassar, o valor de R\$ 600.000,00 (seiscentos mil reais), entendemos que deve a Instituição reconhecer a referida obrigação, de forma proporcional, a cada termo de parceria firmado ao longo do ano. Dessa forma, deve a Entidade apresentar, a cada novo termo de parceria, a previsão das despesas com a contratação da auditoria externa que compete (ou que deve ser atribuída) ao referido termo de parceria.
A adoção desse procedimento tem como lastro os princípios contábeis da prudência e da competência, devendo a Entidade reconhecer a provisão de uma obrigação e, por consequência, a despesa inerente (a ser alocada a cada termo de parceria), a partir do momento em que possa mensurá-la.
- b) Também somos de opinião que a auditoria deve ser realizada em todas as prestações de contas apresentadas ao longo do ano, referentes aos termos de parceria firmados pela Entidade, de forma individual, independentemente do seu valor considerado de per si.
- c) A esse fato, soma-se a importância da auditoria externa para qualquer Entidade, independentemente da existência de obrigação legal. Entendemos que o fato da sua realização – mesmo que ainda não haja a sua necessidade compulsória, ou seja, o montante dos termos de parceria não tenham atingindo o valor de R\$ 600.000,00 (seiscentos mil reais), só agregará valor às OSCIP´s, uma vez que evidenciará a sua maior preocupação com a transparência na gestão dos recursos aplicados, demonstrando a sua responsabilidade social.
- d) Dessa forma e, após o exposto, não há o que se comentar sobre a arguição referente a possibilidade da consideração de se realizar a auditoria apenas no termo de parceria final, ou seja, no termo que "*completa*" o valor definido em lei como o "*necessário*" para a realização de auditoria (R\$ 600.000,00).
- e) Nesse mesmo contexto, também não cabe a hipótese apresentada de se reconhecer em apenas um dos termos de parceria a obrigação (e por decorrência se alocar a despesa) referente a realização da auditoria.

- f) Por fim, também entendemos que não seja plausível a preocupação com o fato de não se “atingir” o montante previsto em lei (R\$ 600.000,00) ao término do ano, após a alocação, nos termos de parceria, da despesa com a realização da auditoria.

PARECER CT/CFC Nº 03/04

Assunto: Consulta sobre a obrigatoriedade do acato ou não do disposto constante no Parágrafo Único do art. 23, da Lei Federal nº 4.320/64, bem como do § 1º do art. 167 da Constituição Federal, para alteração e reajustamento do Quadro de recurso e de Aplicação de Capital, do PPA.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessada: Prefeitura Municipal de Nova Bandeirantes do Estado de Mato Grosso

Data da aprovação: 12/02/04 Ata CFC Nº 854

Relatora: Contadora Verônica Cunha de Souto Maior

Parecer:

Das Considerações Iniciais

O Prefeito do Município de Nova Bandeirantes, Estado do Mato Grosso, Sr. Antônio Gonçalo Della Rosa, encaminhou, a este egrégio Conselho Federal de Contabilidade, correspondência datada em 1º de dezembro de 2003 onde apresenta consulta sobre a obrigatoriedade do acato ou não do disposto, constante no parágrafo único do art. 23 da Lei Federal nº 4.320/64, bem como do § 1º do art. 167 da Constituição Federal, para alteração e reajustamento do quadro de recursos e de aplicação de capital do PPA – Plano Plurianual.

Face a especificidade da consulta apresentada em matéria governamental, foi procedimento desta Conselheira, autorizado pela Vice-Presidência Técnica do Conselho Federal de Contabilidade, solicitar a emissão de opinião por intermédio do memorando nº 046/COTEC/CFC, em 26 de janeiro de 2004, ao Contador Isaltino Alves da Cruz, valioso colaborador desta Câmara Técnica do Conselho Federal de Contabilidade, em assuntos da área pública.

Desta forma, apresentamos a seguir a opinião exarada pelo referido Contador, em conjunto com os demais colaboradores abaixo subscritos, a qual referendamos.

“Ministério da Fazenda – Tesouro Nacional

Nota Técnica nº 131 – STN/CCONT/GEANC Em, 30 de janeiro de 2004.

Assunto: Memorando nº 046/COTEC/CFC, de 26/01/2004

1. *Fazemos referência ao Memorando da Coordenação Técnica do Conselho Federal de Contabilidade nº 46, de 26/01/2004, encaminhado a esta Coordenação, que solicita posicionamento sobre consulta da Prefeitura Municipal de Nova Bandeirantes do Estado de Mato Grosso acerca da obrigatoriedade do acato ou não do disposto no*

Parágrafo único do art. 23 da Lei Federal nº 4.320/64, bem como do § 1º do Art. 167 da Constituição Federal, para alteração e reajustamento do Quadro de Recursos e de aplicação de Capital do Plano Plurianual.

2. *Tal justificativa baseia-se no fato de constar da Câmara de Vereadores daquele Município, Projeto de Lei que altera e reajusta o quadro de Recursos e de Aplicação de Capital, integrante do Plano Plurianual – PPA, visando adequá-lo à Lei de Diretrizes Orçamentárias.*
3. *A propósito, o PPA, previsto no art. 165, inciso I, da Constituição Federal, por ser um instrumento de planejamento para um período de quatro anos, é revestido de periodicidade específica decorrente da vontade da Sociedade de que haja continuidade dos projetos ainda não concluídos no curso de um mandato.*
4. *Essa continuidade na realização de investimentos encontra respaldo no art. 23, da Lei nº 4.320/64, que estabelece o Quadro de Recursos e de Aplicação de Capital, cuja função é dispor sobre receitas e despesas de capital por, no mínimo um triênio. Aliás, o parágrafo único do citado artigo determina a atualização anual do Quadro, dispondo da seguinte forma:*
“O Quadro de Recursos e de Aplicação de Capital será anualmente reajustado, acrescentando-lhe as previsões de mais um ano, de modo a assegurar a projeção contínua dos períodos.”
5. *A Lei Complementar nº 101/2000, por sua vez, mantém consonância com o princípio de projeção contínua dos investimentos futuros ao determinar em inciso I, do Art. 16, que a criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento de despesa seja acompanhado de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subsequentes.*
6. *Além disso, para o cumprimento do Art. 42 da referida Lei, no que concerne ao limite de restos a pagar nos dois últimos quadrimestres do mandato de titular de poder ou órgão público, faz-se necessário cálculo de projeções das parcelas a serem pagas no exercício seguinte para verificar se há disponibilidade de caixa suficiente para este efeito e dar transparência das fontes futuras que garantirão a continuidade das obras em andamento.*
7. *Com relação à observância de compatibilidade entre o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e o Orçamento Anual, o § 1º do Art. 167 da Constituição Federal é taxativo:*
“Nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no plano plurianual, ou sem lei que autorize a inclusão, sob pena de crime de responsabilidade.”
8. *Ademais, o § 5º do Art. 5º da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, alinha-se com o entendimento da Carta Magna, determinando que a Lei Orçamentária não consignará dotação para investimento com duração superior a um exercício financeiro que não esteja previsto no Plano Plurianual.*
9. *Diante do exposto, entendemos ter respaldo legal a apresentação do Projeto de Lei que altera o Quadro de Recursos e Aplicação de Capital do Plano Plurianual, mencionado no art. 23 da Lei nº 4.320/64, com vistas a sua adequação à Lei de Diretrizes Orçamentárias e à Lei Orçamentária Anual.*

A consideração superior.

Caio César Sales Nogueira

Analista de Finanças e Controle

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador Geral de Contabilidade

Levi Dias Benvindo

Gerente de Análise Contábil, Substituto

De acordo. Encaminhe-se ao Secretário-Adjunto.

Isaltino Alves da Cruz

Coordenador-Geral de Contabilidade

De acordo. Encaminha-se à Câmara Técnica do Conselho Federal de Contabilidade

Almério Cançado de Amorim

Secretário-Adjunto do Tesouro Nacional"

PARECER CT/CFC Nº 04/04

Assunto: Consulta sobre a competência técnico-profissional para elaboração de Parecer do Conselho Fiscal sobre demonstrações contábeis relativas ao término do exercício social.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessado: Conselho Regional de Contabilidade de Goiás – CRCGO

Data da aprovação: 12/02/04 Ata CFC Nº 854

Relator: Contador Hugo Rocha Braga

Parecer:

1. Considerações Iniciais

O Conselho Regional de Contabilidade de Goiás encaminha a consulta formulada pelo Bacharel em Direito Cássio Martins Peixoto, solicitando a análise deste Conselho Federal de Contabilidade, através da sua Câmara Técnica.

A consulta diz respeito ao Exame de Ordem, aplicado pela Ordem dos Advogados do Brasil-GO, a que foi submetido o interessado, o qual não logrou aprovação, e, segundo o seu entendimento, em face de a "questão de maior peso no exame" tratar de assunto não relacionado com a profissão de advogado, ou seja, a elaboração de Parecer do Conselho Fiscal sobre demonstrações contábeis de final de exercício de uma sociedade anônima.

A controvérsia gerada pela "questão" está relacionada com a competência profissional para elaboração do referido parecer do Conselho Fiscal, se é ou não matéria privativa de advogados.

Em resumo, solicita o Bacharel em Direito Cássio Martins Peixoto a nossa opinião sobre a questão, por entender que o assunto está mais ligado aos profissionais da Contabilidade.

2. Parecer

A prova prático-profissional de Direito Comercial, realizada em 21 de setembro de 2003, pela Ordem dos Advogados do Brasil – Seção Goiás, referente ao “Exame de Ordem”, apresentou, entre outras, a seguinte questão objeto da consulta:

“QUESTÃO 1

A empresa TOYOTA DO BRASIL S/A, fabricante de veículos, publicará seu Balanço Anual e Demonstrações Financeiras, relativas ao exercício de 2003, no mês de fevereiro de 2004. Como advogado contratado para prestar consultoria e assessoria ao Conselho Fiscal da referida empresa, elaborar o respectivo PARECER que acompanhará o mencionado balanço, observando a forma e o conteúdo exigíveis para tais documentos”

A Lei das Sociedades por Ações (Lei Nº 6.404/76 e legislação posterior), nos seus art. de 161 a 165-A, estabelece normas para o Conselho Fiscal quanto a: composição e funcionamento; requisitos, impedimentos e remuneração; competência; pareceres e representações; e deveres e responsabilidades.

Para a nossa análise, destacamos, a seguir, alguns itens da lei pertinentes à consulta. O art. 162 determina que:

“Somente podem ser eleitos para o conselho fiscal pessoas naturais, residentes no País, diplomadas em curso de nível universitário, ou que tenham exercido, por prazo mínimo de 3 (três) anos, cargo de administrador de empresa ou de conselheiro fiscal.” (Grifamos).

O art. 163, por seu turno, estabelece, em seu Inciso VII, como competência do Conselho Fiscal, o seguinte:

“VII – examinar as demonstrações financeiras do exercício social e sobre elas opinar” (Grifamos).

E, ainda, o art. 164, em seu parágrafo único, recomenda:

“Os pareceres e representações do conselho fiscal, ou de qualquer um de seus membros, poderão ser apresentados e lidos na assembleia geral, independentemente de publicação e ainda que a matéria não conste da ordem do dia.” (Grifamos)

Como se observa, a legislação societária não estabelece como privativa de qualquer profissão o exercício da função de conselheiro fiscal.

Por outro lado, prevê a lei que a função de membro do conselho fiscal é indelegável (§ 6º do art. 161). Esta indelegabilidade da função, tornando-a personalíssima, também existe em relação ao colegiado, prevendo o § 7º do art. 163 que *“as atribuições e poderes conferidos pela lei ao conselho fiscal não podem ser outorgadas a outro órgão da companhia.”* (Grifamos)

Assim, a emissão do Parecer do Conselho Fiscal é da competência exclusiva de seus membros, sendo indelegável a qualquer outra pessoa ou órgão da companhia a sua elaboração.

A razão fundamental deste mandamento é que, para a elaboração do Parecer, necessário se torna conhecer fatos sigilosos sobre a companhia, cujo conhecimento constitui responsabilidade dos membros do conselho fiscal (art. 165).

Somente nos casos em que a lei prevê, podem ser prestados serviços técnicos profissionais de assessoramento ao conselho fiscal, seja para esclarecimentos ou apuração de fatos específicos de interesse dos seus trabalhos, conforme explicitados nos parágrafos 4º, 5º e 8º do art. 163.

Finalmente, embora não vinculada à consulta de que se trata, permitimo-nos emitir nossa opinião quanto à formação profissional dos membros do conselho fiscal. Entendemos que, pelas atribuições enumeradas na lei societária, o conselho fiscal deva ser integrado, pelo menos, por um contador, para cuidar dos assuntos contábeis e financeiros; um advogado, para tratar dos aspectos legais ligados aos trabalhos do conselho; e um profissional especializado nos assuntos operacionais da companhia.

PARECER CT/CFC Nº 05/04

Assunto: Orientações quanto ao critério contábil a ser adotado em empresas imobiliárias face aos conflitos existentes entre os Princípios Fundamentais de Contabilidade - PFC e a legislação fiscal vigente.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessado: Companhia Imobiliária de Brasília – TERRACAP, Presidente e Membros do Conselho Fiscal

Data da aprovação: 19/03/04 Ata CFC Nº 856

Relatora: Contadora Verônica Cunha de Souto Maior

Parecer:

Um breve histórico:

O Presidente e os demais membros do Conselho Fiscal da Companhia Imobiliária de Brasília – TERRACAP encaminharam diretamente a este egrégio Conselho Federal de Contabilidade, correspondência datada de 11 de fevereiro de 2004, solicitando orientações quanto ao correto registro contábil das vendas realizadas pela Companhia Imobiliária de Brasília - TERRACAP, face a observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e ao aproveitamento dos benefícios fiscais concedidos pela legislação fiscal vigente.

A auditoria independente destacou nas notas explicativas às demonstrações contábeis de 2002 da TERRACAP que a companhia estava registrando contabilmente as transações de compra e venda de imóveis de acordo com as práticas contábeis disciplinadas pelo Decreto-Lei nº 1.598 de 26 de dezembro de 1977 e Instruções Normativas emitidas pela Secretaria da Receita Federal de nºs 84/79 e 23/83, que facultam a utilização do “regime de caixa” para o reconhecimento do resultado bruto gerado pelas transações de venda de imóveis a prazo com pagamento total a ocorrer após o período base da venda.

A auditoria externa ressaltou que a adoção, pela companhia, do procedimento permitido pela legislação fiscal, conforme acima referido, implica na inobservância aos princípios contábeis, que requerem que as receitas sejam reconhecidas quando da ocorrência

da venda, independentemente do recebimento financeiro e as despesas e custos sejam contabilizados no resultado da companhia a partir do momento em que incorrerem independente do seu pagamento, observando a sua relação com as receitas reconhecidas no mesmo período.

Diante dessa constatação, a auditoria independente recomendou à TERRACAP “*elaborar estudos técnicos sobre a viabilidade da contabilização das transações com imóveis em conformidade com os princípios contábeis*”.

Face ao exposto e a recomendação da auditoria externa, o Conselho Fiscal da TERRACAP emitiu parecer com o seguinte destaque:

“1 – A adoção do Regime de Caixa para reconhecimento das receitas com vendas de terrenos a prazo e juros contratuais vencidos, ressalvada nos itens 3 e 4 do Parecer dos Auditores Independentes, embora encontre respaldo na legislação vigente para efeitos fiscal em especial no Decreto-Lei nº 1.598/77 contraria princípio contábil fundamental estabelecido na Lei nº 6.404/76). (...)” (sic)

Por sua vez, a administração da TERRACAP defende a aplicação dos critérios contábeis definidos na legislação fiscal vigente, por entender que é o que melhor atende à companhia sob o ponto de vista fiscal.

Isto posto, os interessados finalizam a consulta com a seguinte solicitação:

*“À luz das divergências de opinião existentes entre, de um lado, este Conselho e a empresa de auditoria externa, e, de outro, a Administração da TERRACAP, muito apreciariamos poder contar com o obséquio desse Órgão no sentido de receber orientação quanto ao correto regime de contabilização que deve ser adotado pela empresa, inclusive para as vendas a prazo, bem como quanto à factibilidade da aplicação de princípios contábeis *pari pasu* à apropriação de benefícios fiscais facultados por Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal”.*

Dos Esclarecimentos e Comentários:

Frente ao exposto e, face às solicitações apresentadas pelos consulentes, mister se faz trazer os seguintes esclarecimentos e comentários:

1. A Norma Brasileira de Contabilidade Técnica – NBC T 10.5 – Entidades Imobiliárias, em seu item 10.5.1.1 estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registro das variações patrimoniais e de estruturação das demonstrações contábeis e as informações mínimas a serem divulgadas em notas explicativas para as entidades imobiliárias.
2. O item 10.5.1.2 da referida norma define o que são entidades imobiliárias: “... são aquelas que têm como objeto uma ou mais das seguintes atividades exercidas em parceria ou não:
 - a) compra e venda de direitos reais sobre imóveis;
 - b) incorporação em terreno próprio ou em terreno de terceiros;
 - c) loteamento de terrenos em áreas próprias ou em áreas de terceiros;
 - d) intermediação na compra ou venda de direitos reais sobre imóveis;
 - e) administração de imóveis; e
 - f) locação de móveis”.

3. A mesma NBC T 10.5, em seu item 10.5.1.3 estabelece que: "Aplicam-se às entidades imobiliárias os Princípios Fundamentais de Contabilidade bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade e as suas Interpretações e Comunicados Técnicos, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade". (grifo nosso)
4. O item 10.5.2 Registro Contábil da NBC T 10.5, subitem 10.5.2.1, estabelece que as receitas, custos e despesas devem ser registrados contabilmente, com observância, em especial, aos Princípios da Oportunidade e da Competência.
5. Por sua vez o subitem 10.5.2.2 determina que: "Nas atividades de compra e venda de direitos reais sobre imóveis, a receita deve ser reconhecida no momento da assinatura do título translativo (instrumento particular de compra e venda), independentemente do recebimento do valor contratado". (grifo nosso)
6. Esse mesmo critério de reconhecimento da receita, segundo o subitem 10.5.2.2.1 da NBC T 10.5, também é aplicável às atividades de incorporação e loteamento – quer em terreno próprio ou de terceiros.
7. A Lei das S/A, em seu art. 187, § 1º estabelece que: "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". (grifo nosso)
8. Por outro lado, sob à ótica fiscal, o Regulamento do Imposto de Renda – RIR estabelece que nas vendas a prazo, ou em prestações, com pagamento após o término do ano-calendário da venda, as empresas que desenvolvam as atividades de compra e venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis poderão reconhecer o lucro bruto das operações, para efeito de determinação do lucro real, nas contas de resultado de cada período-base proporcionalmente à receita da venda recebida, observadas as normas do Decreto-Lei nº 1.598/77 e INS nºs 84/79, 23/83, 67/88 e 93/97.
9. Merece destaque, também, o fato de que já existem várias decisões sobre diversos processos de consultas formulados à Secretaria da Receita Federal - SRF que estabelecem que as pessoas jurídicas que exploram atividades imobiliárias, loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados a venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, deverão considerar como receita bruta o montante recebido, relativo às unidades imobiliárias vendidas.
10. É válido ressaltar ainda, que a legislação fiscal em vigência faz distinção em relação as seguintes operações:
 - a. Venda à vista de unidade concluída;
 - b. Venda à vista de unidade não concluída;
 - c. Venda a prazo ou a prestação de unidade concluída; e
 - d. Venda a prazo ou a prestação de unidade não concluída.

Nos dois primeiros tipos de operação (itens a e b), o lucro bruto deve ser apurado e reconhecido, no resultado do período-base, na data em que se efetivar a transação. Nas operações do item b, a empresa poderá optar ainda por diferentes critérios para tratamento dos custos a incorrer para conclusão da unidade, ou seja, não considerando a previsão dos custos do imóvel vendido ou considerando o custo orçado.

Para a situação da venda a prazo ou a prestação de unidade concluída tem-se também diferentes critérios a serem aplicados. Se o preço contratado for recebido no próprio exercício social da venda, o lucro bruto deverá ser reconhecido na data em que e efetivar a transação. Caso contrário, ou seja, se o preço contratado – para ser recebido parcial ou totalmente – após o período-base da venda, o lucro bruto poderá, para efeito de determinação do lucro real, ser reconhecido nas contas de resultado de cada período-base proporcionalmente à receita recebida, através da utilização de contas do grupo de Resultados de Exercícios Futuros.

Por fim, no caso da venda a prazo ou a prestação de unidade não concluída, a empresa poderá – optando em não considerar a previsão de custos – e sendo o preço contratado pra ser recebido dentro do período-base da venda da unidade, as apurações e apropriações de custo e reconhecimento de lucro bruto serão feitas de forma análoga às transações de venda à vista de unidade não concluída, quando a empresa não considera o registro dos custos orçados do imóvel vendido. Optando a empresa, todavia, em considerar os custos orçados e, o recebimento do preço for dentro do exercício social da venda, devem ser adotados os mesmos procedimentos previstos para as transações de venda à vista de unidade não concluída, quando a empresa preferir considerar o registro dos custos orçados.

11. Ressaltamos por fim, o que estabelece a Instrução Normativa nº 84/79 da SRF, em seu item 22.1:

“ Todos os procedimentos e apurações regulados por esta Instrução Normativa, inclusive o diferimento parcial ou total do reconhecimento do lucro bruto, na hipótese de venda a prazo ou a prestação com pagamento restante ou pagamento total contratado para depois do período-base da venda, deverão ser efetuados na escrituração comercial, sendo, portanto, vedado ao contribuinte, para o fim mencionado, a utilização do Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR” (grifo nosso)

Das Conclusões e Emissão de Opinião:

1. É inconteste que as disposições previstas no Decreto-Lei nº 1.598/77 e nas instruções normativas emitidas pela SRF retromencionadas, permitem as empresas imobiliárias postergar o pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, quando da realização de vendas a prazo ou a prestação com pagamento total a ocorrer após o período-base da venda. Esse procedimento, considerado neste parecer como “benefícios fiscais” às empresas imobiliárias, nada mais é do que permitir, do ponto de vista fiscal, que o pagamento dos tributos incidentes sobre essa operação sigam o regime de caixa.

2. Todavia, também não é contestável o fato de que a referida legislação preconiza o uso de procedimentos inadequados à luz da teoria da contabilidade, face a sua não observância aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e à legislação societária vigente.
3. Verifica-se que as normas fiscais obrigam as empresas imobiliárias, que fazem uso ao direito do "*benefício fiscal*" de postergar o pagamento dos tributos, a reconhecerem e apropriarem os seus resultados conforme o recebimento, o que vai de encontro ao Princípio da Competência.
4. Essa apropriação de resultado nas vendas a prestação em função de seu recebimento, ou seja, a alocação, como o fisco exige, do resultado proporcionalmente ao recebimento, não é compatível com a boa técnica contábil.
5. É válido ressaltar que à luz da teoria da contabilidade, o correto, quando se vende com longo tempo para executar a obra, é se apurar o resultado não no ato do contrato (que é mera intenção, apesar de sua validade jurídica, todavia, economicamente nada ainda foi construído e transferido e, portanto, de fato não se obteve nenhum lucro), não também na entrega final, muito menos nos recebimentos, mas sim quando a empresa cumpre com a fase economicamente mais importante de seu processo de geração de riqueza, que é a execução do contrato. Assim, nas vendas de bens por construir ou acabar a longo prazo, o resultado deve ser apropriado durante sua construção.
6. Dessa forma, pode-se inferir que a Instrução Normativa nº 84/79 emitida pela SRF apesar de trazer "benefícios fiscais" para as empresas imobiliárias, além de tecnicamente incorreta do ponto de vista dos princípios contábeis, está em desacordo com a Lei das S/A.
7. Isto posto, somos de opinião de que não há – face ao que está estabelecido na referida IN SRF nº 84/79 – como se fazer um alinhamento dos citados procedimentos e critérios fiscais com os Princípios Contábeis, haja vista que só é conferido o "benefício fiscal" às empresas imobiliárias que mantêm os critérios por ela descritos nos seus registros contábeis, sob pena de nulidade do "benefício fiscal" conferido, o que, objetivamente, contraria e infringe os Princípios Fundamentais de Contabilidade e, em específico, o Princípio da Competência.
8. Dessa forma, entendemos, bem como está previsto nas Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas, aplicadas à auditoria, que frente a situação apresentada pela TERRACAP de aproveitamento do "*benefício fiscal*", deve a auditoria externa ressaltar o seu parecer tendo em vista que os critérios contábeis adotados pela referida empresa estão em conformidade com as regras fiscais, em detrimento dos Princípios Fundamentais de Contabilidade.

PARECER CT/CFC Nº 06/04

Assunto: Esclarecimentos sobre a fixação do preço das ações em empresas com passivo a descoberto.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessada: Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda

Data da aprovação: 19/03/04 Ata CFC Nº 856

Relatora: Contadora Verônica Cunha de Souto Maior

Parecer:

Sobre a Consulta:

A Secretaria do Tesouro Nacional – STN do Ministério da Fazenda através do Coordenador Geral da COREF, Sr. Eduardo Coutinho Guerra, encaminhou diretamente a este egrégio Conselho Federal de Contabilidade, correspondência datada de 03 de fevereiro de 2004, solicitando esclarecimentos desse referido Conselho Federal de Contabilidade quanto a adequação e validade do procedimento de utilização do valor nominal para a fixação do preço de emissão de ações em empresas que apresentam patrimônio líquido negativo (sic), na hipótese em que não seja viável o uso do valor de mercado ou da expectativa de rentabilidade futura.

O órgão consulente apresenta – como alicerce à consulta formulada – o entendimento extraído do art. 170 da Lei nº 6.404/76 (Lei das S/A), quando aplicável a empresas que apresentam passivo a descoberto.

O referido órgão depreende, por conseguinte, que os parâmetros estabelecidos no art. 170 da Lei das S/A, para os casos de empresas com passivo a descoberto, podem não ser aplicáveis (como no caso da utilização do critério da cotação das ações em bolsa de valores ou mercado de balcão, quando de empresas que não negociam suas ações nesses mercados), bem como podem se apresentar economicamente inviáveis, face ao elevado custo da sua operacionalização, como no caso da utilização do critério que leva em conta a perspectiva de rentabilidade futura da companhia, o que requer a apresentação de laudos de avaliação.

Ressalta ainda o órgão consulente que, existindo os impedimentos ou restrições acima expostos, restaria apenas a aplicação do método do valor patrimonial para a fixação do preço de emissão de ações. Todavia, ainda em conformidade com o entendimento do referido órgão: “o critério do valor patrimonial não é factível para empresas que se apresentem com passivo a descoberto, pois, nesse caso, teríamos a situação absurda de ações com valor negativo”.

Diante das argumentações expostas, o órgão consulente, apresenta a seguinte afirmação, tendo por base o que disciplina o § 1º do art. 170 da Lei das S/A:

“Vale ressaltar que a utilização do critério do valor nominal em uma empresa cujo valor do patrimônio líquido seja menor do que o capital social não gera diluição injustificada na participação dos antigos acionistas, pois as ações serão emitidas com preço maior do que se fosse usado o valor patrimonial”. (grifo nosso)

Conclui por fim, apresentando a sua solicitação a este egrégio Conselho Federal de Contabilidade:

“Diante disso, formulamos essa consulta no intuito de definir se, no caso de companhias

com patrimônio líquido negativo (sic) impedidas de fixar o preço de suas ações pelos critérios de perspectiva de rentabilidade ou cotação em bolsa de valores, seria legalmente válido a utilização do critério do valor nominal em processos de aumento de capital". (grifo nosso)

Dos Esclarecimentos e Comentários:

Frente ao exposto e, face aos entendimentos e questionamentos apresentados pelo órgão interessado, mister se faz trazer os seguintes esclarecimentos e comentários:

1. O § 1º do art. 170 da Lei das S/A (com redação dada pela Lei nº 9.457 de 05 de maio de 1997) estabelece que: "O preço de emissão deverá ser fixado, sem diluição injustificada da participação dos antigos acionistas, ainda que tenham direito de preferência para subscrevê-las, tendo em vista, alternativa ou conjuntamente:

I – a perspectiva de rentabilidade da companhia;

II – o valor do patrimônio líquido da ação;

III – a cotação de suas ações em Bolsa de Valores ou no mercado de balcão organizado, admitido ágio em função das condições do mercado." (grifo nosso)

2. Em paralelo, o art. 13 da mesma Lei das S/A estabelece que "é vedada a emissão de ações por preço inferior ao seu valor nominal". (grifo nosso)
3. Por sua vez, o § 2º do art. 11 determina que "o valor nominal será o mesmo para todas as ações da companhia". (grifo nosso)
4. O caput do art. 11 permite, entretanto, que o estatuto fixe além do número de ações em que se divide o capital social, se as ações terão, ou não, valor nominal.
5. Por outro lado, a Lei das S/A não contempla, ou é omissa, quanto a fixação do preço das ações, com ou sem valor nominal, nos casos de empresas que apresentem passivo a descoberto.
6. O conceito de passivo a descoberto deriva do próprio conceito de patrimônio líquido, quando da existência de prejuízos acumulados em valores superiores aos valores referentes à formação do capital social, bem como aos valores retidos ou existentes sob a forma de reservas, considerados de forma conjunta.

A NBC T 3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis, na letra "c" do item 3.2.2 – Do Balanço Patrimonial define passivo a descoberto: "O Patrimônio Líquido compreende os recursos próprios da Entidade, ou seja, a diferença a maior do ativo sobre o passivo. Na hipótese do passivo superar o ativo, a diferença denomina-se "Passivo a Descoberto".

7. É válido ressaltar ainda, que o entendimento apresentado pelo órgão consulente de ser economicamente inviável, para as empresas com passivo a descoberto, a adoção do critério da perspectiva de rentabilidade da companhia para a fixação do preço das ações, requer uma melhor análise e apreciação, uma vez que esse entendimento não é passível de generalizações.

Nesse contexto, destacamos ainda que a avaliação das empresas, sob o aspecto da sua expectativa de rentabilidade futura não é objeto de trabalho de auditores independentes, como afirma o órgão consulente, haja vista que, em geral, esse tipo de trabalho, ou seja, o de avaliação de empresas a valor de mercado, ou da sua capacidade de geração de lucros, vem sendo realizados por consultores ou empresas especializadas nessa área.

Das Conclusões e Emissão de Opinião:

1. Diferentemente das práticas de mercado, a legislação societária sugere como regra e, não como exceção, a emissão de ações por preço superior ao valor nominal, ou seja, com ágio, visando uma maior proteção aos acionistas minoritários. Ao proibir a emissão de ações com valor inferior ao valor nominal, a Lei das S/A tem como intuito fundamental à preservação da realidade do capital social.
2. O objetivo da legislação societária ao definir critérios para a fixação do preço das ações a serem emitidas, tem como fundamento não provocar prejuízo aos antigos acionistas através da diluição injustificada das suas participações. Dessa forma, entendemos que os três parâmetros previstos por lei permitem – de forma alternativa ou conjunta – a consecução do referido objetivo.
3. Quando se analisa, contudo, as especificidades de uma empresa com passivo a descoberto, adicionado ao fato de não ser uma companhia aberta e, portanto, não ter suas ações negociadas no mercado secundário (bolsa de valores) ou primário (mercado de balcão), identifica-se, de forma notória, restrições à aplicação do art. 170 da Lei das S/A.
4. Na nossa opinião, a possível restrição da aplicação do critério para a fixação do preço das ações, da perspectiva de rentabilidade da companhia, previsto no art. 170, às empresas com passivo a descoberto, pode ser decorrente de uma limitação financeira ou operacional episódica que se encontram algumas empresas nessa situação, todavia, não representa uma restrição técnica ou operacional. Dessa forma, não entendemos o critério de expectativa de rentabilidade futura como não aplicável às empresas que apresentam passivo a descoberto. É válido ressaltar ainda que, as empresas com passivo a descoberto não apresentam – necessariamente – situação financeira negativa.
5. Por fim, somos de opinião que a adoção do procedimento de se fixar como preço da ação o valor nominal – no caso das empresas que tenham ações com valor nominal – é um critério defensável sob o seu aspecto técnico, uma vez que a sua aplicação não traz prejuízos aos acionistas antigos, bem como não infringe a legislação societária vigente, sobretudo, quanto ao aspecto desse procedimento não fixar como preço um valor inferior ao valor nominal. Por outro lado, se considerarmos a mesma situação para empresas com ações sem valor nominal, haveria a necessidade de se buscar outra alternativa para a referida fixação do preço das ações, como o da adoção do critério de expectativa de rentabilidade futura da companhia, prevista na legislação societária vigente, o qual não deve ser visto como não aplicável ou inviável às empresas com passivo a descoberto.

PARECER CT/CFC N° 07/04

Assunto: Alteração do Parecer do Auditor Independente – Resolução CFC n° 953/03.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessado: Contador Luiz Francisco Serra – Membro do Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade deste Conselho Federal de Contabilidade

Data da aprovação: 19/03/04 Ata CFC N° 856

Relator: Contador Hugo Rocha Braga

Comentários

O Contador Luiz Francisco Serra, membro do Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade deste Conselho Federal de Contabilidade, solicita orientação sobre a alteração introduzida no modelo de parecer de auditoria independente, pela Resolução CFC n° 953/03, de 24 de janeiro de 2003.

Alega o interessado que a referida Resolução mudou o parágrafo da opinião dos auditores, substituindo a expressão "*com os Princípios Fundamentais de Contabilidade*" por "*práticas contábeis adotadas no Brasil*", e que, portanto, é necessário que seja emitida uma *Interpretação Técnica esclarecendo o que compreende a expressão "prática contábil"*.

Em adendo à questão suscitada, o Contador Luiz Francisco Serra demonstra sua concordância com o artigo do Profº. Olivio Koliver, publicado na Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, em julho de 2003, onde o autor expressa sua opinião sobre a impropriedade da mudança, sugerindo outras formas de redação.

Acrescenta, ainda, o interessado sua preocupação com a possível interpretação de alguns colegas de que seriam aplicáveis os USGAAP, que estariam autorizados pelo art. 177 da Lei n° 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações).

Por isso, o Contador Luiz Francisco Serra solicita urgência no exame da matéria, por esta Vice-Presidência Técnica, e, também, pelo "*Grupo de Normas*", para orientar os contabilistas sobre a posição do Conselho Federal de Contabilidade, emitindo, inclusive, uma "*Interpretação Técnica*" a respeito do assunto em questão.

Parecer:

Não resta dúvida que o assunto é bastante polêmico, na medida em que existem inúmeras restrições à integral aplicação dos *Princípios Fundamentais de Contabilidade* e das *Normas Brasileiras de Contabilidade*, restrições estas impostas por normas emitidas pelos diversos órgãos reguladores (BACEN/CVM/SUSEP/ANS/SRF etc.), bem como pela própria legislação brasileira—societária, tributária e específicas.

A Resolução CFC n° 953/03 estabelece no parágrafo único do seu art. 2º que: "*Entende-se como práticas contábeis os Princípios Fundamentais de Contabilidade, as Normas Brasileiras de Contabilidade e legislações pertinentes.*"

Para melhor situar o assunto, convém ressaltar que "*os Princípios Fundamentais de Contabilidade representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, consoante entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso País...*" (art. 2º da Resolução CFC n° 750/93). Por conseguinte, as Normas decorrem dos Princípios.

Nessas condições, sem pretender entrar na discussão semântica, "*as práticas contábeis*" – talvez melhor seria "*procedimentos contábeis*" – compreendem o "*como fazer*". Em outras palavras, as Normas Brasileiras de Contabilidade regulam a aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade fixando os procedimentos a serem adotados no registro e controle do patrimônio da entidade.

Assim, entendo que a antiga redação – "*de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade*" – não é, ainda, atualmente, a mais adequada, em função da existência de limitações legais e/ou regulamentares, conforme já comentado. O "*Princípio da Atualização Monetária*" é, entre outros, um dos exemplos dessas limitações.

Não obstante, acho que a discussão sobre o tema poderia ser reaberta, com o objetivo de buscar o aprimoramento da redação do parecer de auditoria independente, inclusive adicionando maior transparência ao seu conteúdo, com vistas ao melhor entendimento pelo público usuário.

Finalmente, quanto à preocupação do Contador Luiz Francisco Serra com relação a um distorcido entendimento do art. 177 da Lei nº 6.404/76, julgo não ser cabível, no caso, já que, quando a lei foi sancionada, a linguagem, então vigente (1976), era "*princípios contábeis geralmente aceitos*", porque não estavam ainda definidos os "*Princípios Fundamentais de Contabilidade*" (1993).

PARECER CT/CFC Nº 08/04

Assunto: Possível conflito entre a Circular SUSEP nº 226, de 07 de fevereiro de 2003, e a Resolução CFC nº 961/03, de 16 de maio de 2003, que define a independência do auditor.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessados: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul e a Associação dos Prestadores de Serviços do Estado do Rio Grande do Sul - APRESSER

Data da aprovação: 19/03/04 Ata CFC Nº 856

Relator: Contador Hugo Rocha Braga

Comentários:

A Resolução CFC nº 961/03, de 16 de maio de 2003, define a independência do auditor, no seu art. 2º, item 1:

"1. A condição de independência é fundamental e óbvia para o exercício da atividade de auditor independente.

Entende-se como independência o estado no qual as obrigações ou os interesses da entidade de auditoria são suficientemente isentos dos interesses dos clientes para permitir que os serviços sejam prestados com objetividade.

Em suma, é a capacidade que a entidade de auditoria tem de julgar e atuar com integridade e objetividade, permitindo a emissão de relatórios ou pareceres imparciais em relação à enti-

dade auditada, acionistas, sócios, quotistas, cooperados e todas as demais partes que possam estar relacionadas com seu trabalho."

A Superintendência de Seguros Privados (SUSEP), através da Circular nº 226, de 07 de fevereiro de 2003, no seu ANEXO I, estabelece que:

" 7.1 – Das Demonstrações Contábeis, Controles Internos, Normas Legais e Regulamentação.

...

À SUSEP poderá, a qualquer tempo, sustar a realização dos trabalhos de auditoria, nas Sociedades por ela autorizadas a funcionar, por auditores cujo desempenho, a seu critério, não seja compatível com os interesses de segurança e fortalecimento dos mercados de seguros, resseguros, de capitalização e de previdência complementar aberta, durante o período em que a Comissão de Valores Mobiliários e o Conselho Federal de Contabilidade estiverem apreciando, nas áreas de suas competências, as falhas e/ou irregularidades verificadas pela fiscalização desta Autarquia." (Grifei)

O Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul encaminha correspondência enviada pela Associação dos Prestadores de Serviços do Estado do Rio Grande do Sul – APRESSER, onde esta alega a existência de conflito entre a Circular SUSEP nº 226/03 e a Resolução CFC nº 961/03, que define a independência do auditor, solicitando a apreciação pela Câmara Técnica deste Conselho Federal de Contabilidade.

A argumentação apresentada pela APRESSER se concentra no entendimento de que estaria havendo, naquele dispositivo da SUSEP, a obrigatoriedade do auditor independente *"se submeter aos interesses de segurança e fortalecimento dos mercados e, desta forma, "ferindo de morte a independência da auditoria"*.

Por isso, a referida Associação pretende *"tomar as medidas cabíveis para declarar nula a Circular SUSEP, por se sobrepor à competência do Conselho Federal de Contabilidade, cumulada com a incompatibilidade do exercício da auditoria independente"*.

Parecer:

A SUSEP possui competência legal para fiscalizar as atividades dos mercados de seguros, resseguros, capitalização e previdência complementar aberta. No exercício dessa fiscalização, poderá a referida Autarquia verificar falhas e/ou irregularidades cometidas pelas sociedades por ela autorizadas a funcionar. Durante a fiscalização, detectadas tais falhas e/ou irregularidades – dentre elas o descumprimento de normas legais e regulamentares (Comissão de Valores Mobiliários e Conselho Federal de Contabilidade) – a SUSEP deverá instaurar procedimento administrativo interno, a fim de apurar as responsabilidades das entidades sob sua supervisão (seguradoras, resseguradoras, sociedades de capitalização e de previdência complementar aberta).

Ao mesmo tempo, cabe à SUSEP comunicar as falhas e/ou irregularidades, apuradas pela sua fiscalização, ao Conselho Federal de Contabilidade – CFC e à Comissão de Valores Mobiliários – CVM, para que estas, no âmbito de suas competências, possam apreciá-las.

Ao Conselho Federal de Contabilidade compete apreciar o assunto quanto ao envolvimento dos contabilistas responsáveis pela elaboração e pela auditoria das demonstra-

ções contábeis das sociedades autorizadas a funcionar pela SUSEP. Da mesma forma, cabe à Comissão de Valores Mobiliários analisar a matéria, quando se tratar de sociedade registrada como companhia aberta e a respectiva atuação do auditor independente dessa companhia.

No período em que o Conselho Federal de Contabilidade e/ou a Comissão de Valores Mobiliários estiverem apreciando as questões suscitadas pela fiscalização da SUSEP, esta Autarquia poderá, a seu critério, sustar os trabalhos de auditoria que estejam sendo realizados nas sociedades sob sua supervisão. É dever legal da SUSEP resguardar os mercados sob sua responsabilidade, com vistas à sua segurança e ao seu fortalecimento, por isso a sua preocupação em manter sobrestados os trabalhos de auditoria, quando estiver caracterizada a ocorrência de falhas e/ou irregularidades na elaboração e/ou auditoria de demonstrações contábeis de entidades sob sua supervisão.

Portanto, não é o auditor independente que está sendo submetido aos interesses desses mercados. Todavia, a sua atuação deve ser compatível com as normas legais e regulamentares que regem a profissão de contador, no exercício da atividade de auditoria independente, dentre elas destaca-se a independência, não podendo o auditor deixarse influenciado por fatores estranhos, por preconceitos ou quaisquer outros elementos materiais ou afetivos que resultem perda, efetiva ou aparente, de sua independência (NBC P 1 – Normas Profissionais de Auditor Independente).

Este é o ponto fundamental da questão que se discute, posto que uma auditoria inepta, por exemplo, produz reflexos negativos, não só para os mercados, como, também, para a credibilidade da própria profissão.

Nessas condições, entendo ter havido um erro de interpretação por parte da Associação dos Prestadores de Serviços do Estado do Rio Grande do Sul – APRESSER, esperando que, com os esclarecimentos apresentados ao longo deste parecer, possa a questão de que se trata ficar definitivamente sanada.

PARECER CT/CFC Nº 09/04

Assunto: Esclarecimentos sobre Critérios Contábeis Aplicados às Cooperativas Habitacionais.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessada: Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo – CRCSP, Contabilista Marywal Teixeira de Freitas

Data da aprovação: 16/04/04 Ata CFC Nº 857

Relatora: Contadora Verônica Cunha de Souto Maior

Parecer:

Dos Esclarecimentos:

O Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo - CRCSP encaminhou a

este egrégio Conselho Federal de Contabilidade correspondência datada de 04 de fevereiro de 2003, através da qual envia consulta formulada pelo contabilista Marywal Teixeira de Freitas sobre critérios contábeis a serem aplicados à Cooperativa Habitacional.

O Consulente se identifica como Contabilista e expressa a necessidade de maiores conhecimentos técnicos para a prestação de serviços contábeis a uma Cooperativa Habitacional, haja vista não ter obtido êxito na solução das suas dúvidas quando da consulta a NBC T 10.8 – Entidades Cooperativas.

Assim se expressa o Contabilista interessado sobre o objetivo e operacionalidade da cooperativa habitacional, objeto da presente consulta:

" Trata-se de uma cooperativa habitacional cujo objetivo é proporcionar a construção e aquisição de unidades habitacionais, a preço de custo, para os seus associados. O sistema utilizado é, principalmente, o de autofinanciamento. Já houve casos de financiamento junto à Caixa Econômica Federal. (grifo nosso)

Basicamente o associado se compromete a uma participação financeira mensal. A cooperativa, por sua vez, se obriga a gerir estes recursos e aplicá-los no empreendimento imobiliário. (grifo nosso)

As unidades habitacionais, quando concluídas, são atribuídas aos associados através de sorteios realizados em assembléias.

Os ingressos de recursos limitam-se às contribuições dos associados, rendimentos de aplicações financeiras e financiamentos da Caixa Econômica Federal, que podem ser destinados à construção ou para quitar saldos devedores de associados que já receberam as suas unidades.

Os dispêndios restringem-se ao pagamento de materiais de construção, mão-de-obra de construção civil, construtoras e outros para legalização e regularização das obras. Há, também, gastos para o funcionamento da cooperativa, como, por exemplo, salários de funcionários administrativos, aluguel da sede, energia elétrica, correio, etc".

O Consulente apresenta ainda as suas dúvidas quanto a aplicação da NBC T 10.8 – Entidades Cooperativas, a saber :

" Salvo engano de minha parte, a sua aplicação não me pareceu muito clara para o caso desta cooperativa habitacional e, assim, surgem as minhas dúvidas:

a) No Sistema de Autofinanciamento

a1) Como contabilizar o ingresso de recursos provenientes de mensalidades pagas pelos associados?

....

a2) Como contabilizar os valores gastos na construção das unidades habitacionais?

.....

a3) Como contabilizar a atribuição de "escritura definitiva das unidades habitacionais" aos associados?

..."

Da Análise e Emissão de Opinião:

1. As Cooperativas são entidades formadas de pessoas para pessoas, cujas dire-

trizes estão fundamentadas na Lei nº 5.764/71. A NBC T 10.8 emite o conceito do que são Cooperativas: “... são aquelas que exercem as atividades na forma de lei específica, por meio de atos cooperativos, que se traduzem na prestação de serviços diretos aos seus associados, sem objetivo de lucro, para obterem em comum melhores resultados para cada um deles em particular. Identificam-se de acordo com o objeto ou pela natureza das atividades desenvolvidas por elas, ou por seus associados”.

2. O capital social de uma Cooperativa, como em outros tipos de sociedades, corresponde aos recursos investidos na Sociedade Cooperativa pelos associados cooperados. De forma análoga ao que ocorre na Sociedade Empresária ou Sociedade Simples, na Sociedade Cooperativa o capital é dividido em quotas.
3. De acordo com a NBC T 10.8, em seu item 10.8.1.7, a conta capital social nas Cooperativas é movimentada pelas seguintes situações: a) livre adesão do associado; b) subscrição de novas quotas-parte; e c) retirada do associado.
4. A Cooperativa Habitacional, objeto da presente consulta, é uma entidade que tem como objetivo propiciar a construção e aquisição de unidades habitacionais, a preço de custo, para os seus associados. Dessa forma, os ingressos de recursos oriundos das contribuições pagas pelos cooperados têm uma destinação específica, que é o da aquisição de uma unidade habitacional, representando, dessa forma, à luz da teoria da contabilidade, uma obrigação da Cooperativa para com os cooperados.

Somos do entendimento, portanto, de que os ingressos de recursos provenientes das mensalidades pagas pelos associados cooperados na expectativa da entrega futura, pela Cooperativa Habitacional, das unidades habitacionais, devem ser contabilizados como um passivo da Sociedade Cooperativa, cuja classificação contábil como circulante ou exigível a longo prazo decorrerá dos prazos previstos para a conclusão e entrega (mesmo que por sorteio) das unidades habitacionais aos cooperados, não representando, portanto, conforme entendimento inicial do Consultente, aumento do capital social da Cooperativa.

5. Quanto ao questionamento sobre o adequado registro contábil dos valores gastos pela Cooperativa Habitacional na construção das unidades habitacionais, somos da opinião que estes devem ser contabilizados em contas de ativo, segregadas por natureza em relação ao seu estágio de construção, ou seja, unidades habitacionais – obras em andamento e unidades concluídas – cujo valor deve ser o do custo da construção.
6. Quando da entrega das referidas unidades habitacionais aos associados cooperados, deve a Cooperativa Habitacional registrar a baixa do ativo – na conta referente as unidades habitacionais concluídas, bem como contabilizar a diminuição do passivo representativo das mensalidades pagas pelo associado contemplado com o recebimento da referida unidade.
7. Em relação ao questionamento apresentado sobre qual será a destinação dos

resultados provenientes de aplicações financeiras que estão registrados como RATES no patrimônio líquido, entendemos que as receitas de aplicações financeiras são decorrentes de excedentes de caixa que as Cooperativas têm entre o ato de receber as contribuições ou mensalidades dos associados e o pagamento aos fornecedores e das demais despesas. Têm, portanto, por finalidade apenas e, de forma temporária, remunerar o capital de giro da Cooperativa, que dentro dos fundamentos jurídicos do cooperativismo é do próprio associado. Com tais aplicações financeiras, reduz-se o efeito das despesas financeiras a serem rateadas entre os associados. Portanto, a sua obtenção pela administração da cooperativa não é um ato não-cooperativo, não fugindo, por decorrência, aos princípios do cooperativismo, fora dos objetivos sociais. Dessa forma, tais receitas devem ser contabilizadas dentro da apuração do superávit ou déficit da Cooperativa, como redução das despesas financeiras. (Nardon, Nasi & Cia, Curso de Contabilidade Aplicada, Conselho regional de contabilidade de São Paulo, Atlas, 1994).

8. Por outro lado, com vistas ao adequado entendimento sobre receitas que não se caracterizam, ou que não advém de atos-cooperativos, fazemos chamamento ao que preconiza o item 10.8.2.6 da NBC T 10.8: "*O resultado líquido decorrente do ato não-cooperativo, quando positivo, deve ser destinado para a Reserva de Assistência Técnica, Educacional e Social, não podendo ser objeto de rateio entre os associados. Quando negativo, deve ser levado à Reserva Legal e, se insuficiente sua cobertura, será rateado entre os associados*". (grifo nosso).
9. Em situações de liquidação da Cooperativa, entretanto, deve-se observar a lei cooperativista (Lei nº 5.764/71), uma vez que esta prevê que nos casos de liquidação é obrigação do liquidante realizar o ativo social para saldar o passivo e reembolsar os associados de suas quotas-parte.

PARECER CT/CFC Nº 10/04

Assunto: Esclarecimentos sobre a adequada interpretação do item 3.2.2.1 da NBC T 3 e do item 10.4.4.2 da NBC T 10.4.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessados: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul – CRCRS e o Contador Antônio Segetto

Data da aprovação: 16/04/04 Ata CFC Nº 857

Relatora: Contadora Verônica Cunha de Souto Maior

Parecer:

Um breve histórico:

O Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul encaminhou em 18 de

março de 2004, a este egrégio Conselho Federal de Contabilidade, a consulta que lhe foi enviada pelo Contabilista Antônio Segetto através do correio eletrônico pergunte@crcls.org.br na data de 27 de fevereiro de 2004.

A consulta versa sobre o adequado entendimento do que estabelece o item 3.2.2.1 da NBC T 3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis e o item 10.4.4.2 da NBC T 10.4 – Dos Aspectos Específicos em Entidades Diversas – Fundações, que de acordo com o entendimento do consulente são contraditórios.

A presente consulta já foi objeto de orientação emitida pela Coordenação Técnica do Conselho Federal de Contabilidade, através do Contador José Antônio de Godoy, na data de 26 de fevereiro de 2004, a qual não foi acatada pelo Consulente por considerá-la não esclarecedora, solicitando a este egrégio Conselho Federal de Contabilidade, nova resposta fundamentada.

Em conformidade com o entendimento do consulente, as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas de nºs 3 e 10.4 se contradizem no que estabelecem em seus itens 3.2.2.1 e 10.4.4.2, assim se pronunciando o interessado:

“Estou em dúvida quanto a denominação correta do Patrimônio Líquido, pois são contradições duas NBCs, que são:

NBC T 10.4.4.2 A conta CAPITAL (3.2.2.12) será substituída pela conta PATRIMÔNIO SOCIAL. Desta forma, a única alteração é na conta CAPITAL, e não no Patrimônio Líquido. (grifo nosso)

Já na NBC 10.4.6.1 diz que “A denominação das Mutações do Patrimônio Líquido é alterada para DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO SOCIAL”.

Logo, se no balanço patrimonial não houve alteração na denominação da conta Patrimônio Líquido, as mutações continuam sendo do Patrimônio Líquido, e não do Patrimônio Social, que é uma subconta do Patrimônio Líquido.” (grifo nosso)

O contabilista interessado afirma ainda quando da contestação a resposta encaminhada pelo Contador José Antônio de Godoy:

“Ora, Mutação de PATRIMÔNIO LÍQUIDO engloba as subcontas do mesmo, ou seja, reserva, superávit ou déficit, etc, inclusive a conta PATRIMÔNIO SOCIAL, que é uma subconta do PL.

Logo, alterar a denominação de Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido para Demonstração das Mutações do Patrimônio Social é indevida, pois as mutações ocorrem no PATRIMÔNIO LÍQUIDO, e não no PATRIMÔNIO SOCIAL”

Dos esclarecimentos, Análise e Emissão de Opinião:

Frente as argumentações e posições apresentadas pelo consulente, entendemos que mister se faz os seguintes esclarecimentos:

1. As Entidades sem Finalidades de Lucro são aquelas em que o resultado positivo não é destinado aos detentores do patrimônio líquido e o lucro ou prejuízo são denominados, respectivamente, de superávit ou déficit. Essas entidades são constituídas sob a forma de fundações públicas ou privadas, associações de classe, partidos políticos, etc. (NBC T 10.19).

2. O valor do superávit ou déficit do exercício deve ser registrado na conta Superávit ou Déficit do Exercício enquanto não aprovado pela assembléia dos associados e após a sua aprovação, deve ser transferido para a conta Patrimônio Social (NBC T 10.19).
3. O Professor Lopes de Sá no seu livro Teoria da Contabilidade (Atlas, 1998), esclarece que o Patrimônio, essencialmente, é um conjunto impessoal de meios e recursos materiais e imateriais, existentes em determinado momento, visando à satisfação das necessidades da atividade de uma célula social. O Patrimônio pode satisfazer a necessidades de naturezas diferentes. Dessa forma, é possível constituir e movimentar a riqueza com o fim de suprir necessidades ideais, pessoais ou não.
4. Argumenta ainda o mesmo Professor que, a riqueza é uma substância que tem necessidades próprias e conserva sua denominação de patrimônio. Se, todavia, o que se busca é obter mais capital, através de lucro, para enriquecer, nesse caso o patrimônio ganha o nome de "capital". Dessa forma, capital é o patrimônio das empresas. Afirma ainda, Lopes de Sá:
"O termo patrimônio é usado de forma genérica para indicar toda e qualquer riqueza, mas, quando se aplica para a obtenção de lucro, ganha o nome de capital. Conserva, todavia, a denominação de patrimônio quando se aplica particularmente à satisfação de necessidades não lucrativas". (grifo nosso)
5. Conclui, por fim, o Professor Lopes de Sá afirmando que *"Quando dizemos que a Contabilidade é a ciência do patrimônio, não excluimos o capital, pois, este é o mesmo patrimônio, apenas com uma aplicação definida por estar envolvido ao lucro. Portanto, em nossa terminologia, aplicamos a expressão patrimônio para dois fins: o geral científico e o das instituições não lucrativas. Capital é o mesmo que patrimônio, apenas, nesse caso, com a específica destinação, de ser um patrimônio que busca o lucro"*. (grifo nosso)
6. Frente ao exposto, se faz necessário distinguir contabilmente os conceitos geral, empresarial e institucional do patrimônio, haja vista que a distinção de objetivos altera a forma de analisar o comportamento das entidades e muda o critério de observação e percepção sobre o comportamento da riqueza patrimonial das entidades.
7. Por outro lado, o conceito de "Patrimônio Líquido" é definido pelas Normas Internacionais de Contabilidade como: *"a parte residual dos ativos da empresa, uma vez deduzidos todos os seus passivos"*.
8. A NBC T 3 - Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis, em seu item 3.2.2 letra "c" define o conteúdo do patrimônio líquido: *"... compreende os recursos próprios da Entidade, ou seja, a diferença a maior do ativo sobre o passivo..."* (grifo nosso)
9. De forma análoga, a legislação societária vigente define o patrimônio líquido como sendo a diferença entre o valor dos ativos e dos passivos, que tem como significado o valor contábil pertencente aos acionistas ou sócios.
10. Frente ao exposto, é notório que o significado dado ao capital social das Entidades Sem Fins Lucrativos é o de patrimônio, haja vista não ter essas entidades o interesse no lucro e, sim o da consecução dos seus anseios e objetivos sociais. Associado a esta interpretação, acrescenta-se o entendimento do que esta estabelecido na

NBC T 10.19 onde determina que o valor do superávit ou déficit do exercício, após aprovado pela assembléia dos associados, deve ser transferido para a conta Patrimônio Social. Dessa forma, depreende-se que a conta de superávit ou déficit acumulado é uma conta temporária e transitória.

11. Somos do entendimento, portanto, de que não há qualquer contradição estabelecida entre as Normas Brasileiras de Contabilidade T 3 e T 10.4 (e acrescentaria ainda as NBC T's 10.18 e 10.19), como afirma o consulente, bem como não há qualquer erro de interpretação na opinião emitida pelo Contador, Coordenador das Normas Brasileiras de Contabilidade, José Antônio de Godoy, haja vista que a denominação de "Patrimônio Social" dada ao Patrimônio Líquido das Entidades Sem Fins de Lucro (quando da elaboração da Demonstração das Mutações do "Patrimônio Social") decorre do próprio significado da sua representação, bem como das suas contas componentes, ou seja, o Patrimônio Líquido em uma Entidade Sem Fins de Lucro é o Patrimônio Social dessa mesma Entidade.

PARECER CT/CFC Nº 11/04

Assunto: Esclarecimentos sobre a adequada interpretação do conceito contábil de Insubistência Ativa.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessados: Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais – CRCMG

Data da aprovação: 16/04/04 Ata CFC Nº 857

Relatora: Contadora Verônica Cunha de Souto Maior

Das Considerações Iniciais:

O Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais - CRCMG encaminhou a este egrégio Conselho Federal de Contabilidade, pedido de emissão de parecer sobre a consulta formulada pelo Sr. Luiz Roberto referente a esclarecimentos sobre os saldos das contas de um Balancete Contábil de Verificação utilizado em questão de prova de Contabilidade Geral em Concurso Público para o cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal.

Do Procedimento Adotado:

Tendo em vista a especificidade da consulta apresentada na matéria contabilidade governamental, foi procedimento desta Conselheira, autorizado pela Vice-Presidência Técnica do Conselho Federal de Contabilidade, solicitar a emissão de opinião por intermédio do Memorando nº 132/ COTEC/CFC, em 04 de março de 2004, ao Contador Isaltino Alves da Cruz, valioso colaborador desta Câmara Técnica do Conselho Federal de Contabilidade, em assuntos da área pública.

Da Análise e Emissão de Opinião:

Desta forma, apresentamos a seguir a opinião exarada pelo referido Contador, a qual referendamos:

“A REFERÊNCIA

1. Fazemos referência ao Ofício nº 021/2004-CRCMG-PRES, de 03 de março de 2004, encaminhado por essa Coordenadoria Técnica, solicitando parecer sobre questão nº 5 de uma prova de um Concurso de Auditor Fiscal da Receita Federal, em atenção ao Ofício nº 021/2004-CRCMG-PRES que anexa cópia do documento de consulta do interessado direto da respectiva resposta. (grifo nosso)
2. A consulta formulada, via correio eletrônico, por Luiz Roberto tem como causa a divergência de entendimentos entre dois professores de cursos preparatórios para Concursos Públicos, os Professores Ed Luiz Ferrari e Bernardo Cherman, sobre a natureza de registro de fenômeno econômico denominado de **Insubsistência Ativa**. (grifo nosso)

A DIVERGÊNCIA DE ENTENDIMENTOS

3. O Professor Ed Luiz Ferrari, segundo o consulente, é autor do livro *Contabilidade Geral*, da editora Impetus e que na terceira edição da obra conceitua **Insubsistência Ativa como receita que é compatível com o gabarito da referida prova**. Transcrevendo o trecho do livro que trata sobre o tema, consta do correio eletrônico o seguinte: (grifo nosso)

INSUBSISTÊNCIAS – Caracterizam-se pelos desaparecimentos aleatórios de ativos ou passivos.

ATIVAS – Desaparecimento de dívidas, por exemplo, anistia, remissão, prescrição, etc. Representam contas de **RECEITA**.

PASSIVAS – Desaparecimento de ativos, por exemplo, por morte de rebanhos, sinistros, cancelamento de créditos, etc. Representam contas de **DESPESA**.

SUPERVENIÊNCIAS – Caracterizam-se pelos surgimentos aleatórios de ativos ou passivos.

ATIVAS – Surgimento de ativos, por exemplo, nascimento de animais. Representam contas de **RECEITA**.

PASSIVAS – No surgimento de passivos ocasionais, tais como dívidas decorrentes de decisões judiciais. Representam contas de **DESPESA**.

4. O Professor Bernardo Cherman, segundo o consulente, é um colaborador do site *Vem Concursos* (www.vemconcursos.com) e que comentou a questão da prova classificando a **Insubsistência Ativa** como **despesa** que é posição contratária a do Professor Ed Luiz Ferrari, e, conseqüentemente, a do gabarito da dita prova. Transcrevendo o comentário sobre o tema, consta do correio eletrônico a seguinte exposição do Professor Bernardo: (grifo nosso)

Tenho recebido vários e-mails perguntando sobre as contas que caíram no último AFRF (2003) insubsistências e superveniências. Estas contas estão mais afetadas à Contabilidade

Pública. Como o objeto da Contabilidade Pública é o Patrimônio e o Orçamento e o objeto da Contabilidade Geral é apenas o Patrimônio (e não Orçamento) estas contas aparecem na Contabilidade Pública como variações extra orçamentárias (ingressos e dispêndios) e na Contabilidade Geral, geralmente, como Outras Receitas ou Despesa. Na realidade estas contas não são utilizadas na Contabilidade Geral. Existem só para efeito de concursos. É como a conta mista mercadoria. Ninguém utiliza. Mas para efeito de concurso da ESAF deve-se estudá-la. Só falta cobrar interferências ativas e passivas em prova de Contabilidade Geral.

Superveniências Ativas: *Ocorrem por fatos inesperados e inevitáveis aumentando o Ativo e Patrimônio Líquido. É uma conta de resultado (receita), portando, conta de natureza credora. Como exemplo, podemos citar o recebimento de prêmio de loterias, recebimento de herança, nascimento de rebanho, etc.*

Superveniências Passivas: *Ocorrem por fatos inesperados e inevitáveis causando aumentos do Passivo (aumento de obrigações) e diminuindo do Patrimônio Líquido. São contas representativas de despesas, portanto, contas de natureza devedora. Exemplo: assunção de dívidas devido a perda em processos judiciais, registro de pagamento de avais, aumento de dívida devido a desvalorização da moeda nacional em relação à estrangeira, etc.*

Insubsistências Ativas: *Ocorrem por fatos que não podem mais existir por qualquer motivo causando uma diminuição do Ativo e do Patrimônio Líquido. São representativas de despesas, contas de natureza devedora. Exemplo: Morte de um animal (baixa na conta de semoventes). Perdão de direitos, prescrição na cobrança de uma duplicata a receber e outras perdas de ativo (ex: incêndio, inundação, furtos, etc). O Ativo deixa de existir.*

Insubsistências Passivas: *Ocorrem por fatos que não mais podem existir, isto é, deixam de existir por qualquer motivo causando uma diminuição do Passivo (baixa de obrigações) e aumento do Patrimônio Líquido. São contas representativas de receitas, portanto, de natureza credora. Exemplo: Perdão ou cancelamento de dívida, prescrição para o Estado cobrar uma dívida, etc.*

Consta ainda, do correio eletrônico, a seguinte resposta do Professor Bernardo Cherman ao consulente:

Prezado Luís Roberto

Confirmo a posição que divulguei no site. Insubsistência significa diminuição (dê uma olhada no dicionário). Se é ativa, significa perda ou diminuição do ativo o que significa uma despesa. Inclusive na Contabilidade Pública é tratado desta forma. Se é passiva significa diminuição do passivo o que seria uma receita. Quanto a posição da ESAF, caso ninguém entre com recurso na questão, ela mantém o gabarito. Há várias provas da ESAF com respostas erradas e mantidas. No site vemconcursos está a venda a coletânea resolvida e comentada de provas de contabilidade geral onde pode-se encontrar mais de 4 questões em uma só prova.

*Apesar de tudo, vamos aguardar uma resposta do CFC. A posição do CFC é que deve prevalecer. Atenciosamente
Bernardo.*

A CONSULTA

Diante das divergências acima expostas o consulente manifesta ao CRCMG o interesse de dirimir as dúvidas, conforme descritas em seu correio eletrônico:

Fica a dúvida: quem está com a razão? Há aqui uma divergência pontual e que precisa ser esclarecida para o bem de todos: Afinal, Insubsistência Ativa é uma conta de despesa ou de receita?

Diante deste impasse, solicitei ajuda ao Conselho Federal de Contabilidade, mas fui informado que as consultas só são aceitas pelo CFC quando encaminhadas oficialmente pelos Conselhos Regionais de Contabilidade, isto é por ofício. Assim sendo, peço a ajuda do CRC-MG para dirimir as seguintes dúvidas:

1º) Para fins contábeis, **qual a natureza dos saldos destas contas e o que elas representam:**

- 1 – Insubsistências Ativas
- 2 – Insubsistências Passivas
- 3 – Superveniências Ativas
- 4 – Superveniências Passivas

2º) *Estas contas devem ser classificadas como Outras Despesas/Receitas Operacionais ou em Outras Despesas/Receitas Não Operacionais?*

3º) *Pode na Contabilidade Pública Insubsistência Ativa ser classificada como saldo devedor e na Contabilidade Geral ter outro significado e ser classificada como saldo credor ou vice-versa?*

Não quero causar mais polêmicas, mas acho que essa questão merece uma resposta vinda de um organismo oficial. Levantando esta questão, espero estar contribuindo de alguma forma para o enriquecimento de todos.

Fico por aqui no aguardo de um retorno deste Conselho.

O PARECER

A gestão patrimonial imprime ao patrimônio da entidade, constantes variações. As variações representam os acréscimos e as reduções que resultam na situação líquida patrimonial. As variações que crescem a situação líquida patrimonial são denominadas de variações ativas e as que reduzem variações passivas.

*Dentro deste contexto, as variações ativas são provenientes do aumento de valores do ativo e da diminuição de valores do passivo e as variações passivas decorrem da diminuição dos valores do ativo ou do acréscimo dos valores do passivo. Desta forma afirmamos que **nem toda variação ativa decorre do ativo assim como também a variação passiva não só provém do passivo.** (grifo nosso)*

A aplicação dos substantivos superveniência e insubsistência tem o objetivo de destacar da gestão patrimonial, os componentes das variações patrimoniais de natureza eventual, esporádico, dos normais e que todos alteram a situação líquida patrimonial da entidade. A evidenciação permite evitar a desfiguração da composição dos resultados relativos a vários exercícios. (grifo nosso)

A superveniência consiste em aumento e a insubsistência em diminuição da situação líquida patrimonial. A superveniência **do ativo** é denominada de superveniência **ativa, porque acresce a situação líquida patrimonial**. A superveniência **do passivo** é denominada de superveniência **passiva, porque diminui a situação líquida patrimonial**. A insubsistência **do ativo** é denominada de insubsistência **passiva, porque diminui a situação líquida patrimonial**. Insubsistência **do passivo** é denominada de insubsistência **ativa, porque aumenta a situação líquida patrimonial**.

Resumindo, as superveniências e as insubsistências são ditas ativas, porque promovem aumento da situação líquida. As superveniências e insubsistências são ditas passivas, porque promovem diminuição da situação líquida patrimonial. Muitos autores e professores incorrem no equívoco de qualificar as superveniências e as insubsistências em ativas e passivas, segundo o reflexo no ativo e no passivo, esquecendo que o qualificativo ativo e passivo deriva da espécie da variação sobre a situação líquida patrimonial. Ninguém denomina variação patrimonial a devolução de um depósito de diversas origens que redunde em redução do ativo e do passivo, simultaneamente. (grifo nosso)

Respondendo as consultas informamos o seguinte:

A insubsistência ativa é uma conta de receita, portanto de natureza credora;

A insubsistência passiva é uma conta de despesa, portanto de natureza devedora;

A superveniência ativa é uma conta de receita, portanto de natureza credora;

A superveniência passiva é uma conta de despesa, portanto de natureza devedora;

A distinção entre receitas e despesas operacionais de não operacionais sempre causa confusão e por isto há uma tendência constante de evitar essa classificação. No entanto há um esforço de segregação, apenas dos itens extraordinários e dos resultados de operações descontinuadas, rigidamente definidos. Assim sendo, dentro das superveniências e insubsistências podem existir tanto fenômenos operacionais quanto não operacionais. Aqueles que se referirem a ganhos e perdas na alienação de investimentos, de imobilizado, as provisões para perdas correspondentes, resultados pela equivalência patrimonial ou ganhos e perdas no ativo diferido são classificáveis como não operacionais.

As superveniências e insubsistências detêm as mesmas naturezas de registro contábil, devedora ou credora, em qualquer que seja o segmento de atividades econômicas, social ou administrativa. Não há possibilidade de se tratar devedor na contabilidade geral e credor na aplicada, até porque a contabilidade aplicada tem como postulados, princípios, convenções, normas e sistematização baseada na contabilidade geral.

PARECER CT/CFC Nº 12/04

Assunto: Solicitação de opinião do Conselho Federal de Contabilidade sobre os processos CVM nº SP 2001/023; e Desup PT 010.0111.5049 do Banco Central do Brasil.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessado: Contador Luiz Edmundo Franchim

Data da aprovação: 16/04/04 Ata CFC Nº 857

Relator: Contador Hugo Rocha Braga

Comentários

O Contador Luiz Edmundo Franchim encaminha a este Conselho Federal de Contabilidade processos, abertos junto à Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e Banco Central do Brasil (BACEN), contra o Fundo BCN Mútuo de Investimento em Ações – Carteira Livre, onde é parte diretamente interessada.

Os processos dizem respeito aos critérios utilizados do Fundo BCN na conversão dos valores das quotas em cruzeiros para reais. Quando resolveu vender as suas quotas, o interessado alega ter sido surpreendido por não mais possuir o número informado no extrato emitido pelo Fundo, em 31/01/1995, no total de 9.361,38724, mas apenas 4 (quatro), *“em razão de o Fundo BCN ter optado por dividir a quantidade de cotas por 2.750, em vista do plano Real.”* Alega, ainda, que *“esse fato ocorreu em fevereiro/95. O plano Real data de 1º de julho de 1994, portanto 7 (sete) meses antes.”*

Ressalvando a circunstância de ser parte envolvida no caso, o Contador Luiz Franchim espera que o assunto seja considerado pertinente às atribuições do CFC, *“que deverá se pronunciar de modo categórico, explícito e formal e tomar as medidas necessárias para combater a fraude corporativa existente no Banco Central e na CVM, como está provado e documentado, descumprindo a lei, os fundamentos contábeis e causando grande prejuízo aos investidores, sendo imperiosa e interferência do CFC, promovendo a revisão externa desses órgãos, prestando inestimável serviço ao País.”* E acrescenta, *“considerando a gravidade dos vícios vigentes e a calamidade reinante nos órgãos do sistema que tem por finalidade a aprovação dos atos dos contabilistas, espero merecer dessa ilibada presidência, a atenção que o caso merece, ressalvando, naturalmente, a circunstância de ser parte interessada.”*

Parecer

Preliminarmente, cabe esclarecer que o assunto submetido a esta Câmara Técnica nada tem a ver com matéria contábil, haja vista o parecer pleno (sem ressalvas) dos auditores independentes sobre as demonstrações contábeis do Fundo BCN. Embora o interessado tenha entendido, equivocadamente, como ressalva, a expressão: *“elaboradas sob a responsabilidade de sua administração”*, contida no parágrafo inicial do parecer.

Entendo que a competência administrativa para apreciação da matéria foi esgotada no âmbito da CVM e do BACEN, cabendo ao interessado, caso queira, recorrer à esfera judicial.

O Conselho Federal de Contabilidade não é órgão fiscalizador do mercado de capitais/financeiro, não lhe competindo, portanto, tomar quaisquer medidas contra a CVM e o BACEN. Acresce-se ao fato, ainda, de que não há, no caso sob análise, descumprimento aos fundamentos contábeis.

O desconhecimento demonstrado pelo reclamante sobre Fundos Mútuos de Investimento, inclusive sobre auditoria independente, levaram-no a questionar os critérios utilizados na conversão objeto da lide. Uma vez esclarecido o assunto pelos órgãos competentes (CVM e BACEN), caberia ao interessado, se não conformado com as respostas, buscar assessoria técnica especializada na área do mercado financeiro e de capitais.

As graves acusações feitas aos órgãos reguladores (CVM e BACEN) – "*fraude corporativa existente no Banco Central e na CVM*"; "*vícios vigentes e calamidade reinante nos órgãos do sistema ...*" (?) – não são compatíveis com os fatos constantes dos processos.

Concluindo, somos do entendimento de que se tratar de matéria que escapa à competência desta Câmara Técnica, e do próprio Conselho Federal de Contabilidade, razão pela qual não cabe emitir qualquer opinião sobre os processos que nos foram submetidos.

PARECER CT/CFC Nº 13/04

Assunto: Solicitação de parecer técnico do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) sobre análise de balanço patrimonial, quando o passivo circulante é igual a zero.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessados: Conselho Regional de Contabilidade do Distrito Federal e Contador Glauber Faquinesi Fernandes (CRC/MG 74.396/S-DF)

Data da aprovação: 16/04/04 Ata CFC Nº 857

Relator: Contador Hugo Rocha Braga

Consulta:

O interessado presta serviços de assessoria contábil a uma empresa cujo objeto principal é a construção civil, participando de concorrências junto a órgãos públicos.

A empresa foi criada em setembro de 2002, utilizando-se, unicamente, de capitais próprios.

Portanto, seu passivo circulante era nulo, isto é a empresa não possuía qualquer dívida para com terceiros.

Ao término do exercício de 2002, a empresa elaborou apenas o seu balanço patrimonial, tendo em vista não haver registrado nenhuma operação até 31 de dezembro de 2002.

Por se tratar de sociedade anônima, a mesma cumpriu todos os requisitos legais e contábeis previstos para encerramento do exercício, inclusive com o parecer dos auditores independentes.

Assim, o balanço de abertura do exercício de 2003, sendo o mesmo balanço de encerramento de 2002, obviamente, também apresentava passivo circulante nulo.

Ocorre que, ao participar de concorrência recente, a empresa foi inabilitada pela Comissão Julgadora do respectivo órgão público, com a seguinte alegação:

... " *A forma como foi publicado o Balanço Patrimonial, com seu passivo circulante sem valores, torna inviável a extração de índices, pois todos os valores do seu ATIVO passam a ser divididos por 0 (zero), como consequência não se obtém valores determinados.*"

Nessas condições, o Contador Glauber Faquineli Fernandes solicita uma posição técnica deste Conselho Federal de Contabilidade sobre o assunto, a fim de que possa subsidiar sua explicação ao órgão público que considerou inabilitada a empresa.

Parecer:

Em primeiro lugar, há que se ressaltar o objetivo de uma análise de demonstrações contábeis, cuja finalidade é observar e confrontar os elementos patrimoniais e os resultados das operações, visando ao conhecimento minucioso de sua composição qualitativa e de sua expressão quantitativa, de modo a revelar os fatores antecedentes e determinantes da situação atual, e, também, a servir de ponto de partida para delinear o comportamento futuro da empresa.

A análise das demonstrações contábeis tenta avaliar a lucratividade e o risco de uma empresa, através de vários instrumentos de mensuração, dentre eles os índices ou quocientes de análise econômico-financeira.

É bom lembrar que os índices ajudam a análise das demonstrações contábeis, porque eles resumem os dados contidos nas demonstrações – de forma conveniente, fácil de entender, interpretar e comparar. Entretanto, considerados isoladamente, fora de contexto, os índices fornecem pouca informação. Por isso, é importante conhecer-se o significado de cada um, e não apenas a sua fórmula.

O conhecimento da formação do patrimônio é fundamental, para que se possa avaliar a sua situação econômico-financeira. As fontes de financiamento ou origens dos recursos utilizados pela empresa são provenientes de capitais próprios (patrimônio líquido) e capitais de terceiros (passivo). A principal diferença entre essas fontes de financiamento é que os capitais próprios **são permanentes**, enquanto que os capitais de terceiros são obrigações assumidas pela empresa, dentro de determinadas condições de uso – prazos de pagamento; encargos financeiros etc.

Os recursos obtidos pela empresa através das mencionadas fontes de financiamento são aplicados em elementos destinados à realização dos objetivos da entidade (bens de uso, bens de consumo, direitos de crédito sobre clientes etc). Esse conjunto de aplicações de recursos denomina-se **Ativo**.

Da comparação entre o **Ativo** e o **Passivo** resulta o **Patrimônio Líquido**, quando o volume de capitais próprios excede o montante de capitais de terceiros.

É o caso da situação da empresa em questão, tendo em vista que todo o seu Ativo foi financiado com recursos próprios (Patrimônio Líquido), não havendo qualquer obrigação assumida para com terceiros (Passivo).

Portanto, todas as medidas de avaliação a serem aplicadas na empresa sob consulta devem levar em consideração este fato, ou seja, como não existe **passivo circulante**, o **ativo circulante** está totalmente disponível, descomprometido para qualquer uso que a empresa queira dele fazer.

Nestas situações, as medidas de liquidez ou solvência utilizam o **fator 1**, como **divisor** na fórmula de apuração dos índices, demonstrando, por conseguinte, a disponibilidade total do ativo circulante, conforme já dissemos anteriormente. Aliás, se considerarmos o passivo **zero**, também ficará comprovado que, na ausência de obrigações, os ativos possuem **disponibilidade infinita**, limitada, é claro, ao montante do seu ativo.

PARECER CT/CFC Nº 15/04

Assunto: Esclarecimentos sobre a Aplicabilidade, às Cooperativas Habitacionais, da NBC T 10.8 - Entidades Cooperativas.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessado: Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo – CRCSP, Contabilista Nilson Antônio Euzébio

Data da aprovação: 21/05/04 Ata CFC Nº 858

Relatora: Contadora Verônica Cunha de Souto Maior

Parecer:

Um Breve Histórico:

O Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo – CRC/SP encaminhou a este egrégio Conselho Federal de Contabilidade, por intermédio do seu superintendente Edson Figueiredo Castanho, correspondência datada de 22/04/04, através da qual envia a consulta técnica formulada pelo Contabilista Nilson Antônio Euzébio com o registro CRC/SP 133290/O-0, solicitando esclarecimentos sobre a aplicação da NBC T 10.8 - Entidades Cooperativas, às cooperativas habitacionais, especificamente.

O Consultante, antes de formular a questão objeto do presente Parecer, apresenta, de forma bastante elucidativa, **o seu entendimento sobre o conceito, objetivos, finalidade e forma de atuação das Cooperativas Habitacionais.** De acordo com o Contabilista Interessado as Cooperativas Habitacionais têm as seguintes finalidades:

"As cooperativas habitacionais têm peculiaridades próprias que as diferem de outras cooperativas apesar dos objetivos serem os mesmos. As cooperativas habitacionais são constituídas para alcançar o projeto residencial da casa própria de um grupo de pessoas, é uma sociedade que presta serviços profissionais a seus associados sob o seguinte enfoque:

- a. Recebe e administra a poupança mensal depositada pelo associado;*
- b. Negocia em seu nome e com a sua anuência, a aquisição do terreno onde serão construídas as unidades residenciais;*
- c. Negocia em seu nome e com sua participação, a contratação de projetos de construção e de obras necessárias ao empreendimento;*
- d. Efetua o pagamento dos contratos e fiscaliza o cumprimento do mesmo;*

e. *Entrega a obra concluída ao associado e com ele celebra o contrato de cessão de direito". (grifo nosso)*

Com o objetivo de fundamentar o seu entendimento na tese de que as cooperativas habitacionais, face a sua finalidade, não apresentam receitas, assim se expressa o Consulente:

"São procedimentos que em nenhum momento configura receita, posse, incorporação ou venda de imóveis. A cooperativa, portanto, não tem receita. Não é uma empresa comercial, industrial ou de serviços. Ela atua, apenas, sob a vontade e decisão de seus associados, na intermediação de um negócio, de uma atividade e de um objetivo a dar ao associado sua casa própria. Na realidade, a cooperativa é a administradora do patrimônio em formação do associado."

Argumenta ainda o Contabilista Interessado:

"As pessoas que constituem uma cooperativa habitacional o fazem voluntariamente, depositam regularmente o valor de suas parcelas mensais, escolhem o terreno onde pretendem construir e atingir o seu objetivo que é o da moradia própria. Os recursos financeiros depositados mensalmente, ao fim de um determinado período, permitem o início das obras e, é óbvio, sua conclusão."

A cooperativa, em momento algum, é detentora do patrimônio societário. São seus associados, através de suas parcelas mensais, que constituem seu próprio patrimônio gerando, conseqüentemente, o trinômio da equação patrimonial: bens, direitos e obrigações. A cooperativa é tão somente a administradora deste patrimônio de seus associados".

A cooperativa habitacional é um instrumento de administração onde em momento algum se evidencia o serviço, a comercialização e o ato do negócio, a mesma, inquestionavelmente, não auferes receitas". (grifo nosso)

Frente ao exposto, conclui, por fim, o Consulente:

"A operacionalização do processo, que não é idêntica e nem semelhante às das demais cooperativas, requer a aplicação de uma metodologia singular ferindo, inclusive, conceitos já enraizados".

"Está muito bem claro e definido que a cooperativa habitacional não tem receita e nem despesas. Em assim sendo, a contabilidade dessas cooperativas não deve ter o grupo de contas devedor e credor por não haver a caracterização de receita e de despesa. As despesas mensais, necessárias à operacionalização da cooperativa, devem ser planilhadas e cobradas dos associados." (grifo nosso)

Após as argumentações acima transcritas, o Consulente assim apresenta o seu questionamento:

"Se levarmos em consideração:

- a. *As peculiaridades de uma cooperativa habitacional são próprias conforme demonstrado acima;*
- b. *Que não existe apuração entre ingressos e dispêndios, pois todos os gastos inerentes à esta atividade são cobrados de seus associados através de mensalidades para cobrir os gastos necessários para dar continuidade às atividades;*
- c. *E que teremos o valor total dos custos somente ao término das unidades habitacionais que podem levar anos para serem concluídas e enquanto isso ficam registradas as entradas de dinheiro através das mensalidades no passivo e os respectivos custos no ativo, e;*

- d. Na referida Norma em seus itens 10.8.1.4.1 e 10.8.1.4.2 as receitas ou ganhos e os custos ou despesas são denominados como ingressos e dispêndios respectivamente e que deverão ser levados para a demonstração de Sobras/Perdas do Exercício,

Pergunto:

Como deve ser aplicada a NBC T 10.8, especificamente às cooperativas habitacionais? (grifo nosso)

Dos Comentários e Opinião:

Face aos entendimentos, argumentações e questão apresentada pelo Consulente, mister se faz trazer os seguintes esclarecimentos e comentários:

1. As Cooperativas são entidades formadas de pessoas para pessoas, cujas diretrizes estão fundamentadas na Lei nº 5.764/71. A NBC T 10.8 emite o conceito do que são Cooperativas: *"... são aquelas que exercem as atividades na forma de lei específica, por meio de atos cooperativos, que se traduzem na prestação de serviços diretos aos seus associados, sem objetivo de lucro, para obterem em comum melhores resultados para cada um deles em particular. Identificam-se de acordo com o objeto ou pela natureza das atividades desenvolvidas por elas, ou por seus associados"*. (grifo nosso)

2. A NBC T 10.8 é aplicável a todas as Cooperativas, de forma generalizada, mesmo reconhecendo que estas Entidades se identificam ou se diferenciam de acordo com o seu objeto, natureza e finalidade das atividades desenvolvidas por elas em prol dos seus associados.

As informações e entendimentos apresentados pelo Consulente – quanto as especificidades das Cooperativas Habitacionais – serão (de forma análoga ao que foi feito quando da emissão do Parecer 09/04, aprovado em 16/04/04, o qual versa sobre o mesmo tema) repassadas ao Coordenador das Normas Brasileiras de Contabilidade para a devida análise, com vistas a verificar a necessidade da edição, por este Conselho Federal de Contabilidade de Instrução Técnica à NBC T 10, que trate especificamente sobre as Cooperativas Habitacionais.

3. A Cooperativa Habitacional, objeto da presente consulta, é uma entidade que tem como objetivo propiciar a construção e aquisição de unidades habitacionais, a preço de custo, para os seus associados. Dessa forma, os ingressos de recursos oriundos das contribuições pagas pelos cooperados têm uma destinação específica - que é o da aquisição de uma unidade habitacional – representando, dessa forma, à luz da teoria da contabilidade, uma obrigação da Cooperativa para com os cooperados.

Somos do entendimento, portanto - similar ao do Consulente – de que os ingressos de recursos provenientes das mensalidades pagas pelos associados cooperados na expectativa da entrega futura, pela Cooperativa Habitacional, das unidades habitacionais, devem ser contabilizados como um passivo da Sociedade Cooperativa, cuja classificação contábil como circulante ou exigível a longo prazo

decorrerá dos prazos previstos para a conclusão e entrega (mesmo que por sorteio) das unidades habitacionais aos cooperados.

4. Quanto ao entendimento sobre o adequado registro contábil dos valores gastos pela Cooperativa Habitacional na construção das unidades habitacionais, somos da opinião (também semelhante ao do Contabilista Interessado) de que estes devem ser contabilizados em contas de ativo, segregadas, entretanto, por natureza em relação ao seu estágio de construção, ou seja, unidades habitacionais – obras em andamento e unidades concluídas – cujo valor deve ser o do custo da construção.
5. De forma complementar ao entendimento anterior, somos da opinião de que quando da entrega das referidas unidades habitacionais aos associados cooperados, deve a Cooperativa Habitacional registrar a baixa do ativo – na conta referente as unidades habitacionais concluídas, bem como contabilizar a diminuição do passivo representativo das mensalidades pagas pelo associado contemplado com o recebimento da referida unidade.
6. Em relação, entretanto, ao entendimento apresentado pelo Consultante de que as cooperativas habitacionais não têm, sob qualquer hipótese, a obtenção de receitas, face a afirmação feita de que *"Está muito bem claro e definido que a cooperativa habitacional não tem receita e nem despesas" e, por decorrência, do entendimento apresentado de que "em assim sendo, a contabilidade dessas cooperativas não deve ter o grupo de contas devedor e credor por não haver a caracterização de receita e de despesa"*, é válido ressaltar os seguintes entendimentos:
 - a) Todas as cooperativas, independentemente da sua finalidade, têm gastos de funcionamento, tais como salários de funcionários administrativos, aluguel da sede, energia, telefone, correio, etc – que se caracterizam como despesas – pois não representarem custos vinculados à construção das unidades habitacionais (ativo);
 - b) Há a possibilidade da obtenção, por esse tipo, bem como por qualquer outro tipo de Cooperativa, de receitas provenientes de aplicações financeiras;

Nesse contexto, entendemos que as receitas de aplicações financeiras são decorrentes de excedentes de caixa que as Cooperativas têm entre o ato de receber as contribuições ou mensalidades dos associados e o pagamento aos fornecedores e das demais despesas. Têm, portanto, por finalidade apenas e, de forma temporária, de remunerar o capital de giro da Cooperativa, que dentro dos fundamentos jurídicos do cooperativismo é do próprio associado. Com tais aplicações financeiras, reduz-se o efeito das despesas financeiras a serem rateadas entre os associados.

Acrescenta-se ainda, que a sua obtenção pela administração da Cooperativa não é um ato não-cooperativo, não fugindo, por decorrência, aos princípios do cooperativismo, fora dos objetivos sociais. Dessa forma, tais receitas devem ser contabilizadas dentro da apuração do superávit ou déficit da Cooperativa, como redução das despesas financeiras.

(Nardon, Nasi & Cia, Curso de Contabilidade Aplicada, Conselho regional de contabilidade de São Paulo, Atlas, 1994).

- c) Toda e qualquer Cooperativa **pode auferir receitas de atos não-cooperativos e, por conseqüência, incorrer em despesas**. Nesse contexto, cabe a preocupação com os riscos advindos das generalizações de conceitos e afirmações. Dessa forma, é de suma importância ressaltar o entendimento sobre o conceito de receita – à luz da teoria da contabilidade – aplicável às entidades de forma geral e, em específico às entidades sem fins de lucro. As receitas que não se caracterizam, ou que não advêm de atos-cooperativos, não deixam de ser receitas nas entidades cooperativas, configurando-se como receitas oriundas de atos não-cooperativos, as quais podem ser auferidas por qualquer Cooperativa, inclusive as Cooperativas Habitacionais.

Dessa forma, somos da opinião de que pode ser aplicável a todas as Cooperativas – inclusive às Habitacionais – o que determina os itens 10.8.1.4.1 e 10.8.1.4.2 da NBC T 10.8 – Entidades Cooperativas, mantendo-se resguardada a necessidade da elaboração por este Conselho Federal de Contabilidade de Interpretação Técnica à referida Norma no que diz respeito às Cooperativas Habitacionais.

PARECER CT/CFC Nº 16/04

Assunto: Consulta sobre as Resoluções CFC nº 750/93 e 774/94.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessado: Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais – CRCMG

Data da aprovação: 21/05/04 Ata CFC Nº 858

Relatora: Contadora Verônica Cunha de Souto Maior

Parecer:

Um Breve Histórico:

O Conselho Regional de Contabilidade do Estado de Minas Gerais – CRC/MG encaminhou, em 06 de abril do ano em curso, a este egrégio Conselho Federal de Contabilidade, através de correio eletrônico, consulta formulada pelo Senhor Luiz Roberto, inicialmente enviada ao Professor Antônio Lopes de Sá, que lhe solicitou o devido encaminhamento à Vice-Presidência Técnica do Conselho Federal de Contabilidade.

Em conformidade com o e-mail que nos foi repassado, o Consulente assim apresenta o seu questionamento:

"Profº. Antônio Lopes,

Estudando a Res. 750 e Res. 774 do CFC, me surgiram algumas dúvidas e eu gostaria muito

de um comentário do senhor.

1º – *Princípio da Competência* – No item 2.6.1 – *As variações patrimoniais e o Princípio da Competência*, há um parágrafo que diz:

‘Quando existem receitas e despesas pertencentes a um exercício anterior, que nele deixarem de ser consideradas por qualquer razão, os componentes ajustes devem ser realizados no exercício em que se evidenciou a omissão.’

Minha dúvida é como ficaria o reconhecimento desta omissão, sendo ele do exercício anterior. Se é do exercício anterior, não deveria ser corrigido nas demonstrações do exercício anterior? Sendo feito no exercício em que se descobriu a omissão, como ele seria tratado? Seria uma receita ou despesa operacional?

2º – O artigo 10 da Res. 750, que trata sobre o Princípio da Prudência, em seu parágrafo 2º diz: *‘Observado o disposto no art. 7º, o Princípio da PRUDÊNCIA somente se aplica às mutações posteriores, constituindo-se ordenamento indispensável à correta aplicação do Princípio da COMPETÊNCIA’.*

Pelas explicações que se dá a este parágrafo na Res. 774, ficou a impressão de que o Princípio da Prudência apenas se aplica depois de uma escrituração já consumada considerando os demais princípios. Se entre os princípios não se pode falar de hierarquia, a Prudência não se aplicaria a nenhum outro caso, antes de consumada a escrituração? Ela não é a base, também, para se definir sobre uma escrituração entre duas possíveis?’ (grifo nosso)

Dos Comentários e Opinião:

Face aos questionamentos apresentados, mister se faz trazer os seguintes esclarecimentos e comentários:

1. A Resolução CFC nº 750/93, em seu artigo 9º determina que: *“As receitas e despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorreram, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento”.* (grifo nosso)
2. Por sua vez, a Lei das Sociedades Anônimas (Lei das S/A) estabeleceu o critério de que o lucro líquido do ano não deve estar influenciado por efeitos que, na verdade, não pertencem ao exercício, para que o resultado do ano reflita um valor que possa ser comparado com o de outros anos em bases similares. Dessa forma, os valores relativos a ajustes de exercícios anteriores serão lançados diretamente na conta de lucros ou prejuízos acumulados, sem afetar as receitas ou despesas do ano.
3. Nesse contexto, o artigo 186, parágrafo 1º da Lei das S/A define o conceito de ajuste de exercícios anteriores: *“... serão considerados apenas os decorrentes de efeitos de mudanças de critério contábil, ou de retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes”.* (grifo nosso)
4. Face ao exposto, se pode depreender que, em conformidade com a Lei das S/A, os ajustes de exercícios anteriores não devem afetar o resultado normal do presente exercício, determinando que seus efeitos sejam registrados diretamente na conta integrante do Patrimônio Líquido – Lucros ou Prejuízos Acumulados.

5. Por outro lado, o Projeto de Lei de autoria da CVM – Comissão de Valores Mobiliários em tramitação no Congresso Nacional - que trata sobre a alteração da parte contábil da Lei das S/A - apresenta como tese o entendimento de que o ajuste de exercício anterior é uma figura que melhor estaria tratada como item especial ou extraordinário na demonstração de resultado do exercício, não devendo, portanto, ser contabilizado na conta de lucros ou prejuízos acumulados.
6. Quanto à adequada interpretação ao que estabelece o Princípio da Prudência, é válido ressaltar que o parágrafo 1º do artigo 10 da Resolução CFC nº 750/93 estabelece que: "*O Princípio da Prudência impõe a escolha da hipótese de que resulte menor patrimônio líquido, quando se apresentarem opções igualmente aceitáveis diante dos demais Princípios Fundamentais de Contabilidade*". (grifo nosso)
7. O parágrafo 2º do mesmo artigo – conforme ressaltado pelo Consultante - determina ainda que: "*Observado o disposto no art. 7º, o Princípio da Prudência somente se aplica às mutações posteriores, constituindo-se ordenamento indispensável à correta aplicação do Princípio da Competência*." (grifo nosso)
8. Depreende-se, portanto, frente ao acima exposto, que não há como se afirmar sobre uma possível existência de hierarquia entre os Princípios e, sim, da aplicação do Princípio da Prudência de forma concomitante com a do Princípio da Competência, sempre quando essa adoção resultar em variação patrimonial quantitativa negativa, ou seja, sempre que implicar na obtenção de menores valores para o Patrimônio Líquido.

PARECER CT/CFC Nº 17/04

Assunto: Consulta sobre a Existência da Obrigatoriedade do Rodízio dos Auditores Independentes em Sociedades Cooperativas.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessado: Contador Clóvis Ailton Madeira, membro do Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade - CRE

Data da aprovação: 18/06/04 Ata CFC Nº 859

Relator: Contador Irineu De Mula

Parecer:

Da Consulta:

Foi encaminhada a este egrégio Conselho Federal de Contabilidade, através de correio eletrônico, consulta enviada à Vice-Presidência Técnica, formulada pelo Contador Clóvis Ailton Madeira, membro do Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade – CRE, sobre a exigência, ou não, do rodízio dos auditores independentes nas Sociedades Cooperativas.

Dos Comentários e Emissão de Opinião:

O Programa de Autogestão das Cooperativas Brasileiras foi delegado, pela Organização das Cooperativas Brasileiras – OCB, para ter a sua operacionalização técnica feita pelo Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo – SESCOOP. Todo o regimento disponibilizado no Programa é objeto de termo de compromisso assinado pela Cooperativa com a Organização das Cooperativas Estaduais – OCE da respectiva jurisdição.

O SESCOOP ficou, portanto, encarregado da operacionalização, monitoramento, supervisão, auditoria e controle das cooperativas registradas nas Organizações das Cooperativas Estaduais e na Organização das Cooperativas Brasileiras.

Dentre os objetivos a serem alcançados pelo Programa de “Auto Gestão” está, como já mencionado, a operacionalização e o acompanhamento econômico/financeiro das Cooperativas e a Auditoria de Gestão. Nesse programa consta “*ipsis literis*” que “*a Auditoria Independente se constitui em importante instrumento de consolidação do cooperativismo autogestionado, pois a sua certificação possui fé pública*”.

Ainda, nesse documento, ressalta-se o avanço dos aspectos ligados à maior amplitude da Auditoria Independente, mais especificamente quanto à sua extensão para a Auditoria Integral e a Auditoria de Gestão.

Sobre a operacionalização da Auditoria Independente, inclusive, a Integral e a de Gestão, é tácito nesse Programa a assunção, pela cooperativa, de alguns compromissos relativamente à contratação dos auditores e parece-nos importante, aqui, referirmo-nos aos itens daquele Programa, transcritos abaixo, também na íntegra:

“ 1.3. AUDITORIA DE GESTÃO

OPERACIONALIZAÇÃO DA AUDITORIA DE GESTÃO

- c) Manutenção de cadastro atualizado dos profissionais, empresas de auditoria e responsáveis técnicos autorizados a emitir e assinar parecer, credenciadas junto a OCB/OCE;
- d) A contratação, por parte da cooperativa de auditoria independente, devidamente credenciada pela OCB/OCE, deverá atender aos critérios estabelecidos quanto ao porte e capacidade de atendimento destas;
- g) Auditor Independente – Pessoa Física e o Auditor Independente – Pessoa Jurídica, não podem prestar serviços para uma mesma Cooperativa, por prazo superior a quatro anos consecutivos, contados a partir de janeiro de 2000, exigindo-se um intervalo mínimo de dois anos para a sua recontração;
- j) Auditor Independente – Pessoa Física, o Auditor Independente – Pessoa Jurídica e os seus responsáveis técnicos poderão ser advertidos, ou ter o seu registro na OCB/OCE, suspenso ou cancelado, sem prejuízo de outras sanções cabíveis:
 - Atuarem em desacordo com as normas legais e regulamentos que disciplinam a atuação das cooperativas, inclusive o descumprimento das disposições do Programa de Auto Gestão,
 - Realizem auditoria inepta ou fraudulenta, falsearem dados ou números, ou so-negarem informações que sejam de seu dever revelar,

- Induzirem as decisões de Assembléias Gerais a vícios ou erros por omissão, ou informações fraudulentas,
- *Descumprirem as normas técnicas e legislação vigente que disciplinam o exercício da profissão.*" (grifo nosso)

Sob o tópico "operacionalização do acompanhamento econômico/financeiro" do Plano, encontramos:

*"m) A persistência por parte da cooperativa na falta de providências para a correção das falhas, **poderá determinar o cancelamento do seu registro perante a OCB/OCE.**"* (grifo nosso)

Consoante ao disposto no Artigo 112, da Lei No. 5764/71 "*O Balanço Geral e o Relatório do exercício social que as cooperativas deverão encaminhar anualmente aos órgãos de controle serão acompanhados, a juízo destes, de parecer emitido por um serviço independente de auditoria credenciado pela Organização das Cooperativas Brasileira*". (grifo nosso)

As considerações de ordem legal acima expressam, claramente, que as sociedades cooperativas deverão, a juízo de seus órgãos de controle, submeter suas demonstrações contábeis ao exame por parte de auditores independentes e, as de ordem administrativa, também acima dispostas, requerem, dentre outras, a aplicação mais ampla dos procedimentos de auditoria, abrangendo aspectos relacionados com a auditoria integral ou auditoria de gestão, requerendo, para tanto, o credenciamento junto à Organização das Cooperativas Brasileiras, dos auditores independentes – pessoas físicas e dos auditores independentes – pessoas jurídicas e a elas impede a prestação de serviços para uma mesma cooperativa por prazo superior a quatro anos consecutivos, contados a partir de janeiro/2000, exigindo-se, ainda, que haja um intervalo mínimo de dois anos para a recontração.

Não obstante esse posicionamento administrativo para as Cooperativas, sobre o rodízio de auditores, o Conselho Federal de Contabilidade rege diferentemente essa matéria por intermédio da NBC P 1 – Normas Profissionais de Auditores Independentes. A Norma Brasileira de Contabilidade (Interpretação Técnica NBC P 1 – IT – 02), que contém a regulamentação sobre a Independência, o Sigilo e a Manutenção dos Líderes de Equipe de Auditoria, considera a atuação dos auditores independentes de maneira ampla e faz exigência quanto ao rodízio dos profissionais responsáveis pelo quadro técnico, uma vez que a atuação profissional do auditor deve ser entendida em um contexto mais amplo e de impraticável dissociação da aplicação dos conceitos de independência e de sigilo profissionais, inclusive quanto à regulação da rotação dos auditores a ser seguida pelas entidades de auditoria de porte pequeno, com um sócio ou diretor, e pelos auditores – pessoas físicas.

PARECER CT/CFC Nº 18/04

Assunto: Esclarecimentos sobre a NBCT 10.8 – Entidades Cooperativas.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessado: Conselho Regional de Contabilidade do Espírito Santo – CRCES, Contabilista Paulo Fernandes Martins

Data da aprovação: 18/06/04 Ata CFC Nº 859

Relatora: Contadora Verônica Cunha de Souto Maior

Parecer:

Da Consulta:

O Conselho Regional de Contabilidade do Espírito Santo-CRCES encaminhou correspondência a este egrégio Conselho Federal de Contabilidade, datada de 28/05/2004, através da qual envia consulta formulada pelo Contabilista Paulo Fernandes Martins que solicita esclarecimentos sobre a aplicação da NBC T 10.8 às Cooperativas de Trabalho.

Assim expressa, o Consulente, o seu entendimento sobre as operações realizadas por uma Cooperativa de Trabalho:

"A Cooperativa (de Trabalhos) emite a Nota Fiscal destacando o valor dos serviços e o valor da taxa administrativa. O valor que está destacado em serviços não pertence à cooperativa e sim aos cooperados, então não é ingresso e não podemos lançá-los como ingressos. Ingresso é a Taxa Administrativa que realmente é receita (Ingresso) da cooperativa" (grifo nosso)

O Contabilista interessado apresenta, em seguida, a sua opinião técnica sobre a correta forma de registro contábil da movimentação econômico-financeira de uma Cooperativa de Trabalho, a saber:

"... Uma vez pertencendo o valor dos serviços aos cooperados, na emissão da Nota Fiscal, fazemos os seguintes lançamentos: debitando Serviços prestados p/cooperados a Receber no Ativo e creditando Receitas de Cooperados no Passivo pelos serviços, debitando Taxas Administrativas a receber no Ativo e creditando Taxas Administrativas na Receita (ingresso). No recebimento debitamos Caixa e creditamos Serviços prestados p/ cooperados a Receber pelos Serviços e, ainda, fazemos outro lançamento debitando Receitas de Cooperados e creditando Serviços prestados p/ cooperados a Pagar no Passivo e por último debitamos Caixa e creditamos Taxas Administrativas a Receber pelo ingresso (Taxa Administrativa)." (grifo nosso)

O Consulente apresenta ainda, a seguinte reflexão:

"É bem verdade que os serviços prestados por cooperados são decorrentes de atos cooperativos..." (grifo nosso)

Entretanto, conclui:

"...porém, entra no movimento em conta do passivo porque passa a ser uma obrigação da cooperativa para os cooperados".

Após exposição do seu entendimento, o Consulente assim se expressa em relação a NBCT 10 – Entidades Cooperativas:

"Na NBC T 10.8.1.4, NBC T 10.8.1.4.1 e NBC T 10.8.1.4.2 menciona a questão das

receitas/Ingressos e Despesas/Custos/Dispêndios, mas não tem nada que esclareça sobre as operações que pautamos acima. A movimentação econômico-financeira, decorrente do ato cooperativo, é definida contabilmente como ingressos (no caso da receita), mas o CFC (Setor de Fiscalização) há de convir que o que esclarecemos não é ingressos e sim um valor transitório que passará pela contabilidade da Cooperativa entre Ativo e Passivo". (sic) (grifo nosso)

O Consultante, por fim, apresenta a sua solicitação:

"Em nossos Estatutos Sociais não dispõe, não define e não consta nada sobre o assunto. Assim entendo, queremos um parecer do CFC, depois de analisado pela fiscalização. Se tal parecer for contrário às nossas sistemáticas, favor nos orientar como desenvolver tais lançamentos. Queremos informar que já começamos a operar de acordo com nossos entendimentos" (sic). (grifo nosso)

Dos Comentários e Emissão de Opinião:

Frente às argumentações apresentadas pelo Contabilista interessado, entendemos que mister se faz discorrer sobre alguns esclarecimentos:

1. A emissão de Pareceres sobre consultas técnicas formuladas por Contabilistas e terceiros em geral, é prerrogativa exclusiva da Câmara Técnica, conforme disposição do Estatuto e Regimento Interno do Conselho Federal de Contabilidade. Dessa forma, não compete à Câmara de Registro e Fiscalização do Conselho Federal de Contabilidade, bem como a qualquer Conselho Regional de Contabilidade, a apreciação do referido Parecer Técnico, como solicitado pelo Consultante.
2. A NBC T 10.8 é aplicável a todas às Cooperativas, de forma generalizada, mesmo reconhecendo que estas Entidades se identificam ou se diferenciam de acordo com o seu objeto e natureza das atividades desenvolvidas por elas ou por seus associados.
3. A NBC T 10, em seu item 10.8.1.1, estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação de registro das variações patrimoniais e de estrutura das demonstrações contábeis, e as informações mínimas a serem incluídas em notas explicativas para as Entidades Cooperativas, exceto as que operam Plano Privado de Assistência à Saúde conforme definido em lei.
4. O item 10.8.1.4 da NBC T 10.8 estabelece que: *"a movimentação econômico-financeira decorrente do ato cooperativo, na forma disposta no estatuto social, é definida contabilmente como ingressos e dispêndios (conforme definido em lei). Aquela originada do ato não-cooperativo é definida como receitas, custos e despesas"*. (grifo nosso)
5. É válido ressaltar ainda, o reflexo tributário da forma de registro contábil adotada para as movimentações econômico-financeiras realizadas pelas Entidades Cooperativas. O 1º Conselho de Contribuintes (7ª Câmara/Acórdão 107-05883 de 23/02/2000) assim se pronunciou sobre a forma de registro das receitas das Cooperativas: *"As sociedades cooperativas estão amparadas pela não incidência do imposto de renda apenas em relação aos resultados positivos das atividades específicas. Porém, a falta de destaque das receitas segundo a sua origem (atos cooperativos e não cooperativos) autoriza a tributação da totalidade das vendas à vista, por ser impossível a determinação da parcela desse alcançada pela não incidência tributária"*. (grifo nosso)
6. Dessa forma, ao se registrar a movimentação econômico-financeira das Cooperativas

conforme a sugestão do Consulente, sem que haja a identificação das origens derivadas de atos cooperados (ingressos) e de atos não-cooperativos (receitas), estariam as referidas Entidades em desacordo não só com a NBC T 10.8, mas também com a Lei nº 5.764/71, além do fato de que essa forma de registro permitiria eventuais questionamentos fiscais, tendo em vista a legislação fiscal vigente (art 183, Seção V, RIR/2003).

7. Frente ao exposto, somos da opinião de que devem as Cooperativas de Trabalho observar além da Lei que rege as Cooperativas no Brasil (Lei nº 5.764/71), a NBCT 10.8 – Entidades Cooperativas, por entendermos ser a referida Norma Brasileira de Contabilidade perfeitamente aplicável a esse tipo de Cooperativa, sem que a generalização existente na referida NBCT provoque qualquer prejuízo em termos técnicos ao adequado registro contábil da movimentação econômico-financeira das referidas Cooperativas.

PARECER CT/CFC Nº 19/04

Assunto: Esclarecimentos sobre Suposto Conflito entre as Normas Brasileiras de Contabilidade e a Legislação Tributária Vigente.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessado: Conselho Regional de Contabilidade do Paraná – CRCPR, Contabilista Paulo Bento

Data da aprovação: 18/06/04 Ata CFC Nº 859

Relatora: Contadora Verônica Cunha de Souto Maior

Parecer:

Da Consulta:

O Conselho Regional de Contabilidade do Paraná - CRCPR – encaminhou correspondência a este egrégio Conselho Federal de Contabilidade, datada de 20/05/2004, através da qual envia consulta formulada pelo Contabilista Paulo Bento, Presidente do SESCON – Londrina/PR, sobre o possível conflito existente entre a NBC T 10.2 – Arrendamento Mercantil e a legislação vigente do imposto de renda no que concerne aos procedimentos a serem aplicados na contabilização do leasing.

Assim se expressa o Consulente quanto ao suposto conflito existente:

"Ultimamente este Sindicato tem recebido de seus associados inúmeras indagações sobre qual o procedimento a ser adotado em relação à contabilização do "Leasing", tendo em vista as diretrizes adotadas pela NBC T 10.2, aprovada pela Resolução CFC nº 921/01.

Note-se que a forma de contabilização imposta pela norma acima mencionada não se coaduna com o disposto na legislação do imposto de renda, haja vista estar impedindo a dedutibilidade da despesa e, conseqüentemente, a redução do resultado tributável.

Com isso, o empresário, acaba arcando com um pagamento maior de imposto de renda, com lesão total ao seu direito". (grifo nosso)

O Consulente apresenta também - no texto da consulta encaminhada ao Conselho

Federal de Contabilidade - parte do pronunciamento feito pela Secretaria da Receita Federal, editado quando da consulta feita por um Contribuinte, sobre se a dedução do incentivo poderia ser feita no LALUR – Livro de Apuração do Lucro Real, a saber:

“A pessoa jurídica deve contabilizar tal operação em conta específica do ativo permanente, subgrupo do imobilizado, com contrapartida no passivo, podendo considerar como dedutível apenas a quota de depreciação respectiva. Por falta de previsão legal, os valores desembolsados mensalmente não podem ser excluídos do lucro líquido, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, mediante registro no Lalur, eis que o referido livro é destinado a registrar valores que, por sua natureza eminentemente fiscal, não devem constar da escrituração comercial. Assim, não pode ser utilizado para suprir ausências da escrituração comercial da pessoa jurídica”. (grifo nosso)

Após o exposto, o Contabilista interessado assim apresenta o seu questionamento:

“Como uma norma de natureza contábil pode simplesmente impedir o contribuinte de valer-se de seus direitos nos moldes da legislação tributária?”

Conclui, o Consulente, com a seguinte solicitação: “Assim sendo, diante do impasse entre as duas normas, solicitamos dessa Entidade um pronunciamento oficial para que possamos levá-lo até aos nossos associados.”

Dos Comentários e Emissão de Opinião:

Frente às argumentações apresentadas e questionamento formulado, entendemos que mister se faz discorrer sobre alguns esclarecimentos, inclusive, do próprio conceito e tipos de leasing ou arrendamento mercantil existentes:

1. De acordo com a Norma Internacional de Contabilidade – NIC 17 que trata sobre a “Contabilização dos Arrendamentos (Leases)”, leasing é assim definido: *“contrato pelo qual o arrendador concede ao arrendatário, em troca de um aluguel, o direito de usar um ativo durante um determinado período”.*
2. A NBCT 10.2 – Arrendamento Mercantil, em seu item 10.2.1.2, assim define arrendamento: *“As operações de arrendamento mercantil, também conhecidas como ‘leasing’, são conceituadas como transações celebradas entre o proprietário de um determinado bem (arrendador) que concede o uso deste a um terceiro (arrendatário) por um determinado período contratualmente estipulado, findo o qual é facultado ao arrendatário a opção de adquirir ou devolver o bem objeto de arrendamento, ou a de prorrogar o prazo”.* (grifo nosso)
3. Ainda de acordo com a NBCT 10.2, em seu item 10.2.1.4, o arrendamento mercantil é classificado em **arrendamento operacional e arrendamento financeiro**.

O arrendamento operacional corresponde ao genuíno contrato de arrendamento, mas comumente denominado de “aluguel” ou “locação”, no qual o bem é arrendado por prazo significativamente menor do que sua vida útil econômica; os encargos de sua manutenção e condição de funcionamento são de responsabilidade da arrendadora, que em muitas vezes se obriga a substituí-los se não estiver em condições normais de uso.

Em conformidade com a NBC T 10.2, item 10.2.2.3.1, *“As operações de arrendamen-*

to operacional, por serem em modalidade em que o bem arrendado proporciona utilização dos serviços sem que haja comprometimento futuro de opção de compra, caracterizando-se, essencialmente, como uma operação de aluguel, não devem integrar as contas do balanço patrimonial". (grifo nosso)

Os arrendamentos financeiros, por sua vez, são os contratos do tipo em que o bem é arrendado por um prazo significativamente próximo ao da sua vida útil econômica, em que a empresa arrendatária assume todas as obrigações e encargos de sua manutenção, segurança, integridade e condições de funcionamento, e em que normalmente é fixado um valor final de opção de compra significativamente inferior ao seu valor de mercado.

A NBC T 10.2 define no seu item 10.2.2.1.1 a forma de registro do arrendamento financeiro, a saber: "*O valor do bem arrendado integra o imobilizado no ativo permanente, devendo ser identificado como sendo objeto de arrendamento financeiro, em contrapartida ao valor total das contraprestações e do valor residual que deve ser registrado no passivo circulante ou no exigível a longo prazo".* (grifo nosso)

4. A Norma Internacional de Contabilidade - NIC 17 define também que: "*é apropriado que o arrendamento financeiro seja registrado no balanço do arrendatário tanto como um ativo, como por uma obrigação a pagar referente aos futuros aluguéis".*
5. É válido ressaltar ainda, que as Normas Brasileiras de Contabilidade, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, têm por base os Princípios Fundamentais de Contabilidade e por premissa a harmonização às Normas Internacionais.
6. Por outro lado, não há como se questionar no Direito Positivo - vigente em nosso País - a primazia de uma Lei Federal em relação a uma Norma Técnica aprovada através de Resolução, como no caso em tela.

O arrendamento mercantil é regido no Brasil pela Lei Federal nº 6.099/74 com as alterações dada pela também Lei Federal nº 7.132/83, a qual estabelece que os valores pagos a título de *leasing* devem ser contabilizados como despesa ou custo operacional. Por sua vez, a NBC T 10.2 – Arrendamento Mercantil (aprovada pela Resolução CFC nº 921/01) estabelece os critérios e procedimentos específicos de avaliação e registro contábil dos componentes patrimoniais de entidades que operam com arrendamento mercantil, onde determina, em específico para as entidades arrendatárias, que o leasing deve ser contabilizado em conta patrimonial, como ativo imobilizado.

7. Também é de suma importância destacar que à luz das Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade, as transações e outros eventos devem ser contabilizados de acordo com a sua substância e essência econômica e não meramente de acordo com a sua forma legal.
8. Frente ao exposto, somos do entendimento de que a questão da permissão da dedutibilidade, ou não, do leasing para fins de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das empresas, passa a ser um aspecto derivado do próprio entendimento legal, que viabiliza o interesse em aproveitar o benefício fiscal, diferentemente do procedimento técnico, que apesar de correto não permitiria o benefício fiscal.

PARECER CT/CFC Nº 20/04

Assunto: Consulta sobre Processo Seletivo Público para o cargo de Contador – dentre outros cargos – realizado por Furnas Centrais Elétricas S.A, conforme Edital nº 01/2002, de 10/10/2002, e alterações posteriores, face à discordância entre o programa para Contador B e uma das questões da prova.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessados: Conselho Regional de Contabilidade do Rio de Janeiro e a Contadora Elienai de Souza Carmo

Data da aprovação: 18/06/04 Ata CFC Nº 859

Relator: Contador Hugo Rocha Braga

Antecedentes:

A Contadora Elienai de Souza Carmo prestou concurso para o cargo de Contador B, para a formação do “*Cadastro de Reserva*” de Furnas Centrais Elétricas S.A, em 18/01/2004, cujos gabaritos oficiais definitivos e a lista de aprovados foram publicados em 17/02/2004.

Embora tenha sido aprovada, em 24º lugar (120 vagas previstas), a interessada entrou com recurso junto à CESPE – Centro de Seleção e de Promoção de Eventos, por haver discordado do conteúdo da Questão nº 30 da prova: - “*Acerca da demonstração do fluxo de caixa prevista no FAZ nº 95, julgue os itens subseqüentes...*”, sob a alegação de que as normas internacionais de contabilidade não faziam parte do programa para o cargo de Contador B e, sim, para o de Contador C – para o qual a candidata não se sentia suficientemente preparada com relação a este assunto.

A matéria foi encaminhada pelo Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro a este Conselho Federal de Contabilidade, que, através do Ofício nº 358/04/DEJUR-CFC, onde foi tratado assunto correlato, entendeu não ser o mesmo da sua competência legal – restrita ao campo de ação de atos normativos específicos – e que “*a relação processual, em razão da matéria suscitada, é entre o candidato e a instituição que realizou o concurso*”.

O Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro, por sua vez, entende que a resposta oferecida pelo Conselho Federal de Contabilidade não guarda consonância com as propostas do Sistema CFC/CRCs, retornando a matéria a este Conselho com o pleito no sentido de que a mesma seja analisada pela Câmara Técnica.

Parecer:

Realmente, o conteúdo do programa apresentado para o cargo de Contador B não contempla, explicitamente, o item “*Normas internacionais de Contabilidade – IASC, FASB, US GAAP*”, como, aliás, consta do programa para o cargo de Contador C.

Porém, pela resposta oferecida ao candidato, a Banca Avaliadora da CESPE – Universidade de Brasília, após o exame do recurso, esclarece que: - “*Não procede a argumentação do candidato. A matéria está incluída no conteúdo programático do edital.*” – decidindo pelo indeferimento do recurso.

Não obstante o assunto não estar claramente definido no conteúdo do programa do concurso para o cargo de Contador B, poder-se-ia argumentar que estaria a matéria compreendida no item "3.2 Demonstrações não obrigatórias – Demonstração do fluxo de caixa ..."; e, ainda, nos itens 1.1 e 1.2 que tratam "dos princípios fundamentais de contabilidade e das normas brasileiras de contabilidade, segundo o CFC, IBRACON e CVM".

Tendo em vista que a CVM e o IBRACON, nos seus normativos e pronunciamentos técnicos, tratam da "Demonstração de Fluxos de Caixa", como uma das demonstrações complementares – que, no futuro, provavelmente, estarão incluídas na legislação societária (conforme ante-projeto em tramitação no Congresso Nacional), entendemos que a interessada poderia estar com os seus conhecimentos profissionais atualizados, através dos programas de "Educação Continuada" promovidos pelo Sistema CFC/CRCs.

Por essa razão, caberia à Câmara Técnica somente recomendar à Contadora Elienai de Souza Carmo que mantenha atualizados os seus conhecimentos técnicos-profissionais, pois qualquer ação direta do Sistema CFC/CRCs, nessa matéria, estaria se contrapondo a um dos nossos principais objetivos, o desenvolvimento profissional, única forma de demonstrar, perante à sociedade brasileira, a importância da profissão contábil em um mercado globalizado.

Portanto, ratifico o entendimento expresso no Ofício nº 358/DEJUR-CFC de que "a relação profissional, em razão da matéria suscitada, é entre o candidato e a instituição que realizou o concurso".

PARECER CT/CFC Nº 21/04

Assunto: Esclarecimentos sobre a Obrigatoriedade da Consolidação das Demonstrações Contábeis das Empresas, Sociedades Anônimas de Capital Fechado, com Participação em Empresas Coligadas e Controladas.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessados: Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo e o Contador José Henrique C. Ramos

Data da aprovação: 18/06/04 Ata CFC Nº 859

Relator: Contador Hugo Rocha Braga

Consulta:

O Contador José Henrique C. Ramos solicita mais esclarecimentos sobre o assunto em referência, questionando se as empresas controladoras estão obrigadas a elaborar e publicar demonstrações contábeis consolidadas e, se estiverem, qual a base legal.

No dizer do interessado, "legislação fala em consolidação e publicação das demonstrações contábeis para empresas de Capital Aberto e/ou Grandes Corporações que tenham in-

vestimentos em outras empresas, Coligadas/Controladas, quando o Patrimônio Líquido da Controladora for igual ou superior a 30% nestes investimentos".

Por isso, pergunta "A Legislação é aplicável para as empresas Sociedades Anônimas de Capital Fechado nas condições expostas acima?".

Comentários:

A consolidação das demonstrações contábeis foi uma das importantes inovações introduzidas pela legislação das sociedades por ações (Lei nº 6.404/76), embora não seja obrigatória em todos os casos que envolvem sociedades controladoras e controladas.

A consolidação de balanços, como é normalmente conhecida, é adotada em outros países há muitos anos, porque a leitura de demonstrações contábeis não consolidadas de uma empresa que tenha investimentos relevantes em outras sociedades perde muito do seu significado, tendo em vista que essas demonstrações não fornecem elementos completos para o real conhecimento e entendimento da posição patrimonial e de resultados da empresa em sua totalidade e do volume das suas operações. Por isso que, somente por meio desta técnica, se pode conhecer a posição patrimonial da empresa controladora e das demais empresas do grupo.

O objetivo da consolidação é, portanto, apresentar aos usuários das demonstrações contábeis, principalmente os acionistas ou sócios e credores, e, também aos administradores, os resultados das operações e a posição patrimonial e de resultados da sociedade controladora e de suas controladas, como se elas fossem uma única entidade que tivesse uma ou mais filiais, departamentos ou divisões. Isso permite uma visão mais geral e abrangente e melhor compreensão do que a leitura de inúmeros balanços isolados de cada empresa.

A consolidação, de acordo com a lei das sociedades por ações, é obrigatória somente para:

- a) companhias abertas (art. 249, Lei nº 6.404/76) que tiverem mais 30% de seu patrimônio líquido representado por investimentos em sociedades controladas, devendo elaborar e divulgar, juntamente com suas demonstrações contábeis individuais, demonstrações consolidadas; e
- b) grupos de empresas que se constituírem formalmente em "grupos de sociedades" nos termos do Capítulo XXI da Lei nº 6.404/76, independentemente de serem ou não companhias abertas. É aplicável, inclusive, nos casos de sociedade de comando de grupo que não seja sociedade por ações.

É válido ressaltar ainda que além da lei das S/A, os conceitos e técnicas de consolidação das demonstrações contábeis estão disciplinadas na Instrução CVM Lei nº 247/96 e na NBC T 8 – Das Demonstrações Contábeis Consolidadas, aprovada pela Resolução CFC nº 937/02.

Dessa forma, é válido destacar que, apesar da Lei das S/A exigir a consolidação somente para as companhias abertas cujos investimentos em controladas forem superiores a 30% em relação ao Patrimônio Líquido da Controladora. A Instrução CVM nº 247/96 alterou este percentual, exigindo a consolidação para todas as companhias abertas independentemente da representatividade do investimento em relação ao Patrimônio Líquido da Controladora.

Parecer:

Embora a obrigatoriedade legal de elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas esteja restrita às situações enumeradas na lei societária, do ponto de vista técnico, é necessário que tais demonstrações sejam elaboradas e divulgadas, também, por empresas fechadas, tendo em vista o objetivo primordial de bem informar da contabilidade, em consonância com os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Por isso que, adotando um posicionamento forte a positivo a esse respeito, o Conselho Federal de Contabilidade, através da Resolução CFC nº 937/02, aprovou a NBC T 8 – Das Demonstrações Contábeis Consolidadas, onde recomenda a sua adoção pelas empresas, mesmo que fechadas, estimulando a sua administração e os seus profissionais responsáveis, principalmente o contador, a tomarem uma atitude pró-ativa elaborando e divulgando demonstrações contábeis consolidadas.

As demonstrações contábeis de uma empresa têm, como já dito anteriormente, objetivo maior prestar informações a seus usuários – administradores, acionistas ou sócios, credores etc – e não a finalidade restrita de somente atender à legislação.

Por tudo isso, independentemente de serem, para as empresas fechadas, obrigatórias ou não na legislação vigente, entendo que os contabilistas estão obrigados a elaborar demonstrações contábeis consolidadas, em cumprimento ao disposto NBC T 8, aprovada pela Resolução CFC nº 937/02.

Finalmente, como uma das principais finalidades da consulta, que é para efeito de participação em concorrências públicas, não há a menor dúvida sobre a necessidade de apresentação de demonstrações contábeis consolidadas da sociedade controladora, única forma de proporcionar aos órgãos interessados uma correta avaliação das situações patrimonial, financeira e dos resultados da empresa sob análise.

PARECER CT/CFC Nº 22/04

Assunto: Consulta sobre a Participação dos Profissionais de Contabilidade na Elaboração de Prestação de Contas pelos Partidos Políticos e/ou Candidatos.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessados: Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo e o Contabilista Ronivalter Lucato

Data da aprovação: 23/07/04 Ata CFC Nº 860

Relatora: Contadora Verônica Cunha de Souto Maior

Parecer:**Da Consulta:**

O Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo – CRCSP encaminhou correspondência a este egrégio Conselho Federal de Contabilidade, datada de 01/07/2003, onde

envia consulta apresentada pelo Contabilista Ronivalter Lucato que solicita informações sobre a participação do Contador na Prestação de Contas dos Partidos Políticos e/ou candidatos junto à Justiça Eleitoral.

O Consulente apresenta assim os seus questionamentos:

1. É obrigatória a participação do Contador na Prestação de Contas?
2. Quais as responsabilidades do Contador na Prestação de Contas?
3. É legal a cobrança de honorários para tais serviços?

Dos Comentários:

Face ao exposto, entendemos que mister se faz os seguintes esclarecimentos anteriores:

1. Os questionamentos apresentados pelo Consulente já foram matéria de outras consultas encaminhadas a este egrégio Conselho Federal de Contabilidade, conforme nos evidencia os Pareceres exarados pela Câmara Técnica deste Conselho Federal de Contabilidade, de emissão do Contador Daniel Salgueiro da Silva, em 27 de maio de 1996 e em 24 de outubro de 2000, bem como pela Conselheira Verônica Souto Maior, em 27/09/2002.
2. O Parecer, editado em 27/05/96, ressalta a inconsistência da Lei nº 9.100/95, que deixou de evidenciar a exigência de profissional da contabilidade para elaboração das prestações de contas dos candidatos às eleições de 1996, estabelecendo, entretanto, exigências de ordem técnica-contábil na prestação de contas de candidatos, tais como: plano de contas, informações financeiras e contábeis, demonstrações de origens e aplicações e recursos, ente outras, as quais são prerrogativas da classe contábil, conforme Decreto-Lei nº 9.295/46 e Resolução nº 560/83.

Nesse contexto, transcrevemos o entendimento do ilustre Contador Daniel Salgueiro da Silva, apresentado no Parecer nº 077/95:

" Isto posto, é recomendável que o Conselho Federal de Contabilidade além de desenvolver gestão perante os poderes constituídos para que se faça constar da regulamentação e normatização da Lei nº 9.100/95, a obrigatoriedade de utilização de profissionais habilitados perante os Conselhos Regionais de Contabilidade, e ainda desenvolva campanha de orientação junto aos partidos e candidatos, visando o seu amplo esclarecimento".

3. Por sua vez, o Parecer sob o nº 39/00, do mesmo Contador e Ex-Conselheiro deste Conselho Federal de Contabilidade, assim trata o assunto sobre a prestação de contas de comitês financeiros de partidos políticos nas eleições de 2000:

" No que diz respeito às formalidades de escrituração contábil, este Conselho Federal de Contabilidade, já se pronunciou oficialmente no sentido de que, estes trabalhos devem ser elaborados por Contabilista devidamente registrado no Conselho Regional de Contabilidade de sua jurisdição, com observância das Normas Brasileiras de Contabilidade e dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, o que inclui a necessária escrituração de Livros Diário e Razão". (grifo nosso)

4. Não obstante ao exposto, a legislação vigente (Lei nº 9.504/97), inclusive os atos normativos que regulamentam as eleições de 2002, tais como a Resolução TSE nº 20.987, de 21 de fevereiro de 2002 e Resolução TSE nº 21.118, de 06 de junho de 2002, que dispõem sobre a arrecadação e aplicação de recursos nas campanhas eleitorais e sobre prestação de contas nas eleições de 2002 e a constituição do comitê financeiro dos partidos políticos, a alteração do limite de gastos e o recebimento e processamento da prestação de contas nas eleições de 2002, respectivamente, continuam sem contemplar a obrigatoriedade de profissional contabilista para a elaboração de prestações de contas de campanhas eleitorais, quer sejam de candidatos ou de comitês financeiros dos partidos políticos.
5. Quanto ao aspecto da cobrança de honorários profissionais, entendemos que o referido trabalho, objeto da consulta, deve ser, como qualquer outro, objeto de remuneração, frente aos serviços prestados.

Citamos a seguir as referidas bases legais em vigor:

- § 1º do artigo 28 da Lei nº 9.504/97:
"As prestações de contas dos candidatos às eleições majoritárias serão feitas por intermédio do comitê financeiro, devendo ser acompanhadas dos extratos das contas bancárias referentes à movimentação dos recursos financeiros usados na campanha e da relação dos cheques recebidos, com a indicação dos respectivos números, valores e emitentes."
- § 2º do artigo 28 da Lei nº 9.504/97:
"As prestações de contas dos candidatos às eleições proporcionais serão feitas pelo comitê financeiro ou pelo próprio candidato"
- O artigo 24 da referida Resolução TSE nº 20.987/02, assim estabelece:
"As prestações de contas dos candidatos às eleições majoritárias serão elaboradas pelo/a candidato/a e encaminhadas, por intermédio do comitê financeiro, à Justiça Eleitoral (Lei nº 9.504/97, art. 28, § 1º)". (grifo nosso)
- O artigo 25 da mesma Resolução TSE nº 20.987/02, também estabelece:
"As prestações de contas dos candidatos às eleições proporcionais serão elaboradas pelos próprios candidatos, podendo ser encaminhadas, por intermédio do comitê financeiro, à Justiça Eleitoral (Lei nº 9.504/97, art. 28, § 2º)". (grifo nosso)

Das Conclusões:

Face o exposto, somos do entendimento de que é, ponto pacífico e incontestado, que a elaboração de prestação de contas de candidatos e comitês financeiros em campanhas eleitorais é atribuição exclusiva dos Profissionais de Contabilidade, cabendo, a este, a responsabilidade técnica inerente e, conseqüentemente, a realização dos serviços profissionais.

Dessa forma, somos de opinião que este Conselho Federal de Contabilidade deve além de desenvolver gestão perante os poderes constituídos para que, em processos eleitorais futuros, se façam constar da regulamentação a vigor, a obrigatoriedade de utilização de profissionais habilitados perante os Conselhos Regionais de Contabilidade na elaboração de prestação de contas de candidatos e comitês financeiros de partidos em

campanhas eleitorais, desenvolver junto aos partidos e candidatos, campanhas de orientação visando o seu amplo esclarecimento.

PARECER CT/CFC Nº 25/04

Assunto: Referente a modelos de balanço patrimonial e de balanço do resultado econômico previstos no novo Código Civil e à obrigatoriedade da realização de reunião ou assembléias de sócios em 2004 (Art. 1.072 e posteriores), em função do novo prazo concedido (até 11/01/2005) para a adequação dos atos constitutivos às normas do novo Código Civil.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessados: Conselho Regional de Contabilidade do Paraná – CRCPR e o Sincoeste – Sindicato dos Contadores e Técnicos em Contabilidade de Toledo e Região

Data da aprovação: 19/08/04 Ata CFC Nº 861

Relatora: Contadora Verônica Cunha de Souto Maior

Parecer:

Da Consulta:

O Conselho Regional de Contabilidade do Paraná – CRCPR, através de seu Presidente, Contador Maurício Fernando Cunha Smijntink, encaminhou a este egrégio Conselho Federal de Contabilidade correspondência datada de 07 de junho de 2004 através da qual envia consulta formulada pelo Sindicato dos Contadores Técnicos em Contabilidade de Toledo e Região – Sincoeste.

A correspondência encaminhada pelo Sincoeste - Sindicato dos Contadores Técnicos em Contabilidade de Toledo e Região foi assinada pelo seu Presidente Ivo Destefeni, que apresentou duas consultas solicitando orientações sobre as seguintes matérias:

1. Modelos de Balanço Patrimonial e de Balanço do Resultado Econômico previstos no novo Código Civil; e
2. Obrigatoriedade da realização de reunião ou assembléia de sócios no exercício de 2004, em função do novo prazo concedido para a adequação dos atos constitutivos das empresas, que passou a ser de 11 de janeiro de 2005.

Frente ao exposto, apresentaremos a presente consulta e, conseqüente análise e parecer, de forma segregada, a partir da seqüência dos assuntos consultados.

1. Consulta sobre Modelos de Balanço Patrimonial e de Balanço do Resultado Econômico Previstos no Novo Código Civil

O Consulente assim expressou o seu entendimento quanto aos novos modelos de demonstrações contábeis exigidos pelo novo Código Civil:

“Com o advento do novo Código Civil (Lei nº 10.406/2002), que entrou em vigor em 11 de Janeiro de 2003, faz-se necessária a utilização de demonstrações contábeis previstas nos art. 1.179 e/ou 1.189.

Em função de tal determinação, cabe a nós profissionais da contabilidade cumprir as determinações da referida Lei, porém, nos deparamos com total ausência de modelos, ainda que “sugestivos””. (grifo nosso)

O Consulente destaca ainda, ao longo da sua consulta, os artigos do Código Civil (Lei nº 10.406/02), que trazem a nova exigibilidade:

Art. 1.179:

§ 3º - “O empresário e a sociedade empresária **SÃO OBRIGADOS** a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a **levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico**”. (grifo nosso)

Art. 1.189:

“O balanço de resultado econômico, ou DEMONSTRAÇÃO DA CONTA DE LUCROS E PERDAS, acompanhada do balanço patrimonial e dele constarão crédito e débito, na forma da lei especial. (grifo nosso)

Após o exposto, o Consulente apresenta os seguintes questionamentos:

- 1) *Até quando podemos emitir as Demonstrações Contábeis previstas na Resolução CFC nº 686/90, notadamente a DRE – Demonstração do Resultado do Exercício (que será substituída pelo Balanço de Resultado Econômico ou pela Demonstração da Conta de Lucros e Perdas)? (grifo nosso)*
- 2) *Este Conselho já expediu Resolução padronizando as demonstrações referidas no já citado artigo?*

Comentários e Emissão de Opinião:

O artigo 1.189 da Lei nº 10.406/2002 estabelece que o “*balanço de resultado econômico, ou demonstração de lucros e perdas, acompanhará o balanço patrimonial e dele constarão os créditos e débitos, na forma da lei especial*”.

A Resolução CFC nº 686/90, por sua vez, estabelece não só o Balanço Patrimonial, mas todas as demonstrações contábeis a serem elaboradas pelas empresas ao final de cada exercício social.

O Conselho Federal de Contabilidade frente aos referidos artigos do novo Código

Civil, ou seja, diante da “criação” e “ressuscitação” legal (a partir da edição e vigência do novo Código Civil) das figuras do “Balanço de Resultado Econômico” e da “Demonstração de Lucros e Perdas” enveredou diversos esforços no sentido de provocar a promoção das devidas alterações (na verdade correções) na atual redação do referido artigo da Lei nº 10.406/02, bem como de todos os demais artigos que tratam sobre matéria contábil, culminando com a apresentação de Projeto de Lei, encaminhado ao Congresso Nacional, com o objetivo de promover a revogação dos referidos artigos, com a devida propositura de redação fazendo uso de termos e conceitos técnicos corretos, além da apresentação das justificativas técnicas referentes.

Nesse contexto transcrevemos, a seguir, a redação sugerida no Projeto de Lei apresentado pelo Conselho Federal de Contabilidade, para o referido artigo, alvo da presente consulta e questionamento.

Art. 1.179: “O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a elaborar, anualmente, as demonstrações contábeis requeridas pela legislação societária, em conformidade com as Normas Brasileiras de Contabilidade”. (grifo nosso)

2. Consulta sobre a obrigatoriedade da realização de reunião ou assembléia de sócios no exercício de 2004, em função do novo prazo concedido para a adequação dos atos constitutivos que passou a ser em 11 de janeiro de 2005

Tendo em vista o início da vigência do novo Código Civil (Lei nº 10.406/02) em 11/01/03, as empresas constituídas com base na legislação anterior se viram obrigadas a se adequar à nova lei até 11/01/04. Todavia, com a concessão do novo prazo para esta adequação, que passou a ser de 11/01/05, diversas dúvidas quanto à correta aplicação da referida lei passaram a ser tema de várias consultas encaminhadas a este egrégio Conselho Federal de Contabilidade.

Nesse contexto, o Consultante apresenta os seguintes questionamentos:

- 1º) Posteriormente, através da Lei nº 10.838/2004, o prazo para a referida adequação foi prorrogado para 11/01/2005. Em função de tal prorrogação, se as empresas estão obrigadas a realizar em 2004, referente as demonstrações levantadas em 31/12/2003, a “assembléia” ou “reunião” cf. determina o inciso “I” do art. 1.078, da Lei nº 10.406/02?

Art. 1.078: A assembléia dos sócios deve realizar-se ao menos uma vez por ano, nos quatro meses seguintes à terminação do exercício social, com o objetivo de:

- I – tomar as contas dos administradores e deliberar sobre o balanço patrimonial e o de resultado econômico.

Comentários e Emissão de Opinião:

É válido ressaltar que podem existir duas situações, a saber:

- a) A empresa já adaptou o seu contrato social à Lei nº 10.406/02.

Neste caso, é cláusula contratual a realização da assembléia ou reunião dos sócios, e, dessa forma, entendemos ser obrigatória. Por outro lado, não existe na legislação vigente qualquer punição para o não cumprimento dessa obrigação (da mesma forma que na Lei nº 6.404/76 existem companhias que ficam diversos anos sem aprovar as contas, ou seja, sem realizar a AGO). No entanto, por ser dispositivo legal já incorporado ao contrato social, as repartições públicas, instituições financeiras e demais interessados podem exigir o seu cumprimento.

b) A empresa não adaptou, ainda, o contrato social. Neste caso entendemos que não há a obrigatoriedade, face a não incorporação do dispositivo legal ao contrato social; não incorporação essa em conformidade com a legislação vigente.

2º) O art. 1.072, § 3º da Lei nº 10.406/02 diz: “A reunião ou a assembléia tornam-se dispensáveis quando todos os sócios decidirem, por escrito, sobre a matéria que seria objeto delas”.

a) A assinatura de **todos os sócios** nas Demonstrações Contábeis previstas no art. 1º da Resolução CFC nº 686/90 é o suficiente para atender este dispositivo?

Comentários e Emissão de Opinião:

No nosso entendimento o artigo 1º da Resolução CFC nº 686/90 não trata da assinatura de todos os sócios nas demonstrações contábeis. Independente deste fato, o que a lei permite é a dispensa da realização da assembléia ou a reunião, mas não da deliberação dos sócios (vide Inciso I do art. 1.071).

Assim, entendemos que a assinatura de todos os sócios nas demonstrações contábeis não supre a exigência legal, visto que, mesmo que não seja realizada a assembléia ou a reunião, deve ser elaborada por escrito e assinada por todos os sócios (já que decidiram por escrito) a deliberação aprovando as contas, e ser registrada no Registro Público das Empresas Mercantis, a cargo das Juntas Comerciais.

b) Em caso afirmativo, nenhum documento (ata) será lavrado e, por consequência, nenhum documento será averbado no Registro Público de Empresas Mercantis, nos 20 dias após a reunião, em atendimento ao art. 1.075, § 2º?

Art. 1.075:

§ 2º - “Cópia da ata autenticada pelos administradores, ou pela mesma, será, nos vinte dias subsequentes à reunião, apresentada ao Registro das Empresas para arquivamento”

Comentários e Emissão de Opinião:

Não aplicável, pela resposta ao item a.

3º) O extrato da ata, lavrada na reunião ou assembléia, pode ser anexado ao Livro Diário, na seqüência das demonstrações previstas pela Resolução CFC nº 686/90, mesmo não tendo previsão legal para tal?

Art. 1.075:

§ 1º - “Dos trabalhos e deliberações será lavrada, no livro de atas da assembléia, ata assinada pelos membros da mesa e por todos os sócios participantes da reunião, quanto bastantes à validade das deliberações, mas sem prejuízo dos que queiram assiná-la”.

Comentários e Emissão de Opinião:

Somos do entendimento que o aspecto temporal não permite a adoção dessa prática, haja vista que as demonstrações contábeis devem ser elaboradas ao término do exercício social (31 de dezembro), enquanto que a aprovação das contas poderá ser feita até o final do quarto mês subsequente ao término do referido exercício social.

Quanto a falta de previsão legal, não entendemos ser um problema, mesmo porque tal documento (no caso o extrato da ata), se fosse o caso, seria anexado após o termo de encerramento do Livro Diário, não fazendo, portanto, parte do Livro Diário.

PARECER CT/CFC Nº 27/04

Assunto: Esclarecimentos sobre a Aplicabilidade da NBC T 10. 5 – Entidades Imobiliárias e o seu Alinhamento com a Legislação Fiscal Vigente.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessado: Conselho Regional de Contabilidade da Paraíba – CRCPB e o Contabilista Daniel Ferreira da Silva

Data da aprovação: 16/09/04 Ata CFC Nº 862

Relatora: Contadora Verônica Cunha de Souto Maior

Parecer:

Da Consulta:

O Conselho Regional de Contabilidade da Paraíba – CRCPB, através de seu Presidente, Contador José Edinaldo de Lima, encaminhou a este egrégio Conselho Federal de Contabilidade correspondência datada de 28 de julho de 2004 através da qual envia consulta formulada pelo Contabilista Daniel Ferreira da Silva em 20 de julho de 2004.

A correspondência encaminhada pelo Contabilista interessado, Daniel Ferreira da Silva, versa sobre a aplicabilidade da NBC T 10.5 – Entidades Imobiliárias de forma harmônica à legislação fiscal vigente, onde o mesmo faz as seguintes observações à luz do seu entendimento técnico:

“A norma estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação de registro das variações patrimoniais e de escrituração das demonstrações contábeis. Conceitua amplamente as Entidades Imobiliárias, definindo seu objeto, etc.

...

No item 10.5.5.5 ficou estabelecido o conceito de RECONHECIMENTO DA RECEITA

com fundamento na doutrina contábil universalmente reconhecida para o caso. O título translativo cujo objeto e transmissão de direitos possui o mesmo sentido de título aquisitivo, se perfectualiza gerando para o adquirente direito erga omnes.

Na ocorrência de cláusula suspensiva do título translativo que condicione a sua efetivação a receita só deve ser reconhecida quando da eliminação daquele fator condicionante.

Reconhece ainda que os recebimentos ocorridos antes do momento determinado pela norma devem ser registrados como adiantamento de cliente no passivo circulante ou exigível a longo prazo."

Após as considerações acima transcritas, o Consulente apresenta os seguintes questionamentos:

"Considerando todos os fatos acima narrados, formula-se a seguinte questão:

... está absolutamente correta a contabilização das entidades imobiliárias pela aplicação da presente norma?

...como conciliar a norma contábil com a exigência da Receita Federal que impõe aos seus contribuintes a contabilização da receita ainda não ganha como receita antecipada e, portanto, classificada no Resultado de Exercício Futuro deveras indevida?

Exigência contida na IN 84 de 20 de dezembro de 1979 com alterações na IN 23 de 25/03/1983 e IN 67 de 21/04/88". (grifo nosso)

O Consulente apresenta ainda as seguintes justificativas e argumentações técnicas:

"A doutrina predominante classificada no grupo Resultado de Exercícios Futuros apenas os valores recebidos antecipadamente que venham a afetar os resultados de exercícios futuros. As sociedades que mais têm utilizado do grupo resultados futuros são as que desenvolvem atividades de compra e venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis. Isso se deve principalmente à legislação do Imposto de Renda, que estabelece uma espécie de regime de Caixa no registro das receitas relacionadas às atividades imobiliárias. De um modo geral, o Imposto de Renda determina que as receitas dessas atividades devem ser computadas no período em que haja o seu recebimento, independentemente da data de conclusão ou mesmo da entrega do bem." (grifo nosso)

Dos Esclarecimentos e Comentários:

Frente ao exposto e, face aos questionamentos apresentados pelo Consulente, mister se faz trazer os seguintes esclarecimentos e comentários:

1. A Norma Brasileira de Contabilidade Técnica – NBC T 10.5 – Entidades Imobiliárias, em seu item 10.5.1.1 estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registro das variações patrimoniais e de estruturação das demonstrações contábeis e as informações mínimas a serem divulgadas em notas explicativas para as entidades imobiliárias.
2. O item 10.5.1.2 da referida Norma define o que são Entidades Imobiliárias: "... são aquelas que têm como objeto uma ou mais das seguintes atividades exercidas em parceria ou não:

- a) compra e venda de direitos reais sobre imóveis;
 - b) incorporação em terreno próprio ou em terreno de terceiros;
 - c) loteamento de terrenos em áreas próprias ou em áreas de terceiros;
 - d) intermediação na compra ou venda de direitos reais sobre imóveis;
 - e) administração de imóveis; e
 - f) locação de móveis”.
3. A mesma NBC T 10.5, em seu item 10.5.1.3 estabelece que: “*Aplicam-se às entidades imobiliárias os Princípios Fundamentais de Contabilidade bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade e as suas Interpretações e Comunicados Técnicos, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade*”.
 4. O item 10.5.2 Registro Contábil da NBC T 10.5, subitem 10.5.2.1, estabelece que as receitas, custos e despesas devem ser registrados contabilmente, com observância, em especial, aos Princípios da Oportunidade e da Competência.
 5. Por sua vez, o subitem 10.5.2.2 determina que: “*Nas atividades de compra e venda de direitos reais sobre imóveis, a receita deve ser reconhecida no momento da assinatura do título translativo (instrumento particular de compra e venda), independentemente do recebimento do valor contratado*”. (grifo nosso)
 6. Esse mesmo critério de reconhecimento da receita, segundo o subitem 10.5.2.2.1 da NBC T 10.5, também é aplicável às atividades de incorporação e loteamento – quer em terreno próprio ou de terceiros.
 7. A Lei das S/A, em seu artigo 187, § 1º estabelece que: “*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*”. (grifo nosso)
 8. Por outro lado, ao analisar sob a ótica fiscal, o Regulamento do Imposto de Renda – RIR estabelece que nas vendas a prazo, ou em prestações, com pagamento após o término do ano-calendário da venda, as empresas que desenvolvam as atividades de compra e venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis poderão reconhecer o lucro bruto das operações, para efeito de determinação do lucro líquido e real, nas contas de resultado de cada período-base **proporcionalmente à receita da venda recebida**, observadas as normas do DL nº 1.598/77 e IN´s nº 84/79, 23/83, 67/88 e 93/97.
 9. É válido ressaltar ainda, que existem decisões dos diversos processos de consultas formulados à Secretaria da Receita Federal - SRF em que as pessoas jurídicas que explorem atividades imobiliárias, loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados a venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, deverão considerar como receita bruta o montante recebido, relativo às unidades imobiliárias vendidas.

10. É válido ressaltar ainda, que a legislação fiscal em vigência faz distinção em relação as seguintes operações:

- a) Venda à vista de unidade concluída;
- b) Venda à vista de unidade não concluída;
- c) Venda a prazo ou a prestação de unidade concluída; e
- d) Venda a prazo ou a prestação de unidade não concluída.

Nos dois primeiros tipos de operação (itens a e b), o lucro bruto deve ser apurado e reconhecido, no resultado do período-base, na data em que se efetivar a transação. Nas operações do item b, a empresa poderá optar ainda por diferentes critérios para tratamento dos custos a incorrer para conclusão da unidade, ou seja, considerando a previsão dos custos do imóvel vendido ou considerar o custo orçado. É válido ressaltar, entretanto, que nos dois casos a receita é reconhecida pelo recebimento.

Para a situação da venda a prazo ou a prestação de unidade concluída tem-se também diferentes critérios a serem aplicados. Se o preço contratado for recebido no próprio exercício social da venda, o lucro bruto deverá ser reconhecido na data em que se efetivar a transação. Caso contrário, ou seja, se o preço contratado – para ser recebido parcial ou totalmente – após o período-base da venda, o lucro bruto poderá, para efeito de determinação do lucro real, ser reconhecido nas contas de resultado de cada período-base proporcionalmente à receita recebida, através da utilização de contas do grupo de Resultados de Exercícios Futuros.

Por fim, no caso da venda a prazo ou a prestação de unidade não concluída, a empresa poderá – optando em não considerar a previsão de custos – e sendo o preço contratado para ser recebido dentro do período-base da venda da unidade, as apurações e apropriações de custo e reconhecimento de lucro bruto serão feitas de forma análoga às transações de venda à vista de unidade não concluída, quando a empresa não considera o registro dos custos orçados do imóvel vendido. Optando, todavia, em considerar os custos orçados e o recebimento do preço for dentro do exercício social da venda devem ser adotados os mesmos procedimentos previstos para as transações de venda à vista de unidade não concluída, quando a empresa preferir considerar o registro dos custos orçados.

Das Conclusões e Emissão de Opinião:

1. É incontestável que as disposições previstas no DL nº 1.598/77 e nas Instruções Normativas emitidas pela SRF retromencionadas, trazem benefícios fiscais às empresas imobiliárias, uma vez que lhes permitem postergar o pagamento dos tributos federais, quando da realização de vendas a prazo ou a prestação.
2. Por outro lado, não há o que se discutir quanto ao fato da referida legislação fiscal preconizar o uso de procedimentos inadequados à luz da teoria da contabilidade, face a não observância aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e à legislação societária vigente, haja vista que as referidas normas fiscais, ao concederem às empresas imobiliárias o benefício fiscal de postergação do paga-

mento dos tributos federais (pelo reconhecimento das receitas de acordo com o seu recebimento), estão não conformes com o que preceitua o Princípio da Competência e da Oportunidade.

3. Essa apropriação de resultado nas vendas a prestação em função de seu recebimento, ou seja, a alocação, como o fisco exige, do resultado proporcionalmente ao recebimento, não é compatível com a boa técnica contábil.
4. À luz da teoria da contabilidade, o correto, quando se vende com longo tempo para executar a obra, não é se apurar o resultado no ato do contrato (que é mera intenção, apesar de sua validade jurídica, todavia, economicamente nada ainda foi construído e transferido e, portanto, de fato não se obteve nenhum lucro), não é também na entrega final, muito menos, nos recebimentos das parcelas, mas sim, quando a empresa cumpre com a fase economicamente mais importante de seu processo de geração de riqueza, que é a execução do contrato. Assim, nas vendas de bens por construir ou acabar a longo prazo, o resultado deve ser apropriado durante sua construção.
5. Dessa forma, pode-se inferir que, apesar da Instrução Normativa nº 84/79 (e alterações posteriores) emitida pela SRF trazer benefícios fiscais para as empresas imobiliárias, além de tecnicamente incorreta do ponto de vista dos princípios contábeis, está em desacordo com a Lei das S/A.
6. Isto posto, somos de opinião de que não há – face ao que está estabelecido nas referidas Instruções Normativas editadas pela SRF – como se fazer um alinhamento dos citados procedimentos fiscais com os Princípios Contábeis e com as Normas Brasileiras de Contabilidade, haja vista que só é facultado o benefício fiscal, por ela conferido, às empresas imobiliárias que mantêm os procedimentos por ela descritos nos seus registros contábeis, sob pena de nulidade do benefício fiscal conferido.

PARECER CT/CFC Nº 28/04

Assunto: Esclarecimentos sobre a Obrigatoriedade de Registro do Livro Diário dos Órgãos Públicos.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade.

Interessado: Conselho Regional de Contabilidade de Pernambuco – CRCPE e o Contabilista Daniel Barbosa

Data da aprovação: 16/09/04 Ata CFC Nº 862

Relatora: Contadora Verônica Cunha de Souto Maior

Parecer:

Das Considerações Iniciais:

O Contabilista Daniel Barbosa, com registro no Conselho Regional de Contabilidade de Pernambuco – CRC/PE, enviou diretamente à Câmara Técnica deste egrégio Conselho Federal de Contabilidade, através de correio eletrônico, consulta sobre a existência de ato normativo, ou legal, que regulamente a obrigatoriedade do registro do Livro Diário dos Órgãos Públicos.

Do Procedimento Adotado:

Tendo em vista a especificidade da consulta apresentada na matéria contabilidade governamental, foi procedimento da Coordenação Técnica deste Conselho Federal de Contabilidade, sob orientação do Vice-Presidente Técnico, Contador Irineu De Mula, solicitar a emissão de opinião ao Contador Isaltino Alves da Cruz, Membro e Coordenador do Grupo de Estudo voltado para a Área Pública.

Da Análise e Emissão de Opinião:

Desta forma, apresentamos a seguir a opinião exarada pelo referido Contador, a qual referendamos na íntegra:

“A REFERÊNCIA

1. Fazemos referência ao correio eletrônico, de 23 de junho de 2004, encaminhando por essa Coordenadoria de Assuntos Técnicos no dia 23 de junho de 2004, solicitando parecer sobre a consulta dirigida ao CFC pelo Sr. Daniel Barbosa, utilizando o mesmo meio de comunicação.

A CONSULTA

2. O consulente Daniel Barbosa, endereço eletrônico “danielbarbosa@cespam.com.br” faz a seguinte consulta:
*“No Estado de Pernambuco os fiscais do Conselho regional, estão notificando os órgãos públicos sobre o não registro do Livro Diário Geral em órgão competente e esses mesmos fiscais desconhecem a diferenciação da legislação entre órgãos públicos e privados. Conforme resolução CFC, uma empresa privada deve registrar seu diário na Junta Comercial de seu estado.
 Entretanto, como um órgão público não é um “comércio” não cabe registro na junta. Sendo assim,
 Qual o órgão competente que deve ser registrado o diário Geral dos órgãos públicos???*
Certo de vossa compreensão e retorno.”

O DIÁRIO CONTÁBIL

3. O Livro Diário é a logomarca contábil resultante da primeira sistematização da contabilidade que a história revela sendo o segundo livro mercantil dos três descritos no “Tractatus de Computis et Sripturis”, parte integrante da obra de Luca Pacioli, “Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalitá”, pu-

blicada em Veneza, Itália, no ano de 1494. Os três livros mercantis basilares, sistematizados na referida obra, são o inventário, o diário e o razão.

4. A partir de então, o “Livro Diário” passou a ser sinônimo de contabilidade por partidas dobradas. Contabilizar é registrar operações de forma sistemática para atender necessidades gerenciais e exigências legais, fiscais, em virtude da aplicação de princípios, regras e procedimentos contábeis sistematizados nos últimos 500 anos.
5. Sob o enfoque da necessidade gerencial ou das exigências legais e fiscais, o livro diário destaca-se, evidentemente, pela imposição fiscal ou por força da lei da escrituração contábil, e, conseqüentemente, do Diário e seu registro em órgão público competente.

O DIÁRIO CONTÁBIL NO SETOR PRIVADO

6. No âmbito do setor privado, especificamente para as entidades com fins lucrativos, o “Livro Diário” é exigido para a escrituração contábil e seu registro em órgão competente é condição legal e fiscal como elemento de prova.
7. A exigência legal do Diário é conhecida a partir do Código Comercial – Lei 556, de 25/06/1850, tanto para sua escrituração quanto autenticação. Quanto a utilização, o Decreto-Lei 486/69 estabelece e o Decreto 64.576/69 regulamenta. Estes dispositivos legais evidenciam que se os empresários não tiverem os livros obrigatórios escriturados corretamente, a eventual falência será considerada fraudulenta e o “Livro Diário” é o instrumento de prova em juízo, perante a qualquer entidade.
8. A exigência fiscal ainda impõe, além do Diário o Razão, tendo em vista a importância dos aspectos de controle, coerência e confiabilidade.

O DIÁRIO CONTÁBIL NO SETOR PÚBLICO

9. No âmbito do setor público o Livro Diário tornou-se obrigatório com o Alvará de D. João VI, de 28 de junho de 1808, conforme inciso II, do Título II, assim descrito:

“II. Portanto haverá em cada uma das Contadorias Geraes um Diario, um Livro Mestre, e um Memorial ou Borrador, além de mais um Livro auxiliar ou de Contas Correntes para cada um dos rendimentos das Estações de Arrecadação, Recebedorias, Thesourarias, Contratos ou Administrações da minha Real Fazenda. E isto para que sem delongas se veja, logo que se precisar, o estado da conta de cada um dos devedores ou exactores das rendas da minha Coroa e fundos publicos.”
10. Em 1873, o Decreto 5.245, de 05 de abril, fez alterações nos regulamentos do Tesouro Nacional e Tesourarias da Fazenda, entre as quais aboliu as escriturações, a limpo, dos Diários e livros Mestres (razão), mandando, porém, que a mesma fosse feita com asseio em borradores.
11. Edmond de Granges criou variante do método de partidas dobradas, fundindo o Diário e o Razão, chamando a essa forma de diário-razão, conhecido posteriormente por método americano, devido ao seu largo uso na América do Norte, mais fortemente em operações comerciais.
12. No I Congresso Brasileiro de Contabilidade, em 1924, o professor J. F. Moraes Junior de-

fendeu a tese de que o uso do Diário-Razão somente terá valor, como elemento científico, quando puder ser reconhecida a Teoria das Cinco Contas Gerais, de Edmond de Granges. Desta forma, não foi mais inserido o Diário nas leis governamentais posteriores.

13. O Decreto n.º 15.783, de 08 de novembro de 1922, denominado de “Regulamento de contabilidade”, apesar de regulamentar a utilização do método das partidas dobradas, não o fez para o Diário, apesar de não se conceber um sem o outro pelas regras sistematizadas desde 1.494, com a publicação da obra de Luca Pacioli.
14. Os Livros regulamentados pelo referido decreto são:

Livros Folha, artigos 316 a 360 – um livro para cada exercício para registro de pagamento de pessoal;

Livro-Razão de Recibos artigos 186 a 191 – para controle de arrecadação e dos agentes arrecadadores;

Livros-Razões, art. 238 – para conhecimentos relativos à prestação de serviços e de pedidos de materiais.

Livros de Registro Cronológicos, art. 299 – para controle de vencimentos de prazos das contas pelos responsáveis;

Livros Contas Correntes, artigos 457,838 e 844 – para controle das contas correntes individuais de credores e de resíduos passivos de exercícios anteriores, de responsáveis por bens móveis da União, de entradas e saídas do material de usinas e oficinas do Estado e de contas correntes individuais de cada responsável;

Livros-Caixas, art. 7º, parágrafo único – para registros de entradas e saídas de acordo com as normas em vigor.

15. A Lei 4.320, de 17 de março de 1964, manteve a utilização do método das partidas dobradas e estabeleceu regras analíticas para a contabilidade de todos os sistemas, tornando sem efeito os livros exigidos pelo Regulamento de Contabilidade de 1922.
16. Os artigos 85 a 89, 93, 94, 97, 98 e 99 evidenciam a necessidade de registros contábeis analíticos, apesar de não mencionar o Diário, as regras descritas devem ser refletidas pelo Diário e o Razão.

A Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, da mesma forma, dispõe sobre a necessidade de registros contábeis analíticos e a evidenciação do patrimônio líquido e sua trajetória no tempo, apesar do inciso III § 2º, do art. 4º, de não mencionar o DIÁRIO, as regras descritas devem ser refletidas pelo Diário e Razão.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

18. Considerando que a primeira sistematização contábil divulgada por meio da obra de Luca Pacioli que associou a utilização do método das partidas dobradas mediante registro em forma de Diário e, por isso, não se refere ao método sem referir em Diário e vice-versa;
19. Considerando a regulamentação pelo Setor Público, do método das partidas dobradas desde 1808 e sua manutenção até os dias de hoje;

20. Considerando o disposto na Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993, o Princípio da Entidade é aplicável a todas entidades, incluindo as do Setor Público.
21. Considerando o disposto na Resolução CFC nº 563, de 28 de outubro de 1983, no que se refere a obrigatoriedade de utilização do “Diário e do Razão”, bem como, do respectivo registro do “Livro Diário” em órgão público competente, de acordo com a legislação vigente.

O PARECER

22. A Contabilidade Aplicada à Administração Pública está obrigada a escriturar os livros “Diário e o Razão” em virtude da utilização do método das partidas dobradas e, conseqüentemente, estarem abrangidas pelas Resoluções do CFC N° 750, de 29 de dezembro de 1993 e nº 563, de 28 de outubro de 1983; e
23. A Contabilidade Aplicada à Administração Pública não está obrigada a registrar o “Diário” em nenhum órgão competente em virtude da inexistência de lei específica. Entretanto, deverá mantê-lo disponível à disposição da fiscalização pelo período estabelecido de acordo com a legislação pertinente.

PARECER CT/CFC N° 29/04

Assunto: Consulta sobre a guarda e abandono, pelos clientes, da documentação nas Organizações Contábeis.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessado: Conselho Regional de Contabilidade de Rondônia – CRCRO e o Técnico em Contabilidade Edivo Costa Rocha

Data da aprovação: 16/09/04 Ata CFC N° 862

Relatora: Contadora Verônica Cunha de Souto Maior

Parecer:

O Conselho Regional de Contabilidade de Rondônia – CRCRO, enviou em 21/07/04, através de seu Presidente, Contador João Altair Caetano dos Santos, a este egrégio Conselho Federal de Contabilidade, consulta encaminhada pelo Técnico em Contabilidade Edivo Costa Rocha, sobre a guarda e abandono, pelos clientes, da documentação nas Organizações Contábeis.

Do Procedimento Adotado:

Tendo em vista a especificidade da consulta apresentada, foi procedimento desta Conselheira, sob orientação do Vice-Presidente Técnico, Contador Irineu De Mula, solicitar a emissão de opinião ao Conselheiro Mauro Manoel Nóbrega, Coordenador Adjunto da Câmara de Registro e Fiscalização.

Da Análise e Emissão de Opinião:

Desta forma, apresentamos a seguir a opinião exarada pelo referido Conselheiro, a qual referendamos na íntegra:

“A título de consulta, aporta a questão formulada pelo Técnico em Contabilidade acima citado. Trata-se de fato corriqueiro em Organização Contábil onde o cliente simplesmente abandona sua empresa e, conseqüentemente inibe o relacionamento com o profissional responsável técnico.

Num repente, em prazo dos mais variados possíveis, “reaparece” arvorando-se no direito de exigir que o profissional, no tempo medido de sua latência, tenha mantido regular escrituração assim como tenha cumprido com todas as obrigações acessórias. Indaga o procedimento em casos tais.

Em apertada síntese é o mérito do tema em comento.

Nosso parecer:

É tradição no relacionamento empresa x escritório de contabilidade, o tácito ajuste, entre outros, no sentido de que os livros e todos os demais documentos, fiquem no espaço físico da Organização Contábil tutelados pelo Contabilista.

Não deveria.

No entanto, como já colacionado, a tradição fez com que o procedimento se tornasse regra admitido inclusive, pelo Fisco. Tanto que, ao embrionar um procedimento fiscalizatório, o agente fiscal se dirige ao Escritório primeiro para, depois, se o caso comportar, chegar até a empresa.

Neste diapasão, por tantos motivos, abruptamente “desaparece” o cliente. Cala-se o relacionamento com o escritório e, por conseqüência, também “desaparece” o pagamento de honorários.

Como não há o procedimento de baixa, o fisco não tem conhecimento da desativação da empresa e, o inatendimento das obrigações acessórias, atira-a no campo dos “omissos” com nefastos reflexos.

Especificamente no que tange a Receita Federal. Sabemos que a ausência do ajuste anual - DIPJ – atinge não só o CNPJ da dita empresa como reflete no CPF do titular ou dos componentes do quadro societário.

O bloqueio ou eventual restrição no CPF faz cessar a vacância e, agora, o cliente “reaparece”.

As reações são, também, das mais variadas. Alguns, poucos na verdade, entendem que o corte nas relações tem sua vontade como causa e aceita as pacíficas explicações do profissional. Outros se comportam exatamente nos termos da consulta. Exigem que nos, por exemplo, 05 (cinco) anos de sumiço, a escrituração contábil de sua empresa tenha sido honrada pelo Contabilista assim como cumpridas todas as obrigações. Acenam com a responsabilidade ao profissional às eventuais multas e outros encargos.

Estes últimos, quando não atendidos, buscam guarida juntos aos Conselhos de Contabilidade, Sindicatos da Classe, Procons, Autoridade Policial, no Juizado Especial Cível entre outros.

Caberá, nestes casos, ao Contabilista humilde e pacientemente mostrar à autoridade a inexistência de sua culpa através de asseverados documentos.

No entanto, vem a grande indagação. Os documentos da empresa, inobstante a quebra do ajuste verbal, continua na organização, com o ônus depositado ao Contabilista.

Em boa oportunidade o Código de Ética dos Contabilistas mereceu reforma em seu Artigo 6º, através da RESOLUÇÃO CFC 942/2002 onde ficou assim escrito:

“ O Contabilista deve fixar previamente o valor dos serviços, por contrato escrito, considerados os elementos seguinte:” (negrito nosso)

A compulsoriedade de contratar por escrito não atinge só e unicamente, como fator de proteção o valor dos honorários. Neste instrumento, são inseridas as cláusulas do ajuste que, deixando de ser verbal ou tácito, escancara todos os direitos e todas as obrigações dos contratantes. Aqui é o momento de se estabelecer expressamente o procedimento em casos como tais da presente consulta.

São os motivos pelos quais, qualquer uma das partes poderá considerar rescindido o contrato desaparecendo, quando for o caso, a figura de depositário dos documentos.

São ações direcionadas para o presente e o futuro.

No caso presente, o assunto já está consolidado sem que tenha havido expressa previsão para o caso.

Temos que considerar, duas hipóteses.

Uma: *quando o titular ou os componentes do quadro societário tem paradeiro conhecido do Contabilista. Aqui basta uma notificação, denunciando o contrato verbal ou tácito colocando os livros e documentos à disposição para retirada, dentro de um determinado prazo. Digno de se registrar que, enquanto não atingir o dito prazo, a obrigação da assistência continua.*

Ultimado o prazo e inatendida a notificação, na exata medida da cautela poderá o Contabilista tomar a iniciativa da entrega no local conhecido.

Em ambos os casos, a entrega deverá ser contra recibo com a clara descrição daquilo que está se desfazendo.

Doas: *quando se desconhece por completo o paradeiro.*

Aqui deverá o Contabilista valer-se de publicações em jornais de grande circulação do local e, até, da região. Claro que onera. No entanto, tal encargo no final se apresentará como um real e produtivo investimento.

Para todas as situações, poderá o Contabilista promover a comunicação aos órgãos fiscalizadores, que entre ele e a citada empresa, cessou o ajuste não sendo mais, portanto, o seu responsável técnico.

Não se trata, pois, de denúncia. É que, perante a Receita Federal, por exemplo, junto ao CNPJ está definido o nome do Contabilista com a indicação da responsabilidade técnica. É esta comunicação que nos referimos.

É procedimento conhecido em alguns locais, a presença do Contabilista, junto à autoridade Policial pedindo o registro do ocorrido à título de “preservação de direitos”.

Enfim, no resguardo de qualquer procedimento contrário, o profissional deverá comprovar, pelos meios aqui delineados ou outros que a iniciativa determinar, que buscou a rescisão contratual assim como e principalmente, a devolução de todos os livros e documentos que detinha na condição de depositário.

PARECER CT/CFC Nº 35/04

Assunto: Esclarecimentos sobre Prerrogativa Profissional descrita no Item 8, Art. 5º da Resolução nº CFC 560/83.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessados: Ernst & Young Assessoria Contábil e Empresarial S/S

Data da aprovação: 19/11/04 Ata CFC Nº 864

Relatora: Contadora Verônica Cunha de Souto Maior

Parecer:

A Empresa Ernst & Young Assessoria Contábil e Empresarial S/S através do seus sócios responsáveis encaminhou a este egrégio Conselho Federal de Contabilidade, correspondência, datada em 08 de setembro de 2004, referente a consulta sobre o exercício regular das atividades profissionais compartilhadas previstas no item 8 do art. 5º da Resolução nº 560 editada pelo Conselho Federal de Contabilidade, em 28 de outubro de 1983.

A Empresa Consulente antes de apresentar os seus questionamentos, tece os seguintes comentários:

"Durante reuniões de trabalho, às vezes nos deparamos com questionamentos de nossos clientes e seus assessores jurídicos externos sobre as atribuições profissionais do CONTADOR especificamente no que tange a prestação de serviços profissionais, envolvendo a concepção, redação e encaminhamento ao registro público de contratos, alterações contratuais, atas e estatutos, bem como outros atos das sociedades simples ou empresariais (referidas anteriormente como sociedades civis e comerciais). (grifo nosso)

Nosso entendimento é que os serviços profissionais referidos acima não são prerrogativas apenas da profissão do CONTADOR, podendo ser consideradas atividades compartilhadas, uma vez que outras profissões (i.e advogados) também têm essa prerrogativa.

Este entendimento fundamenta-se no Item 8, artigo 5º da RESOLUÇÃO Nº 560 de 28 de outubro de 1983 que dispõe sobre as atividades compartilhadas, ou então vejamos:

Art. 5º – Consideram-se atividades compartilhadas, aquelas cujo exercício é prerrogativa também (grifo nosso) de outras profissões, entre as quais:

...

8 – concepção, redação e encaminhamento ao Registro Público de contratos, alterações contratuais, atas e estatutos, bem como outros atos das sociedades civis e comerciais;"

Continua ainda, a Empresa Consulente:

"O CONTADOR tem a prerrogativa de exercer, profissionalmente, as atividades circunscritas no Item 8 da citada resolução, conforme acima, assim como também tem esta prerrogativa a profissão do advogado nos termos da Lei 8.906, de 4 de julho de 1994.

Ademais, não encontramos vedação expressa para o exercício compartilhado destas ativi-

dades pelo CONTADOR na Lei 8.906/94, como ocorre por exemplo, com os atos e contratos constitutivos de pessoas jurídicas que, sob pena de nulidade, só podem ser admitidos a registro, nos órgãos competentes quando visados por advogados." (grifo nosso)

Após o exposto, a Empresa interessada apresenta as seguintes questões:

" 1) É prerrogativa do CONTADOR exercer as atividades que envolvem, especificamente, o descrito no item 8, artigo 5º da Resolução nº 560 de 28 de outubro de 1983, ou seja:

- a concepção, incluindo-se neste aspecto o estudo e apresentação de sugestão inicial para o cliente*
- a redação, incluindo-se a preparação dos demais formulários acessórios para arquivamento, para discussão prévia e aprovação do cliente, e*
- o encaminhamento para Registro Público, assim como registros e alterações pertinentes nos demais órgãos afins, de contratos, alterações contratuais, atas, estatutos e outros atos das sociedades simples e empresariais (anteriormente denominadas sociedades civis e comerciais) de forma individual, ou seja, apenas profissionais CONTADORES, ou mesmo compartilhada, CONTADORES em conjunto com Advogados?*

2) Este Conselho tem conhecimento de alguma ação administrativa ou mesmo judicial movida por Advogados ou sua Associação Profissional, questionando CONTADORES pelo exercício de atividades que envolvam aquelas definidas no Item 8 da Resolução N° 560, descritas acima? Se sim, favor detalhar.

3) Diante de uma situação de questionamento (formal ou informal) de conflito profissional por parte de Advogados, quanto ao exercício pelo CONTADOR das atividades contidas no Item 8 da Resolução N° 560, nosso posicionamento é o de simplesmente informar, fazendo referência à referida Resolução que claramente classifica tais atividades como COMPARTILHADAS, não sendo, portanto, prerrogativa exclusiva de CONTADORES. Poderia este Conselho tecer alguma recomendação adicional com respeito ao procedimento a ser adotado pelo CONTADOR nestas circunstâncias?

Antes da emissão de opinião, foi procedimento adotado por esta Conselheira relatora, solicitar ao Departamento Jurídico do Conselho Federal de Contabilidade a apreciação da matéria objeto da consulta, com vista a nos fornecer as informações necessárias para melhor fundamentar a opinião a ser exarada.

Nesse contexto, apresentamos a seguir, na íntegra, o relatório que nos foi encaminhado pelo Departamento Jurídico do Conselho Federal de Contabilidade, a saber:

PARECER C.F.C. N.º 103/04

RELATÓRIO

A Coordenadoria de Assuntos Técnicos do Conselho Federal de Contabilidade, pelo memorando n.º 373/COTEC/CFC, de 13/10/2004, declara: O processo em referência encontrasse em poder da Contadora Verônica Cunha de Souto Maior, que está analisando as normas/estatuto da OAB e DNRC para fundamentar o seu parecer. Considerando a necessidade de um maior aprofundamento no que pertine aos aspectos das questões, solicitamos informações sobre a existência de alguma ação administrativa ou judicial por advogados ou respectiva associação, questionando Contabilistas pelo exercício de atividades que envolvem aqueles definidos no item 8 do art. 5º, da Resolução CFC n.º 560/83.

NOSSO PRONUNCIAMENTO

O que se pretende é uma análise do que dispõe o item 8, do art. 5º, da Resolução CFC n.º 560/83, in verbis:

Art. 5º - Consideram-se atividades compartilhadas aquelas cujo exercício é prerrogativa também de outras profissões, entre as quais:

8 – Concepção, redação e encaminhamento, ao registro público, de contratos, alterações contratuais, atas, estatutos e outros atos das sociedades civis e comerciais.

No Direito Brasileiro, prevalece em razão de dispositivo constitucional, o princípio da profissão regulamentada.

A profissão regulamentada assenta-se no princípio de que a conclusão de curso regular da estrutura do ensino, garante a aquisição de conhecimentos que habilitam a exercer determinadas atividades.

Resultam daí a chamada presunção legal de conhecimentos, e na esteira de suas conseqüências, o regime das prerrogativas profissionais.

A equação é simples e aparentemente lógica:

- Só quem estuda sabe.*
- Só quem sabe pode fazer as coisas que para serem feitas adequadamente exigem conhecimento, objeto de exigências que formam a base curricular necessária à formação do saber.*

Logo, presume-se que:

- a) conhece quem estuda;*
- b) só pode exercer quem conhece.*

Para dar conseqüência prática a essa equação foi concebido o regime da prerrogativa profissional. Esta consiste na declaração de que certas atividades, legalmente conceituadas, só poderão ser exercidas pelos profissionais das respectivas áreas. E são profissionais os que, por terem concluído o curso, receberam o diploma e por terem se registrado no órgão destinado a fiscalizar o exercício da profissão, obtiveram autorização para tanto.

Em relação à profissão de Contabilista, a Lei Orgânica de sua atividade é o Decreto-lei n.º 9 295, de 27 de maio de 1946, que em seu art. 25, reza:

CAPÍTULO IV – DAS ATRIBUIÇÕES PROFISSIONAIS

Art. 25 – São considerados trabalhos técnicos de contabilidade:

- a)
- b)
- c)

O Decreto-lei n.º 9295, de 27 de maio de 1946, não prevê que a elaboração de contrato seja atividade privativa do Contabilista registrado em Conselho Regional de Contabilidade.

Inexiste lei que dê ao Contabilista a condição legal para assinar contratos.

Na vida prática do profissional da Contabilidade, a elaboração de contrato era uma rotina. Entretanto, não havia lei que lhe desse essa atribuição profissional.

O Conselho Federal de Contabilidade no exercício de suas atribuições legais e regimentais, considerando os termos do Decreto-lei n.º 9295, de 27 de maio de 1946, que em seu art. 25, estabelece as atribuições dos profissionais da Contabilidade, e que o art. 36 declara o órgão ao qual compete decidir, em última instância, as dúvidas suscitadas na interpretação dessas atribuições, expediu a Resolução CFC n.º 560/83, que dispõe sobre as prerrogativas profissionais de que trata o art. 25 do Decreto-lei n.º 9295, de 27 de maio de 1946.

O Conselho Federal de Contabilidade, na Resolução CFC n.º 560/83, não colocou a elaboração de contrato, como atividade privativa de Contabilista.

Consta no item 8, do art. 5º, da Resolução CFC n.º 560/83 que a elaboração de contrato é uma atividade compartilhada, ou seja, prerrogativa também de outras profissões.

O Professor Olívio Koliver ao elaborar o parecer que foi aprovado pelo Grupo de Trabalho que elaborou o projeto de Resolução CFC n.º 560/83, disse:

.....restando sobejamente comprovado que as atividades compartilhadas existem e o que falta, tão somente, é a sua clara enunciação, tendo o CFC digno de encômios pela coragem de tomar a iniciativa nesse sentido. Em muitíssimas atividades correntes na sociedade hodierna verifica-se a interpenetração de conhecimentos especializados, técnicos, científicos ou artísticos, tornando-se inviável a delimitação de uma competência profissional privativa. Os campos que exigem soluções multidisciplinares são cada vez mais vastos, o que, eventualmente, deverá mesmo ensejar um completo reordenamento da legislação concernente às profissões liberais, ou melhor, que um dia já foram liberais...

Disse ainda que.....A concepção, alterações contratuais, redação e encaminhamento ao Registro Público, assim como atas, estatutos e outros atos das sociedades civil e comerciais são, seguramente, tarefas que não encontram abrigo na Lei n.º 4769. De outra parte, são atividades correntemente exercidas por advogados, economistas epessoas sem formação superior. Se alguma corporação

profissional desejasse reclamar prerrogativa, com fundamento, esta seria a dos advogados, mas, assim mesmo, deveria compartilhá-la com os contabilistas que, há séculos realizam as tarefas em causa.

A Lei n.º 8.906, de 4 de julho de 1994, que dispõe sobre o Estatuto da Advocacia e a Ordem dos Advogados do Brasil, no § 2º, do art. 1º, reza:

Art. 1º – São atividades privativas de advocacia:

§ 2º – Os atos e contratos constitutivos de pessoas jurídicas, sob pena de nulidade, só podem ser admitidos a registro, nos órgãos competentes, quando visados por advogados.

A Lei da Ordem dos Advogados do Brasil declara que os atos e contratos constitutivos de pessoas jurídicas só podem ser admitidos a registro mediante a assinatura do Advogado.

Se o advogado deve assinar, a ele compete em razão da lei, elaborar.

Essa atribuição está definida e prevista em lei.

Enquanto o § 2º, do art. 1º, da Lei n.º 8 906, de 4 de julho de 1994 estiver em vigor, somente o advogado poderá elaborar e assinar contratos e todos os demais atos de pessoas jurídicas.

A lei adotou uma redação elástica, ou seja, pessoa jurídica, nesse caso, considera-se as pessoas jurídicas de direito público e as pessoas jurídicas de direito privado.

O Código Civil em seu art. 40 diz: As pessoas jurídicas são de direito público, interno ou externo, e de direito privado.

São pessoas jurídicas de direito público interno:

- a) A União;*
- b) Os Estados, o Distrito Federal e os Territórios;*
- c) Os Municípios;*
- d) As autarquias;*
- e) As demais de caráter público criadas por lei.*

São pessoas jurídicas de direito privado:

- a) As associações;*
- b) As sociedades;*
- c) As fundações;*
- d) As organizações religiosas;*
- e) As partidos políticos.*

Começa a existência legal das pessoas jurídicas de direito privado com a inscrição do ato constitutivo no respectivo registro. Art. 45 do Código Civil.

O LIVRO II, do Código Civil, trata do DIREITO DE EMPRESA, dispondo sobre os diversos tipos de sociedade.

O Conselho Federal de Contabilidade tem ao longo do tempo recebido diversas manifestações no sentido de adotar procedimento visando que a elaboração de contratos seja declarada atribuição do profissional da contabilidade.

O objetivo no sentido de dar ao Contabilista a prerrogativa para elaborar contrato somente ocorrerá se houve a alteração da Lei n.º 8.906/94 – Lei da Ordem dos Advogados do Brasil.

A elaboração de contrato e de ato constitutivo de pessoa jurídica é atribuição privativa do advogado, nos termos da lei.

Este é o nosso pronunciamento, SUB CENSURA

Rio de Janeiro, 17 de novembro de 2004.

*Pedro Miranda
OAB RJ 23 400*

Frente ao parecer apresentado pelo Departamento Jurídico, informamos que está em andamento neste Conselho Federal de Contabilidade a revisão da Resolução CFC 560/83, sob coordenação de um grupo de estudo designado para este fim.

Por fim, somos de entendimento que os referentes atos contratuais podem ter a sua concepção feita por diferentes profissionais, inclusive contadores, desde que sejam revistos e aprovados, em seus aspectos jurídicos, por advogados.

PARECER CT/CFC Nº 36/04

Assunto: Esclarecimentos sobre a NBC T 10.19 – Entidades Sem Finalidade de Lucros.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessados: Contador Luiz W. Jung

Data da aprovação: 19/11/04 Ata CFC Nº 864

Relatora: Contadora Verônica Cunha de Souto Maior

Parecer:

O Contador Luiz W. Jung enviou diretamente à Câmara Técnica deste egrégio Conselho Federal de Contabilidade, através de correio eletrônico, consulta datada de 01 de novembro de 2004, onde apresenta questionamentos sobre o entendimento da Norma Brasileira de Contabilidade – NBC T 10.19, que trata sobre Entidades Sem Fins de Lucros.

O Consulente antes de apresentar os seus questionamentos, teceu os seguintes comentários:
“Tenho uma dúvida em relação a NBCT 10-19, que trata de Entidades sem Fins Lucrativos.

O item 10.19.3 diz o seguinte: ‘Na aplicação das normas contábeis, em especial a NBC T 3, a conta Capital deve ser substituída por Patrimônio Social, integrante do grupo Patrimônio Líquido, ...’ (o grifo é meu)

Já na NBC T 10.4 – Fundações, o item 10.4.6.1 tem a seguinte redação: “A denominação da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (item 3 da NBCT 3) é alterada para Demonstração das Mutações do Patrimônio Social...”

O Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social, editado pelo CFC (2ª. Ed. – 2004), esclarece que devem ser observadas as normas específicas para esses tipos de entidades, em especial a aplicação das NBC Ts 10.4 e 10.19. Inclusive, nos exemplos de demonstrações contábeis que apresenta (pgs. 60, 74 e 79) utiliza a expressão “Patrimônio Social” em substituição a “Patrimônio Líquido”.

Após o exposto, apresentou as seguintes questões:

1. A expressão “Patrimônio Líquido” que consta no item 10.19.3.2 da NBC T 10.19 está incorreta?
2. Estando incorreta a expressão “Patrimônio Líquido”, a conta que substitui o “Capital Social” e o grupo patrimonial a que esta pertence têm a mesma denominação de Patrimônio Social ?
3. Qual a função da conta Fundo Patrimonial Social que consta nos exemplos de Balanço Patrimonial do Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social (pgs. 60, 74 e 79), citado anteriormente.

Antes da emissão de opinião às questões encaminhadas pelo Consultante, mister se faz apresentar os seguintes esclarecimentos:

- a) A NBC T 10.19 estabelece, no seu item 10.19.1.1, os critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registro dos componentes e variações patrimoniais e de estruturação das demonstrações contábeis e ainda, as informações mínimas a serem divulgadas em nota explicativa das entidades sem finalidades de lucros;
- b) A mesma Norma, em seus itens 10.19.1.4 e 10.19.1.5, define que as entidades sem finalidade de lucro são as entidades que exercem atividades assistenciais, de saúde, educacionais, técnico-científicas, esportivas, religiosas, políticas, culturais, beneficentes, sociais, de conselhos de classe e outras, administrando pessoas, coisas, e interesses coexistentes e coordenados em torno de um patrimônio com finalidade comum ou comunitária e que são constituídas sob a forma de fundações públicas ou privadas, ou sociedades civis, nas categorias de entidades sindicais, culturais, associações de classe, partidos políticos, ordem de advogados, conselhos federais, regionais e seccionais de profissões liberais, clubes esportivos não-comerciais;
- c) A NBC T 10.19, em seu item 10.19.1.7, estabelece ainda que “por se tratar de entidades sujeitas aos mesmos procedimentos contábeis, devem ser aplicadas, no que couber, as diretrizes da NBC T 10.4 – Fundações e NBC T 10.18 – Entidades Sindicais e Associações de Classe”. (grifo nosso)

Após o exposto, apresentamos o seguinte entendimento face às questões apresentadas e a análise efetuada:

1. A Norma 10.19, em seu item 10.19.3.2, está lastreada no entendimento de que as Entidades Sem Fins de Lucros, de uma forma geral, não possuem Capital Social;

2. Por outro lado e, especificamente no caso das Entidades Cooperativas há a figura do Capital Social;
3. Dessa forma, pode-se inferir que as Normas referentes aos Aspectos Contábeis Específicos NBC T 10.4 – Fundações e NBC T 10.18 – Entidades Sindicais e Associações de Classe têm por base o que estabelece a NBC T 10.19, no que se refere ao conceito de Patrimônio Social, diferentemente da NBC T 10.8 – Entidades Cooperativas, que também traz o conceito de Capital Social;
4. Apesar do entendimento acima expresso, não há como se negar a inconsistência que existe nos textos das Normas, haja vista que a NBC T 10.19 determina que a conta Capital deve ser substituída por Patrimônio Social, afirmando que esta é uma conta integrante do grupo Patrimônio Líquido; Esse mesmo entendimento está na NBC T 10.18, no seu item 10.18.4.2, bem como na NBC T 10.4, item 10.4.4.2, onde estabelece que a conta Capital será substituída pela conta Patrimônio Social, todavia, a mesma NBCT 10.4, no seu item 10.4.6 faz uso da expressão “patrimônio social” para substituir a expressão patrimônio líquido, quando se refere a demonstração contábil.

Nesse contexto, ressaltamos que as inconsistências verificadas nos textos das NBC’s já foram encaminhadas ao Coordenador do Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, Contador José Antônio de Godoy, visando a sua regularização.

5. É válido ressaltar ainda que, frente às citações, feitas pelo Consulente, do Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social editado pelo Conselho Federal de Contabilidade, transcrevemos parte do texto constantes da página 57 do referido Manual “as citadas NBCs reconhecem que essas entidades são diferentes das demais e recomendam a adoção de terminologias específicas para as contas de Lucros, Capital e para a denominação da Demonstração de Resultado, com a finalidade de adequação dessas terminologias ao contexto das referidas entidades”.
6. Frente ao exposto, somos da opinião de que, apesar da dualidade existente no texto, não há como pairar dúvidas quanto ao aspecto conceitual do que estabelecem as Normas Brasileiras de Contabilidade, ou seja, quanto a interpretação de que as Entidades Sem Fins de Lucros devem usar a denominação, ou terminologia, PATRIMÔNIO SOCIAL para representar o que nas Entidades com Fins Lucrativos significa o PATRIMÔNIO LÍQUIDO. Dessa forma, o Patrimônio Social representa todo o Patrimônio Líquido das Entidades Com Fins de Lucros.
7. Por outro lado, somos do entendimento de que para o caso específico das Entidades Cooperativas, há de se manter a terminologia CAPITAL SOCIAL, mesmo que se denomine o PATRIMÔNIO LÍQUIDO de PATRIMÔNIO SOCIAL.
8. Por fim, esclarecemos que a estrutura das demonstrações contábeis apresentadas para as Entidades de Interesse Social no Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social, editado pelo Conselho Federal de Contabilidade, deve ser entendida como sugestão e não regra, haja vista que o principal objetivo do referido Livro foi de orientação, onde buscou demonstrar

que as demonstrações contábeis das referidas Entidades apresentam terminologias específicas diferentes das entidades de fins lucrativos.

Dessa forma, entendemos que o uso da terminologia “Fundo Patrimônio Social”, utilizada no referido Manual, não está, sob qualquer ótica, em desacordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade, vindo a representar tão somente uma forma de registro contábil da Entidade, que possa vir a fazer uso da contabilidade por fundos.

PARECER CT/CFC Nº 37/04

Assunto: Consulta sobre Critérios de Contabilização em Cooperativas de Trabalho Médico.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessada: Contadora Roseli Eni Militz

Data da aprovação: 19/11/04 Ata CFC Nº 864

Relatora: Contadora Verônica Cunha de Souto Maior

Parecer:

Um breve histórico:

A Contadora Roseli Eni Militz, com registro no Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul – CRCRS, transferido para o Conselho Regional de Santa Catarina – CRCSC, encaminhou diretamente à esta Câmara Técnica do Conselho Federal de Contabilidade correspondência data em 05 de outubro 2004 onde solicita esclarecimentos sobre dúvidas na contabilização de alguns eventos em Cooperativa de Trabalho Médico, em específico da UNIMED Florianópolis, da qual é responsável pela Contabilidade. O objeto da dúvida técnica, encaminhada pela Consulente, se refere a forma de contabilização do parcelamento de ISS devido pela Cooperativa, através de REFIS Municipal, frente ao fato de ser a competência das referidas despesas de exercícios anteriores ao do registro contábil do referido parcelamento.

Assim a Consulente apresenta a situação:

“A Unimed Florianópolis por mais de 10 anos sofreu autuações por parte da fiscalização municipal em relação à cobrança ISS, que tinha o entendimento de que o ISS era devido sobre o total do faturamento. Ao mesmo tempo a Unimed Florianópolis questionava judicialmente a base de cálculo por entender que a cooperativa não presta serviços e seus cooperados, sendo mera repassadora dos valores faturados.

Após muita negociação, em 06 de fevereiro de 2003 a Prefeitura Municipal de Florianópolis, através da Portaria nº 002/2003, definiu a base de cálculo do ISS como sendo somente as receitas próprias da cooperativa, ou seja, o faturamento bruto, descontados os valores repassados aos Cooperados.

Em 22 de abril de 2003 a Unimed Florianópolis assinou o Termo de Opção do Refis Municipal, de

acordo com a portaria nº 002/2003, apurando o imposto devido até 31 de dezembro de 2001, importando o montante em R\$ 6.752.714,01, para ser pago em aproximadamente 10 anos. (grifo nosso)

*O valor do Refis foi contabilizado integralmente no exercício de 2003, a débito na conta de **Ajustes de Exercícios Anteriores**, no Patrimônio Líquido. Considerando que este valor gerou uma perda no exercício de 2003, levando a Cooperativa a situação de Patrimônio Líquido Negativo" (grifo nosso).*

Informa ainda a Consultente:

" ... o REFIS abrangeu até o exercício de 2001. O exercício de 2002, será objeto, em 2004, de parcelamento, em 24 vezes".

Após a exposição dos fatos acima, a Contadora interessada formula os seguintes questionamentos:

- 1. Pelo fato do Patrimônio Líquido estar negativo, gerando dificuldades de interpretação na análise dos índices financeiros, solicito manifestação quanto a possibilidade de transferir o montante do REFIS, para conta de Ativo Realizável a Longo Prazo, em créditos de cooperados, para ser realizado no mesmo período em que será liquidado o valor de sua amortização. Todos os fatos estão relatados em nota explicativa.*
- 2. Poderá ser adotado o mesmo critério para o caso proposto no item 01".*

Continua ainda a Contadora interessada, expondo suas considerações em relação a conta de ajustes de exercícios anteriores, a saber:

" Conforme relatado acima, temos utilizado a conta AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES, para lançamentos desse tipo, porém, as operadoras de Planos Privados de Assistência à Saúde, estão sujeitas às normas e fiscalização da ANS, tendo este órgão regulador instituído o Plano de Contas Padrão através da Resolução RDC nº 38 de 27 de outubro de 2000, com revisão pela RN nº 3 de 18 de abril de 2002 e RN nº 27 de 01 de abril de 2003, sem no entanto, contemplar esse tipo de conta.

Diante do exposto, solicito manifestação em relação ao que pode ser contabilizado na conta ajuste de resultado de exercício anterior e na falta de previsão desta conta, se os eventuais acertos devem transitar no resultado do próprio exercício, constando somente nas notas explicativas ou qual o tipo de procedimento devo adotar".

Dos Comentários e Opinião:

Frente às questões apresentadas pela Contadora interessada, necessário se faz trazer os seguintes comentários e entendimentos:

1. A NBC T 10.8 é aplicável a todas as Cooperativas, de forma generalizada, mesmo reconhecendo que estas Entidades se identificam, ou se diferenciam, de acordo com o seu objeto, natureza das atividades desenvolvidas por elas ou por seus associados.
A NBC T 10.8 tem na sua base de elaboração a observância aos Princípios Fundamentais da Contabilidade, bem como a legislação específica aplicável às Entidades Cooperativas – Lei nº 5.764, editada em 16 de dezembro de 1971.
2. Por sua vez, a NBC T 10. 21 estabelece critérios e procedimentos específicos de

avaliação, de registro das variações patrimoniais e de estrutura das demonstrações contábeis e as informações mínimas a serem incluídas em notas explicativas para as Entidades Cooperativas Operadoras de Planos de Assistência à Saúde.

3. De acordo com a NBCT 10.21, em seu item 10.21.1.8, "as sobras líquidas do exercício, após as destinações legais, devem ser postas à disposição da assembléia geral para deliberação e, da mesma forma, as perdas líquidas, quando a Reserva Legal for insuficiente para a sua cobertura, serão rateadas entre os associados na forma estabelecida no estatuto social, não devendo haver saldo pendente ou acumulado do exercício anterior, devendo a perda não-suportada por esta reserva ser registrada conforme estabelece o item 10.21.2.7." (grifo nosso)
4. O item 10.21.2.7 assim estabelece: "as perdas apuradas no exercício, não-cobertas pela Reserva Legal, serão rateadas entre os associados, conforme disposições estatutárias e legais e registradas em conta retificadora do Patrimônio Líquido até a deliberação da assembléia geral, em conformidade com a NBCT 3.2 e legislação aplicável e específica do setor." (grifo nosso)
5. Ainda a mesma NBCT 10.21, em seu item 10.21.2.9, estabelece que "os ajustes de exercícios anteriores devem ser apresentados como conta destacada no Patrimônio Líquido, que será submetida à deliberação da assembléia geral.
6. Frente ao exposto, somos do entendimento que os procedimentos de registros contábeis sugeridos pela consultante podem ser adotados, uma vez que haja, a deliberação em assembléia geral, de que as referidas perdas acumuladas (mesmo que de exercícios anteriores) sejam rateadas entre os associados, conforme estabelece a NBC T 10.21.
7. Quanto às dúvidas referentes a conta de ajustes de exercícios anteriores, somos da opinião que, independentemente de previsão no Plano de Contas Padrão da ANS, a referida conta, à luz de teoria da contabilidade, bem como das Normas Brasileiras de Contabilidade, é uma conta integrante do Patrimônio Líquido das Entidades Cooperativas Operadoras de Planos de Assistência à Saúde.
8. Salientamos, contudo, que devem ser considerados "ajustes de exercícios anteriores" apenas os decorrentes de efeito de mudança de critério contábil, ou de retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes.
Dessa forma, somos da opinião de que o caso em tela, exposto pela Consultante, não se caracteriza como um "ajuste de exercício anterior", devendo ser tratado contabilmente como item extraordinário no resultado do exercício em que ocorreu a negociação com a Prefeitura local, ou seja, o parcelamento dos impostos devidos a partir da adoção do REFIS municipal, face a edição da Portaria n° 002/2003.
9. Por fim, chamamos a atenção para a edição por este Conselho Federal de Contabilidade, da Interpretação Técnica NBC T 10.8 – IT – 01 – Entidades Cooperativas, aprovada na Câmara Técnica deste dia 17/11/04, em específico para o que estabelece o item 10: "O registro contábil individualizado, em conta própria do ativo - como por exemplo, "Perdas a receber de associações - Ano 200X" pode ser emitido em registro auxiliar na forma prevista na alínea "b" do item 2.15.1 da NBC T 2".

PARECER CT/CFC Nº 38/04

Assunto: Consulta sobre a compatibilização do Plano de Contas padrão da ANS e as normas do Conselho Federal de Contabilidade, notadamente a NBC T 10.21, que versa sobre as entidades cooperativas de planos de assistência à saúde.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessados: Agência Nacional de Saúde (ANS) e Aliança Cooperativista Nacional Unimed – Confederação de Cooperativas Médicas

Data da aprovação: 19/11/04 Ata CFC Nº 864

Relator: Contador Hugo Rocha Braga

Consulta:

Através do Ofício nº 209/2004/DIOPE/ANS/MS, datado de 10/09/2004, o Senhor Diretor de Normas e Habilitação das Operadoras da Agência Nacional de Saúde (ANS) agradece o comparecimento do Vice-Presidente Técnico deste CFC, Contador Irineu De Mula, à reunião promovida pela ANS, para tratar de assunto relacionado com o plano de contas padrão por ela elaborado e das práticas contábeis de alguns segmentos de operadoras.

Ao mesmo tempo, informa, conforme destacado na referida reunião, que vem enfrentando algumas questões sobre a compatibilização do Plano de Contas padrão da ANS e as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs), particularmente a NBC T 10.21, que trata das Entidades Cooperativas Operadoras de Planos de Assistência à Saúde.

Solicita a consultante, na forma do debatido na sede da ANS, que lhe seja “enviado o fundamento técnico utilizado pelo CFC na nomenclatura de ingresso (receita) e dispêndio (despesa), transparecendo que a própria norma deste Conselho Federal entende as identidades de ingresso e receita e dispêndio e despesa”. Acrescenta, ainda, que no plano de contas da ANS, elaborado anteriormente em Câmara Técnica, que contou, inclusive, com a participação de representante do CFC, “restou pactuado com os vários segmentos do mercado de saúde suplementar a utilização das denominações de receita e despesa”.

Esclarecemos, por oportuno, que a referida “Câmara Técnica” não deve ser confundida com a deste Conselho Federal de Contabilidade, e que desconhecemos qualquer participação de representante indicado por este CFC na elaboração do mencionado Plano de Contas.

Por outro lado, informa a ANS que, face à distinção entre as normas, algumas entidades cooperativas têm questionado aos representantes da Diretoria de Normas e Habilitação das Operadoras “sobre a possibilidade de manutenção interna da nomenclatura sugerida na norma do CFC, com o envio de dados para a ANS num sistema de DE/PARA, já com outra denominação”, conforme cópia, anexa ao Ofício, de manifestação apresentada por uma associação que congrega cooperativas médicas.

Diante desse quadro, a ANS consulta-nos sobre a possibilidade de revisão das expressões utilizadas na NBC T 10.21, “notadamente diante dos fundamentos técnicos que lhe expusemos”, acrescentando que uma modificação no Plano de Contas da ANS “implica-

ria num elevado custo regulatório, sendo certo que a necessidade de homogeneização para maior segurança daquelas entidades cooperativas". (Grifamos)

Parecer:

O assunto objeto da presente consulta foi extensamente tratado no âmbito deste Conselho Federal de Contabilidade, particularmente pelo Grupo de Estudos designado para a elaboração das normas específicas sobre as Entidades Cooperativas e, em especial, daquelas operadoras de planos de assistência à saúde.

Os fundamentos técnicos utilizados estão na essência dos **Princípios Fundamentais de Contabilidade** (Resoluções CFC N.ºs. 750/93 e 774/94), daí decorrendo, entre outras, as diretrizes específicas dos registros contábeis dos "atos cooperativos", conforme disposições contidas na NBC T 10.8 e na NBC T 10.21, de onde cabe destacar:

"10.8.1.4 – A movimentação econômico-financeira decorrente do ato cooperativo, na forma disposta no estatuto social, é definida contabilmente como ingressos e dispêndios (conforme definido em lei). Aquela originada do ato não-cooperativo é definida como receitas, custos e despesas.

10.8.1.4.1 – As receitas e os ganhos, assim definidos no item 3.3.2.1, a, da NBC T 3.3, bem como as demais rendas e rendimentos, nesta norma ficam denominados de ingresso.

10.8.1.4.2 – Os custos dos produtos ou mercadorias fornecidos (vendidos) e dos serviços prestados, as despesas, os encargos e as perdas, pagos ou incorridos, assim definidos no item 3.3.2.1, b, da NBC T 3.3, ficam denominados de dispêndios."

"10.21.1.4 – As movimentações econômico-financeiras das Entidades Cooperativas Operadoras de Planos de Assistência à Saúde terão o seguinte tratamento contábil:

*10.21.1.4.1 – Aquelas decorrentes do ato cooperativo, na forma prevista no estatuto social, denominada como receitas e despesas na NBC T 3.3 e legislação aplicável, inclusive a emitida por órgãos reguladores, serão denominadas, respectivamente, como **ingressos** (receitas por conta de cooperados) e **dispêndios** (despesas por conta de cooperados).*

10.21.1.4.2 – Aquelas decorrentes dos atos não-cooperativos, na forma disposta no estatuto social, são definidas contabilmente como receitas, custos e despesas e devem ser registradas contabilmente de forma segregada das decorrentes dos atos cooperativos".

Entendo, por conseqüência, que não há porque se rever as denominações utilizadas nas referidas NBCs, por estarem respaldadas em fundamentos técnicos e científicos.

Aliás, ratificando o bem lançado parecer técnico emitido pelo ilustre Professor Olívio Koliver – ex-Vice-presidente Técnico e, atualmente, membro do Conselho Consultivo deste Conselho Federal de Contabilidade – que esgotou a matéria aqui tratada, concluindo que a mesma está bem explicitada nas Normas Brasileiras de Contabilidade, e que, portanto, **"clareza maior é absolutamente inviável"**.

Por oportuno, importante é ressaltar que está em fase final de aprovação a minuta de "Interpretação Técnica NBC T 10.8 – IT – 01 – Entidades Cooperativas", aplicável ao caso presente, onde são esclarecidos os "critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registro das variações patrimoniais e de estrutura das Demonstrações Contábeis e de informações mínimas a serem incluídas em notas explicativas relativas à NBC T 10.8 – Entidades Cooperativas".

Finalmente, quanto à alegação da ANS de que uma modificação no seu Plano de Contas “implicaria num elevado custo regulatório”, afigura-se destituída de qualquer lógica, porquanto significaria um entrave à atualização de procedimentos contábeis em função de avanços científicos e/ou tecnológicos, sendo prática natural e salutar, adotada por importantes entidades reguladoras, como, por exemplo, o Banco Central do Brasil que vem atualizando, periodicamente, o COSIF (Plano de Contas das Instituições Financeiras), através de circulares específicas. Por essa razão, não se justifica a criação de um “sistema DE/PARA”, como sugerido no ofício da Agência Nacional de Saúde (ANS).

PARECER CT/CFC Nº 39/04

Assunto: Consulta formulada por profissional contabilista , encaminhada pelo CRC/SP a respeito da contabilização de juros sobre financiamento em moeda estrangeira, referente à aquisição de máquinas e equipamentos de empresa sediada no exterior (Japão).

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessados: Contabilista Sueli Diviani Pereira Procacino e Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo

Data da aprovação: 19/11/04 Ata CFC Nº 864

Relator: Contador Hugo Rocha Braga

Consulta

Através do Ofício SUP/408-2004, de 19.10.2004, o CRC/SP encaminha consulta formulada pela contabilista Sueli Diviani Pereira Procacino sobre procedimentos contábeis adotados “numa Aquisição de Máquinas e Equipamentos da empresa estrangeira (Japão), onde tal equipamento foi financiado pela própria fornecedora do bem, em 15 parcelas bimestrais, onde é conhecido o valor do principal e o valor dos juros”. Solicita a consulte nossa confirmação sobre a forma correta a proceder neste caso.

A dúvida da contabilista: -“recai exatamente sobre os juros sobre o financiamento que colocamos no Ativo Circ (Despesas a Apropriar): A cada mês apropri o valor dos juros. Entretanto como a moeda é estrangeira, estou efetuando também a variação cambial destes valores. Não estaria efetuando em duplicidade a Variação Cambial neste caso?”

Parecer:

Cabe esclarecer, preliminarmente, que a consulta apresentada não está suficientemente fundamentada para possibilitar uma análise acurada da questão. Eis que, no primeiro parágrafo, é colocada uma operação de compra de “Máquinas e Equipamentos”, como se tratasse de uma imobilização técnica (Ativo Imobilizado); enquanto que, no segundo

parágrafo, a contabilista informa: “fizemos o lançamento Bens Ativo (ativo Circ) x Passivo Circ e Longo Prazo (Financ. A Pagar)...”

Entretanto, ainda que as informações estivessem completas, entendo que não é da competência do Sistema CFC/CRC´s manter atividade de consultoria técnica para atender às dúvidas dos contabilistas:

- 1º) por se tratar de conhecimentos que devem ser adquiridos em cursos regulares de graduação e/ou em treinamento oferecido por instituições de ensino ou por entidades profissionais (CRC´s, Ibracon, Sindicatos);
- 2º) porque, sendo uma consultoria gratuita, é um precedente perigoso que cria uma responsabilidade para o CFC, além de estabelecer uma concorrência predatória com os profissionais legalmente estabelecidos para desempenhar essas atividades.

Assim, a profissional deve ser informada sobre as atribuições do Sistema CFC/CRC´s, ficando, portanto, prejudicada a resposta a sua consulta.

PARECER CT/CFC Nº 40/04

Assunto: Consulta formulada pelo Banco do Povo, encaminhada pelo CRCMS, sobre a necessidade de contratação de auditores independentes com registro na CVM – Comissão de Valores Mobiliários.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessados: Instituição Comunitária de Crédito Banco do Povo e Conselho Regional de Contabilidade do Estado de Mato Grosso do Sul

Data da aprovação: 10/12/2004 Ata CFC Nº 864

Relator: Contador Hugo Rocha Braga

Consulta

Mediante Ofício PRES nº 337/2004, de 17 de novembro de 2004, o Conselho Regional de Contabilidade do Estado de Mato Grosso do Sul encaminha consulta formulada pelo Banco do Povo - Instituição Comunitária de Crédito, em expediente CT 198/2004/ICC BP, datado de 04 de novembro de 2004, versando sobre a obrigatoriedade de contratação de auditorias externas independentes, de acordo com a Lei 9.790/99, de 23/03/1999.

Solicita a referida Instituição orientação formal do CRCMS “com relação à necessidade, ou não, de registro na CVM – Comissão de Valores Mobiliários, por parte dos contadores-auditores que prestam serviços para as OSCIP´s (Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público)”.

Parecer:

A Lei nº 9.790, de 23/03/1999, dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria, e dá outras providências.

Para se qualificarem como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, as pessoas jurídicas interessadas deverão ser regidas por estatutos cujas normas expressamente disponham, entre outras, sobre:

“ VII – as normas de prestação de contas a serem observadas pela entidade, que determinarão, no mínimo:

- a) a observância dos princípios fundamentais de contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade;*
- b) que se dê publicidade por qualquer meio eficaz, no encerramento do exercício fiscal, ao relatório de atividades e das demonstrações financeiras da entidade, incluindo-se as certidões negativas de débitos junto ao INSS e ao FGTS, colocando-os à disposição para exame de qualquer cidadão;*
- c) realização de auditoria, inclusive por auditores externos independentes se for o caso, da aplicação dos eventuais recursos objeto do termo de parceria conforme previsto em regulamento; (grifado)*
- d) a prestação de contas de todos os recursos e bens de origem pública recebidos pelas Organizações da Sociedade Civil será feita conforme determina o parágrafo único do art. 70 da Constituição Federal. ”*

A Lei das Sociedades por Ações – Lei nº 6.404/76, de 15/12/1976 e Lei nº 10.303/01, de 31/10/2001 – determina, no § 3º do art. 177, que:

“ § 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.” (grifado)

A Lei nº 6.385, de 07/12/1976, que dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários, estabelece, em seu art. 9º, que:

“ Art. 9º Compete à CVM nas atividades inerentes aos auditores independentes, consultores e analistas de valores mobiliários:

- I – registrar as empresas de auditoria ou auditores independentes que poderão auditar, para os efeitos da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, as demonstrações financeiras de companhias abertas e das instituições, sociedades ou empresas que integram o sistema de distribuição e intermediação de valores mobiliários;*
- II – estabelecer as condições para o registro de que trata o inciso anterior e seu procedimento, e definir os casos em que o registro poderá ser recusado, suspenso, cancelado ou alterado;”*

Através da Instrução CVM nº 308, de 14 de maio de 1999, a Comissão de Valores Mobiliários dispõe sobre o registro e o exercício da atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários, estabelecendo, em seu art. 1º, que:

"Art. 1º O auditor independente, para exercer atividade no âmbito do mercado de valores mobiliários, está sujeito ao registro na Comissão de Valores Mobiliários, regulado pela presente Instrução." (grifado)

Como se observa, somente no exercício da atividade de auditoria independente, no âmbito do mercado de valores mobiliários, o auditor independente estará sujeito ao registro obrigatório na CVM – Comissão de Valores Mobiliários.

Nas demais situações, a atividade de auditoria independente poderá ser exercida sem necessidade do registro do auditor naquela Autarquia Federal, exceto quando determinado em lei ou norma específica, como é o caso de vários órgãos governamentais (BACEN, SUSEP e outros).

Portanto, no caso presente, não é obrigatório o registro na CVM para os auditores independentes contratados pelas OSCIP's, salvo se a instituição contratante estiver enquadrada em atividades reguladas por órgãos que exijam o referido registro (BACEN, SUSEP etc).

PARECER CT/CFC Nº 41/04

Assunto: Divergência de entendimento entre a Prefeitura do Município de Nova Bandeirantes, do Estado de Mato Grosso e o Tribunal de Contas do Estado

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessados: Prefeitura Municipal de Nova Bandeirantes – Mato Grosso

Data da aprovação: 9/12/2004 Ata CFC Nº 866

Relator: Contador Irineu De Mula

Das Considerações Iniciais:

A Prefeitura Municipal de Nova Bandeirantes – estado de Mato Grosso – solicita esclarecimentos a este egrégio Conselho Federal de Contabilidade, com base no Parecer do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso, referente a não-obediência do disposto constante no Parágrafo Único do Art. 23 da Lei Federal nº 4320/64, contrário ao entendimento da Prefeitura Municipal de Nova Bandeirantes – MT.

Do Procedimento Adotado:

Tendo em vista a especificidade da consulta apresentada na matéria **contabilidade governamental**, este Vice-presidente, mediante memorando Cotec nº 377, de 15/10/04, solicitou a emissão de opinião ao Contador Isaltino Alves da Cruz, integrante do Grupo de Estudo de Contabilidade Pública do Conselho Federal de Contabilidade e colaborador desta Câmara Técnica em assuntos da área pública.

Desta forma, apresentamos a seguir a opinião exarada pelo referido Contador, a qual referendamos:

“A REFERÊNCIA

1. Fazemos referência ao Memorando dessa Coordenação Técnica nº 377, de 15/10/2004, solicitando parecer sobre o Acórdão nº 668/2004, de 17/08/2004, do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso – TCE-MT.
2. A consulta formulada pela Prefeitura Municipal de Nova Bandeirantes tem como causa a divergência de entendimento com a posição divulgada pelo Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso –TCE-MT, acerca da aplicação do artigo 23 da Lei nº 4.320/64, após consulta da própria prefeitura ao TCE-MT, conforme Acórdão nº 668/2004, de 17/08/2004.

A DIVERGÊNCIA DE ENTENDIMENTOS

3. A Prefeitura Municipal de Nova Bandeirantes com base no art. nº 23, da Lei nº 4.320/64, entende que se deve fixar o quadriênio no quadro preliminar do PPA – Plano Plurianual e, anualmente, reajustar mediante lei, conforme ensina o parágrafo único do referido artigo, acrescentado mais um exercício, mantendo assim, o período contínuo quadrienal.
4. Utilizando-se deste entendimento a Prefeitura de Nova Bandeirantes, do Estado de Mato Grosso elaborou o Projeto de Lei nº 291/2003, que altera e reajusta o Plano Plurianual, para o período de 2004 a 2007, estabelecido pela Lei nº 240/2001, cujo período é de 2001 a 2005.
5. O Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso – TCE-MT, com base nas regras constitucionais federais, estabelecidas no art. 35, parágrafo 2º, inciso I, dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, entendeu que em decorrência, o art. 23 da Lei nº 4.320/64, perdeu também a eficácia quanto à regra de reajustamento anual do Quadro de Recursos e de Aplicação de Capital com o acréscimo de mais um exercício. Conclui que as alterações em relação a qualquer Plano Plurianual deverão extinguir-se unicamente em seu período de vigência, estabelecido na Lei que o aprova e deverá estar em consonância com as regras constitucionais transitórias.

O PARECER

6. Sobre o assunto, o PPA, previsto no art. 165, inciso I, da Constituição Federal, por ser um instrumento de planejamento para um período de quatro anos, é revestido de periodicidade específica decorrente da vontade da Sociedade de que haja continuidade dos projetos ainda não concluídos no curso de um mandato.
7. Essa continuidade na realização de investimentos encontra respaldo no art. 23, da Lei nº 4.320/64, que estabelece o Quadro de Recursos e de Aplicação de Capital, cuja função é dispor sobre receitas e despesas de capital por no mínimo, um triênio. Aliás, o parágrafo único do citado artigo determina a atualização anual do Quadro, dispondo da seguinte forma:

“O Quadro de Recursos e de Aplicação de Capital será anualmente reajustado, acrescentando-lhe as previsões de mais um ano, de modo a assegurar a projeção contínua dos períodos.”

8. Não obstante o referido Quadro constituir-se em instrumento de flexibilização e ajuste do PPA, é conveniente ressaltar que, à época em que foi aprovado, a Norma Constitucional permitia a sua edição mediante decreto do Poder Executivo, desde que fosse executado em consonância com o orçamento anual aprovado pelo órgão legislador. Atualmente, a Carta Magna exige que o PPA seja aprovado por lei, com vigência de quatro exercícios, e veda a consignação de dotação de investimento sem prévia inclusão no citado Plano, conforme preceitua o seu § 1º do art. 167.
9. No caso da União, as alterações ao Plano Plurianual são propostas anualmente pelo Poder Executivo por meio de projeto de lei a ser encaminhado ao Congresso Nacional durante os exercícios de vigência do mencionado Plano, de acordo com o art. 5º, caput e § 1º, da Lei nº 10.933, de 11/9/2004, in verbis:

" Art. 5º A alteração ou a exclusão de programas constantes do Plano Plurianual, assim como a inclusão de novos programas, será proposta pelo Poder Executivo, por meio de projeto de lei de revisão anual ou específico, observado o disposto no art. 6º desta Lei.

§ 1º Os projetos de lei de revisão anual serão encaminhados ao Congresso Nacional até o dia 31 de agosto dos exercícios de 2004, 2005 e 2006."

10. Ademais, as modificações anuais inseridas no PPA têm seu impacto econômico-financeiro adstrito ao período de vigência do Plano, conforme se observa no inciso III do § 4º do art. 5º da mencionada Lei, transcrito a seguir:

"§ 4º A proposta de alteração ou inclusão de programas conterà, no mínimo:

III – identificação dos efeitos financeiros e demonstração da exeqüibilidade fiscal ao longo do período de vigência do Plano Plurianual. " (grifo nosso)

11. Ainda segundo § 2º do art. 35 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal de 1988, o PPA possui vigência até o final do primeiro exercício financeiro do mandato presidencial subsequente, ano em que o atual titular do Poder Executivo Federal deverá propor o novo projeto ao Congresso Nacional, podendo incluir programas, assim como dar continuidade àqueles em andamento e pendentes de conclusão.
12. Diante do exposto, concordamos com a posição constante do Acórdão nº 668/2004, do TCE-MT, entendendo ter respaldo legal a apresentação do Projeto de Lei que altera o Quadro de Recursos e Aplicação de Capital do Plano Plurianual, mencionado no art. 23 da Lei nº 4.320/64, desde que seja mediante Lei e que os seus efeitos financeiros sejam limitados ao prazo de vigência do PPA em vigor.

PARECER CT/CFC Nº 42/04

Assunto: Extravio de Documentação

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessados: Delegacia Sindical dos Técnicos da Receita Federal do Estado do Mato Grosso do Sul

Data da aprovação: 9/12/2004 Ata CFC Nº 866

Relatora: Contadora Verônica Cunha de Souto Maior

Das Considerações Iniciais:

A Delegacia Sindical dos Técnicos da Receita Federal - Estado do Mato Grosso do Sul – solicita informações sobre o correto procedimento contábil-jurídico a ser adotado em relação a recente fato ocorrido de extravio da documentação completa para fins de prestação de contas mensal a nossa Diretoria Executiva Nacional em Brasília, referente aos fatos contábeis do mês de agosto de 2004.

Do Procedimento Adotado:

Tendo em vista a especificidade da consulta apresentada na matéria, esta Conselheira, mediante memorando COTEC nº 384, de 5/11/04, solicitou a emissão de opinião ao Conselheiro Mauro Manoel Nóbrega, Coordenador Adjunto da Câmara de Registro e Fiscalização.

Desta forma, apresentamos a seguir a opinião exarada pelo referido Conselheiro, a qual referendamos:

Parecer:

“Indaga a consulente: Solicito informações sobre o correto procedimento contábil-jurídico a ser adotado em relação a recente fato ocorrido de extravio da documentação completa para fins de prestação de contas mensal a nossa Diretoria Executiva Nacional em Brasília, referente aos fatos contábeis do mês de agosto de 2004.

1. Atento a indagação, defino desde logo que a posição a seguir listada refere-se só e unicamente a procedimento contábil eis que não cabe, nem tampouco tem competência, a Câmara Técnica e E. Plenário do Conselho Federal de Contabilidades para entremear-se em aconselhamentos de ordem jurídica.
2. A questão posta em comento indica que a contabilização houvera sido consumada restando extraviados os documentos que deram lastro à mesma.
3. Ainda.
4. Que todos os documentos a consulente logrou reconstituí-los por declarações de beneficiários, segundas vias de notas fiscais e comprovantes de pagamento.
5. No mesmo sentido, documentos que justificam os créditos recebidos através de depósitos em suas contas bancárias.

6. A iniciativa da consulente, em buscar cópia dos documentos extraviados, já dota de legitimidade a prestação de contas a ser feito junto a sua Diretoria Executiva.
7. Ainda, quase que esgota os procedimentos a serem adotados em casos de acidentes desta linhagem.
8. O assunto em questão trata de um acontecimento que foge a vontade da entidade. Por mais cuidados que se venha a adotar, nunca se está imune a extravio de livros e documentos. São os rotulados fortuitos casos os quais, quando se apresenta, há que se ter a necessária parcimônia no seu exame iniciando-o com o compulsório "status" da boa fé.
9. Para o caso telado, aliado ao procedimento já adotado, basta anexar à prestação de contas, cópia do Edital publicado, que deu notícia à sociedade, do extravio dos documentos.
10. Admitindo por hipótese, que algum documento registrado, não tenha a consulente logrado substituí-lo, deverá o profissional que executou a Contabilidade produzir declaração pormenorizada da operação a qual deverá conter a chancela deste, do Sr. Tesoureiro quando houver e o I.S.R. Presidente da entidade.
11. Mais.
12. Tangentes a guias de recolhimentos de impostos, estes deverão ser substituídos por certidões obtidas junto à fazenda ou autarquia beneficiária.
13. Admite-se ainda, informações seguras fornecidas pelo Banco arrecadador
14. Estes últimos procedimentos aconselhados encontram inspiração na NBCT 2.2, aprovada pela RES. CFC 597/85, que trata da Documentação Contábil, em complemento da NBCT 2, que tratou da Escrituração Contábil. Naquela, vê-se escrito:

2.2.3 – A Documentação Contábil pode ser de origem interna quando gerada na própria Entidade ou externa proveniente de terceiros – grifo nosso -.

Esta declaração estará sendo emitida "sob as penas da lei".

15. Finalizando, muito oportuno e em nome da indispensável transparência, o balancete, embaixador da prestação de contas deverá conter explicações acerca do ocorrido. (extravio dos documentos)
16. Poderá o profissional, por analogia, valer-se do que está contido na NBCT 6.2, que trata das Notas Explicativas na Divulgação das Demonstrações Contábeis.

PARECER CT/CFC Nº 43/05

Assunto: Consulta formulada por profissional contabilista, encaminhada pelo CRC/SP, a respeito do exercício de cargo de diretor responsável pelo acompanhamento, supervisão e cumprimento de normas e procedimentos de contabilidade previstos na regulamentação editada pela Superintendência de Seguros Privados – SUSEP.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessado: Contabilista Josemar Costa Silva e Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo

Data da aprovação: 21/01/05 Ata CFC Nº 867

Relator: Contador Hugo Rocha Braga

Consulta

Pelo Ofício SUP/546-2004, de 30 de dezembro de 2004, o CRC/SP encaminha consulta formulada pelo contabilista Josemar Costa Silva, CRC 1SP212636/0-8, questionando a Resolução CNSP Nº 118, de 22 de dezembro de 2004, com respeito à designação de “diretor, tecnicamente qualificado, para responder, junto a SUSEP, pelo acompanhamento, supervisão e cumprimento das normas e procedimentos de contabilidade previstos na regulamentação em vigor”. (grifos nossos).

A referida Resolução *“dispõe sobre a prestação de serviços de auditoria independente para as sociedades seguradoras, de capitalização e entidades abertas de previdência complementar e sobre a criação do Comitê de Auditoria”*.

Por isso, tendo em vista que não foram definidas explicitamente quais as qualificações (se deve ser contabilista, se diretor estatutário ou não, etc), o consulente solicita que “o sistema CFC/CRC se manifeste junto a SUSEP para requisitar que o profissional designado para tal atribuição seja um profissional devidamente registrado no sistema CFC/CRC, conforme legislação vigente, não permitindo que as atribuições específicas da classe contábil sejam desempenhadas por outros profissionais, como provavelmente ocorrerá se o CFC/CRC não se pronunciar”.

“Parecer

A Resolução CNSP Nº 118 adotou a mesma linha da Resolução 3198, de 27 de maio de 2004, do Conselho Monetário Nacional, que regulamenta a prestação de serviços de auditoria independente para as instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil e para as câmaras e prestadores de serviços de compensação e de liquidação.

Tanto o Art. 6º da Resolução CNSP Nº 118, como o Art. 5º da Resolução Nº 3.198, estabelecem que as entidades autorizadas a funcionar pelos referidos órgãos reguladores *“devem designar diretor, tecnicamente qualificado, para responder, junto a SUSEP ou junto ao BACEN, pelo acompanhamento, supervisão e cumprimento das normas e procedimentos de contabilidade previstos na regulamentação em vigor”*.

É evidente que as normas em questão tratam de atribuições conferidas a diretor eleito, nos termos da legislação societária, com delegação explícita (estatuto) para responder, legalmente, junto aos órgãos reguladores, a exemplo do que ocorre nas companhias abertas com o “diretor de relações com investidores”, segundo as normas da Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

A exigência de um interlocutor tecnicamente qualificado, no entendimento daqueles órgãos reguladores, não implica em habilitação específica na área contábil, mas, sim, de um profissional que reúna conhecimentos e experiências em diversos campos que lhe permitam desempenhar as atribuições do seu cargo de forma plena.

Cabe à entidade fiscalizada a escolha do diretor que melhor atenda às finalidades exigidas pelos respectivos órgãos reguladores. Este diretor, naturalmente, deverá ser assessorado pelo profissional da área contábil, legalmente habilitado.

Assim como o contabilista necessita de conhecimentos específicos de outras profissões, para melhor desempenho das funções dentro da sua especialização profissional – por exemplo, tributação, finanças, mercado, informática etc – outros profissionais precisam, igualmente, de conhecimentos de contabilidade para maior interação entre os componentes organizacionais de qualquer entidade.

Consultando a legislação sobre as atribuições privativas dos contabilistas – Decreto-Lei N° 9295/1946, art. 25; Resolução CFC N° 560/83; Resolução CFC N° 960/03, art. 25 – não se pode afirmar que as atribuições previstas nas normas da SUSEP e do BACEN sejam de competência exclusiva da profissão contábil, posto que tais normas não implicam no exercício efetivo das atribuições privativas do contabilista, legalmente habilitado. As funções atribuídas ao diretor designado pela entidade fiscalizada é meramente informativa, tendo por objetivo facilitar os trabalhos de fiscalização dos órgãos reguladores, que terá apenas um único interlocutor com aquelas responsabilidades, embora não estejam eximidos os demais administradores da entidade, de acordo com a legislação aplicável.

É evidente que, considerando as atribuições contidas nas referidas normas regulamentares, o contabilista seria o profissional tecnicamente melhor qualificado para o exercício daquele cargo de diretor. Todavia, a SUSEP e o BACEN não exigem que o diretor designado execute apenas as mencionadas atribuições, que poderão ser exercidas juntamente com outras, como ocorre nas companhias abertas com o diretor de relações com investidores”.

PARECER CT/CFC Nº 44/05

Assunto: Esclarecimento quanto à controvérsia existente entre o item 13.3.1 da NBC T 13 e do Artigo 431-A do CPC.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessado: Senhora Natália Barroca e Conselho Regional de Contabilidade de Pernambuco

Data da aprovação: 21/01/05 Ata CFC Nº 867

Relator: Contador Irineu De Mula

Das Considerações Iniciais:

A Senhora Natália Barroca solicita esclarecimentos a este egrégio Conselho Federal de Contabilidade, quanto a contradição existente entre o CPC – Art. 431-A e no item 13.3.1 da NBC T 13.

Do Procedimento Adotado:

Tendo em vista a especificidade da consulta apresentada na matéria perícia contábil, a Coordenação de Assuntos Técnicos, mediante orientação do Vice-presidente, encaminhou e-mail datado do dia 14 de janeiro de 2005, onde solicita a emissão de opinião ao Contador Carlos Edgar de Magalhães Valmórbida, integrante do Grupo de Estudo de Perícia Contábil do Conselho Federal de Contabilidade e colaborador desta Câmara Técnica em assuntos da área de perícia contábil.

Desta forma, apresentamos a seguir a opinião exarada pelo referido Contador, a qual referendamos:

“Parecer:

Preliminarmente entendo ser oportuna a transcrição do artigo 431-A do CPC, acrescentado pela Lei nº 10.358 de 27/12/2001.

A determinação legal é a que segue: *As partes terão ciência da data e local designados pelo juiz ou indicados pelo perito para ter início a produção da prova.*

A consulta parte do equivocado entendimento de que teria sido conferida ao perito nomeado a atribuição de procurar os assistentes técnicos para iniciar a perícia.

Segundo o entendimento, o dispositivo legal sob exame não atribui ao perito a obrigação de procurar os assistentes técnicos para iniciar a perícia, e, em consequência, não contraria o texto normativo inserido na NBCT-13.

Em primeiro lugar, há determinação para que as **partes** tenham ciência da data e local designados pelo juiz ou indicados pelo perito para ter início a produção da prova. Ora, os assistentes técnicos não podem ser considerados como partes, embora, no trabalho pericial, sejam indicados pelas mesmas.

Em segundo lugar, não há no texto legal a determinação para que a comunicação **às partes**, seja procedida pelo perito nomeado, constando apenas que as mesmas terão ciência da data e local designados pelo juiz ou indicados pelo perito para ter início a produção da prova.

A determinação para que as partes tenham ciência, não pressupõem que esta atribuição tenha sido conferida ao perito nomeado, sendo o entendimento que esta obrigação continua afeta ao judiciário.

Normalmente o início da perícia é designado pelo juiz, e coincide com retirada dos autos em carga.

No entanto, mesmo nos casos de ser atribuída ao perito nomeado a designação da data do início da perícia, ainda assim, somente caberia ao mesmo comunicar ao juiz e não aos assistentes técnicos indicados pelas partes.

Considerando o acima exposto, é do meu entendimento que não existe nenhuma contradição a ser sanada na NBCT-13, tendo em vista que o item sob exame não contraria em nada o disposto no art 431-1 do CPC.

É o meu entendimento, salvo melhor juízo”.

Carlos Edgar de Magalhães Valmorbida.

Contador – CRCRS 32587

PARECER CT/CFC Nº 45/05

Assunto: Consulta sobre a aplicabilidade das normas técnicas editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade e sua fiscalização quanto ao cumprimento das mesmas e sobre os poderes de diversos órgãos reguladores de emitir normas técnicas sobre contabilidade.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessado: Contador Sr. Valdir Corrêa de Moraes, jurisdicionado ao Conselho Regional de Contabilidade de Goiás

Data da aprovação: 21/01/05 Ata CFC Nº 867

Relator: Contador Irineu De Mula

Consulta:

Em ampla e explanada mensagem, enviada por correio eletrônico para este Conselho em sete de setembro passado, o contabilista Sr. Valdir Corrêa de Moraes faz considerações sobre seu entendimento quanto à emissão de normas profissionais e técnicas por parte do Conselho Federal de Contabilidade e sua comparação com as emitidas pelo IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil e, adicionalmente, faz outras considerações sobre esse mesmo tema, mas ampliando-o para a atuação de outras entidades e órgãos oficiais como Banco Central do Brasil, CVM – Comissão de Valores Mobiliários, AUDIBRA – Instituto dos Auditores Internos do Brasil, entre outros.

“Parecer:

Confirmamos ser correto o entendimento do consulente, sobre as responsabilidades

do Sistema Conselho Federal de Contabilidade e Conselhos Regionais, consubstanciadas em nossa Lei de Regência, Decreto-Lei No. 9295, de 27 de maio de 1946, que criou o Conselho Federal e os Conselhos Regionais, que dispõe:

"Artigo 20. A fiscalização do exercício da profissão de contabilista, assim entendendo-se os profissionais habilitados como Contadores e guarda-livros, de acordo com as disposições constantes do Decreto No. 20.158, de 30 de junho de 1931, Decreto No. 21.033, de 8 de fevereiro de 1932, Decreto-Lei No. 6.141, 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"

Em seu Artigo 12, é formalizada a obrigatoriedade de registro nos Conselhos Regionais de sua jurisdição, como assim disposto:

"Artigo 12 – 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."

Desde a criação dos Conselhos Federal e Regionais e até mais recentemente, inúmeros diplomas legais foram emitidos, relacionados com a profissão e seu exercício, no sentido de atualizar a representação da profissão, tanto na sua forma de registro quanto na de fiscalização.

O Conselho Federal de Contabilidade, como órgão regulador da profissão contábil e com inquestionável produção técnica, consubstanciada na edição dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e das Normas e Padrões que a eles se relacionam, vem exercendo eficientemente a delegação feita por intermédio de nossa Lei de Regência, desde 1946.

Quanto ao questionamento sobre a função e atuação do IBRACON, também se confirma o entendimento do consulente, de que se trata de uma entidade que congrega profissionais da contabilidade, em especial os contadores especializados em auditoria independente. É uma entidade formada como pessoa jurídica de direito privado, sem fins econômicos e na forma federativa.

O IBRACON tem por finalidade, genericamente, congregar, associativamente, a classe de profissionais e tem como objetivos principais, de conformidade com o seu estatuto, em especial para esclarecimento da consulta, conforme disposto em seu Artigo 10., parágrafo único, que além da finalidade genérica do IBRACON, dentre os objetivos principais encontram-se:

"d) O estabelecimento de políticas de interpretação e manifestação sobre princípios e normas de contabilidade, oriundos das entidades normativas, fazendo estabelecer, inclusive, as diferenças em relação aos processos estabelecidos em outros países ou fixados por entidades internacionais;

"i) Adotar as normas emitidas pelas entidades reguladoras, no campo de atuação profissional, exarando opiniões, eventualmente divergentes, sempre que o consenso intelectual dos órgãos de representação da entidade assim entender. "

Mais especificamente, sob os itens d) e i) acima referidos, pode-se confirmar o entendimento de que o IBRACON trata do estabelecimento de políticas de interpretação e emite manifestação sobre os princípios e normas de contabilidade e de outros pronun-

ciamentos e documentos técnicos oriundos das entidades normativas e das normas emitidas pelas entidades reguladoras no campo de atuação profissional, exarando opiniões, eventualmente divergentes.

Entendo que o acima exposto represente a resposta à questão No. 1 do consulente, relativamente às funções do Conselho Federal de Contabilidade e do IBRACON.

A questão de No. 2, que versa sobre se “O IBRACON exerce algum tipo de poder sobre os contadores e/ou auditores?” e à questão de No. 3, sobre se “O IBRACON exerce algum tipo de fiscalização, enfim, o auditor em especial deve algum tipo de obediência ao mesmo?” confirmamos que o poder de representação intelectual e ética é efetivamente exercido pelo IBRACON, todavia, não havendo determinação legal para tal.

Faz-se justo, neste Parecer, registrar o extraordinário apoio que vem sendo dado pelo IBRACON ao desenvolvimento da profissão no Brasil e, especialmente, na edição das Normas Brasileiras de Contabilidade do Conselho Federal de Contabilidade e, em particular, as referentes à área de Auditoria Independente. A também eficiente atuação de membros do IBRACON, com delegação e responsabilidades junto aos Grupos de Estudo e de Trabalho do Conselho Federal de Contabilidade e de nossa representação como classe profissional, nacional e internacionalmente, merece destaque.

A questão de No. 4, sobre se “as suas normas só podem ser acatadas se aprovadas pelo CFC ? ou não ? e a questão de No. 5, sobre “se o mesmo (IBRACON) tem poder ou liberdade para criar normas sobre contabilidade e auditoria à revelia do CFC ? “ informamos que as diretrizes emanadas do IBRACON não se confundem com as Normas Brasileiras de Contabilidade e, mais importante ainda, não há conflitos entre as mesmas. Não há casos de “revelia” porque ambas as entidades são independentes e estão comprometidas exclusivamente com a matéria técnica e que se complementam.

Ao generalizar o questionamento do consulente, transferindo para o campo de envolvimento de outras entidades a possibilidade das questões acima, devemos reafirmar a plena independência tanto do IBRACON quanto do Conselho Federal de Contabilidade, com relação à divulgação de posições técnicas relativas à ciência contábil. Necessário, aqui, referirmo-nos à base científica, substantiva e adjetiva, dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, consagrados na Resolução CFC No. 750/93 de 29 de dezembro de 1993, que dão a condição de legitimidade para as Normas Brasileiras de Contabilidade e que são de obrigatoria adoção no exercício da profissão no Brasil.

Outras entidades, além das citadas pelo consulente (Banco Central do Brasil, CVM – Comissão de Valores Mobiliários), também tem poderes legais para emitir diretrizes contábeis, como a Receita Federal, a SUSEP - Superintendência de Seguros Privados e as agências reguladoras como a Agência Nacional de Telecomunicações - Anatel , Agência Nacional da Saúde Suplementar – ANS, entre outras. nem sempre levando em conta a contabilidade como Ciência Social que é e, portanto, muitas vezes, deixando de ser independentes, considerando interesses imediatos ou oportunistas e não tomando como base os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Por falta de amparo na legislação societária brasileira, a aplicação plena das Normas Brasileiras de Contabilidade do Conselho Federal de Contabilidade tornam-se, em muitos casos, de difícil ou até impraticável adoção pelas empresas, seja devido à legislação

que lhes obrigam posicionamentos diversos, seja por interesses mais imediatos, e que não guardam relação com a essência econômica dos fatos administrativos e de sua contabilização, sempre escudados, todavia, no direito positivo brasileiro.

Assim é que, na própria Norma Brasileira de Contabilidade (NBC T 4 – Da Avaliação Patrimonial, em seu item 4.1.8) procura-se conciliar a diferença entre a contabilidade como ciência social e as diretrizes de ordem legal que não se coadunam com a boa técnica contábil mas que, respaldadas juridicamente, nos obriga a recomendar que “quando, concretamente, a lei dispuser diferentemente desta norma (NBC referida), o profissional deve observar a ordem legal, em seu trabalho”, com objeto exclusivo de evitar que o contabilista venha a sofrer penalizações de qualquer ordem, uma vez que a subordinação de ordem legal venha a impedir o exercício profissional com a necessária independência técnica e intelectual.

Concluindo, é nosso entendimento que o Conselho Federal de Contabilidade é titular, por direito natural, enriquecido pelo direito conquistado, do poder-dever de elaborar e editar os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade. A obrigatoriedade de cumprimento desses princípios e normas tem sido consagrada, inclusive, em incontáveis atos normativos baixados por autoridades federais e por resoluções ou instruções de entidades como a CVM – Comissão de Valores Mobiliários e Banco Central do Brasil”.

PARECER CT/CFC Nº 46/05

Assunto: Artigos 1.020 e 1.186 da Lei 10406/2002 (código Civil Brasileiro – livros obrigatórios).

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessado: Josias Pereira Rosa

Data da aprovação: 18/02/05 Ata CFC Nº 868

Relator: Contador Hugo Rocha Braga

Das Considerações Iniciais:

O Senhor Josias Pereira Rosa solicita informações com relação aos livros Balancetes Diários e Balanços e o Balanço de Resultado Econômico, previstos nos Artigos 1.020 e 1.186 do Código Civil Brasileiro.

Do Procedimento Adotado:

Tendo em vista a especificidade da consulta apresentada, a Coordenação de Assuntos Técnicos, mediante orientação do Vice-presidente, encaminhou e-mail datado do dia 13 de janeiro de 2005, onde solicita a emissão de opinião ao Conselheiro Mauro Manoel Nóbrega, Coordenador-Adjunto da Câmara de Registro e Fiscalização do Conselho Federal de Contabilidade e colaborador desta Câmara Técnica.

Desta forma, apresentamos a seguir a opinião exarada pelo referido Conselheiro, a qual referendamos:

Parecer:

“Da ementa supra epigrafada seguem três questões manifestadas pelo consulente como segue:

- 1.) Já existe algum modelo definido pelo CFC ou outro órgão encarregado de regulamentar esses artigos?

Resposta.

Assim está escrito o Art. 1.020 do Código Civil:

Os administradores são obrigados a prestar aos sócios contas justificadas de sua administração, e apresentar-lhe o inventário anualmente, bem como o balanço patrimonial e o resultado econômico.

Assim está escrito o Artigo 1.186 do Código Civil:

O livro Balancetes Diários e Balanço será escriturado de modo que registre:

O primeiro artigo criou a compulsoriedade de o administrador promover a prestação de contas aos sócios da empresa. No código Civil revogado, não existia disposição correspondente. Logo, no Código Civil é novidade. Fora dele, no entanto, esta obrigação já se via contemplado no Artigo 290 do Código Comercial, de 1850. No mesmo sentido, o tema já existia e subsiste consagrado pelo Artigo 109, III da Lei 6.404/76. Esta conta, como bem claro estipulou o artigo, trata-se do balanço normal elaborado em obediências aos Princípios Fundamentais e as Normas Brasileiras de Contabilidade.

Acentua-se, repetindo, a única novidade é que o encargo do administrador foi consignado no Código Civil. Tangente ao Balanço, como já assertivado, o Código em nada inovou. Nem tampouco criou livros novos. Os obrigatórios, até então vigentes, principalmente o Diário, estão mantidos nos mesmos moldes.

Digno de se registrar que o Artigo em comento está inserido no Sub Título II, Capítulo I, Seção III que trata “Da Administração” logo o novo trata-se, pois, de criação de encargo ao Administrador, perante o Código vigente.

Escancara, de seu turno, a necessidade de os administradores, inclusive quando este for sócio, de prestar contas dos resultados da sociedade aos demais sócios. A periodicidade desta mostragem deve ocorrer, no mínimo a cada ano. A dita prestação de contas consiste em levantar um balanço anual e promover o inventário dos bens móveis e imóveis que integram o patrimônio social, apresentando as contas de resultados econômicos, sob a forma de balanço contábil, as quais indicarão se a sociedade auferiu lucros ou teve prejuízos.

O segundo artigo citado, na mesma direção do primeiro, **não criou livros novos**. O texto está inserido no Capítulo IV “Da Escrituração” e somente fez alusão a ela trazendo tratativas à respeito.

É o exercício da Contabilidade usual e diária relativas às operações realizadas pela

empresa. No encerramento de cada exercício financeiro, que corresponde ao término do ano-calendário, será gerado pelo sistema informatizado *o balanço patrimonial e o de resultado econômico da empresa com base nos dados acumulados e consolidados nos balanços diários.*

A expressão Livro Balancetes Diários não quis o legislador escrever outra coisa que não prestigiar o procedimento contábil já adotado pelo Brasil. Como bem professorou o ilustre mestre Dr. Antônio Lopes de Sá:

“Uma vez identificado e classificado um fato patrimonial, passa-se ao registro do mesmo. A tradição na técnica contábil determina que, obrigatoriamente, os fatos escriturados no livro DIÁRIO também o sejam no RAZÃO, assim como, quando necessário ou compulsório, em outros livros (fiscais, analíticos) conforme o caso. Isto, porque enquanto o DIÁRIO segue uma ordem cronológica (dia a dia ou mês a mês), o RAZÃO segue uma ordem sistemática (conta a conta, embora que seguindo também em cada registro a ordem cronológica)”.

Digno de registro em, em ambos os casos a CONTABILIDADE DAS EMPRESAS FOI PRIVILEGIADA pelo Código Civil Brasileiro (Lei 10.406/2002) independente da atribuição de responsabilidade a sócios e administradores.

Texto Legal

Lei 556 de 25.06.1.850 – Artigo 290 –

Lei 6.404/76 – Artigo 109, inciso III –.

Lei 10.406/2002 – Artigos 1.179 a 1.195 –

Obra

“Novo Código Civil comentado. Ed. Saraiva, 2002 – Coordenação Ricardo Fiúza. – págs. 921/922, 1053/1054”.

“Fundamentos da Contabilidade Geral. Una Editora – 2000 – Págs. 72/73. Prof. Dr. Antônio Lopes de Sá”.

2.) Caso não exista ainda regulamentação específica sobre isso, há previsão de quando será disponibilizado?

Resposta. Prejudicada.

3.) A partir de quando será exigível, e por que, a apresentação desses novos livros?

Resposta. Prejudicada.

Mauro Manoel Nóbrega
Conselheiro

PARECER CT/CFC N° 47/05

Assunto: Consulta formulada pela empresa Jaguar Transportes Urbanos Ltda., encaminhada pelo CRCMS, a respeito da contabilização de repasses, a título de adiantamento, provenientes da comercialização de vale-transporte.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessado: Conselho Regional de Contabilidade do Mato Grosso do Sul

Data da aprovação: 18/02/05 Ata CFC N° 868

Relator: Contador Hugo Rocha Braga

Consulta

Através do Ofício PRES. N° 008/2005, de 12/01/2005, o CRCMS solicita-nos emissão de parecer sobre a consulta formulada pela empresa Jaguar Transportes Urbanos Ltda., a respeito da contabilização, pela ASSETUR, de “valores provenientes da comercialização de vale transporte, para imediato repasse às Associadas e, portanto não gerando lucros ou sobras. O repasse de valores é deferido de conformidade com o índice de participação de associadas.” (Grifamos)

A ASSETUR – Associação das Empresas de Transporte Coletivo Urbano de Campo Grande – MS é uma entidade sem fins lucrativos que, por delegação outorgada pelas permissionárias, cumpre a função de arrecadação temporária e transitória dos valores provenientes da comercialização de vale transporte.

Ao descrever os procedimentos contábeis das empresas associadas, atualmente adotados, a consulente informa que a prestação de serviços ocorre quando efetivamente realizado o transporte de passageiros, ocasião em que é emitida a nota fiscal considerada como receita de transporte nas empresas associadas.

Solicitando o parecer deste CFC, a Jaguar Transportes Urbanos Ltda. esclarece que:

“Recentemente tivemos uma auditoria interna do grupo, e fomos indagados e sugestionados a mudar a forma de lançamentos..., isto é, os valores a receber da Assetur, lançar diretamente na conta Passiva – Exigível a C.Prazo – adiantamento Assetur - ...”(sic). Em seguida, transcreve a sugestão do auditor interno, onde é recomendada o exame da sugestão apresentada e a discussão do assunto entre as empresas associadas, “levando-se em conta as suas conveniências, bem como considerando os relevantes serviços que a Assetur vem prestando.

Parecer:

“Preliminarmente, cabe ressaltar que a matéria objeto da consulta não está suficientemente fundamentada, a fim de permitir-nos um exame mais acurado, pois, ao que tudo indica, a consulente pretende obter uma outra opinião para sua maior segurança.

Entretanto, ainda que as informações estivessem completas, entendemos que não é atribuição do Sistema CFC/CRCs manter atividade de consultoria técnica para atender empresas, por se tratar de um serviço profissional especializado, da competência de contabilistas habilitados e legalmente estabelecidos.

Finalmente, ratificando posição já institucionalizada desta Câmara Técnica, prestar-se consultoria técnica gratuita, além de constituir um precedente perigoso para o órgão regulador e fiscalizador da profissão contábil, gera uma responsabilidade indevida para o Sistema CFC/ CRCs e uma concorrência predatória com a nossa comunidade profissional”.

PARECER CT/CFC Nº 49/05

Assunto: Dúvidas sobre forma, terminologia e conteúdo das demonstrações contábeis divulgadas por algumas Entidades no Estado de Sergipe.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessado: Conselho Regional de Contabilidade de Sergipe - CRCSE

Data da aprovação: 18/02/05 Ata CFC Nº 868

Relatora: Contadora Verônica Cunha de Souto Maior

Parecer:

Da Consulta:

O Conselho Regional de Contabilidade de Sergipe - CRCSE, enviou a este egrégio Conselho Federal de Contabilidade consulta datada de 11/01/2005, através do seu Presidente, Contador Carlos Henrique Menezes Lima, referente a solicitação de esclarecimentos quanto a adequação e correção à luz das Normas Brasileiras de Contabilidade e da legislação vigente, das demonstrações contábeis publicadas em jornal do Estado de Sergipe pelas Entidades Colégio Imaculada Conceição e Ação Social da Paróquia de Laranjeira e pela Empresa Renovadora de Pneus OK, enviadas anexas à Consulta.

O Consulente expressa as suas dúvidas, a partir da citação de Milton Augusto Walter na sua obra Introdução à Contabilidade, a saber:

“ No regime do Decreto-Lei nº 2627/40, os balanços eram apresentados com as contas de compensação. A sua inserção na estrutura do Balanço Patrimonial dificultava o conhecimento da dimensão do Ativo e, também do Passivo, das fontes de recursos (Passivo e Patrimônio Líquido), principalmente quando não se fazia a separação nítida desse grupo de contas com os representativos de bens e direitos, de um lado; e obrigações e Capital acumulado dos proprietários, de outro. A Lei nº 6404/76, ao prescrever normas sobre a forma de apresentação dos balanços patrimoniais, suprimiu, acertadamente esse grupo de contas”. (grifo nosso)

Continua o Consulente:

“ A Resolução do CFC nº 686/90, que aprova a NBC T 3 – Balanço Patrimonial, também não menciona as mesmas”. (grifo nosso)

O Consulente apresenta, por fim, os seus questionamentos:

“ 1. As Entidades: Colégio Imaculada Conceição e Ação Social da Paróquia de Laranjeiras,

publicaram no jornal, o Balanço Patrimonial com as contas de compensação. Este procedimento está correto e baseado em que legislação?

2. A Empresa Renovadora de Pneus OK, constituída sob a forma de Sociedade Limitada, utilizou o termo Balanço Geral, em vez de Balanço Patrimonial e contas de compensação dentro do grupo Ativo Circulante. Este procedimento é correto e baseado em que legislação?'

Dos Esclarecimentos:

Antes de emissão de parecer sobre a adequação do conteúdo, da terminologia e da forma das demonstrações contábeis elaboradas e publicadas pelas Entidades identificadas pelo CRCSE, mister se faz apresentar as seguintes considerações, as quais fazemos de forma segregada em relação a cada um dos questionamentos apresentados pelo Consultente.

1º Questionamento:

1. As contas de compensação são contas extra-patrimoniais que, mesmo não representando conta patrimonial ou de resultado, têm importante "função" dentro das Entidades, uma vez que auxilia no controle e no registro de dados representativos de fatores que poderão vir a afetar o patrimônio da Entidade de forma ativa ou passiva.
2. A NBCT –3 que trata do Conceito, Conteúdo Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis e, em específico a NBCT 3.2 – Do Balanço Patrimonial, não contempla as Contas de Compensação na estrutura do Balanço Patrimonial a ser elaborado pelas Entidades.
3. Por outro lado, a utilização de Contas de Compensação está prevista na NBCT 2.5 que trata da Escrituração Contábil. A referida NBCT assim esclarece: "2.5.1 – *As contas de compensação constituem sistema próprio.* 2.5.2 – *Nas contas de compensação registrar-se-ão os atos relevantes cujos efeitos possam se traduzir em modificações no patrimônio da entidade.* 2.5.3 – *A escrituração das contas de compensação será obrigatória nos casos que se obrigue especificamente".* (grifo nosso)
4. A Lei das S/A (Lei nº 6.404/76) tornou facultativo o uso das contas de compensação.
5. Dessa forma e, à luz do entendimento de que as Entidades precisam dar ênfase à evidenciação adequada (disclosure) de todas as informações que permitam a avaliação da sua situação patrimonial e das mutações do seu patrimônio, bem como possibilitem a realização de inferências perante o futuro, somos da opinião que o uso de contas de compensação é salutar, haja vista que promove um melhor controle dos fatos/operações que possam vir a afetar o patrimônio da Entidade.
6. Ressaltamos ainda que o RIR/99 – Regulamento do Imposto de Renda, em seu artigo 251, que trata sobre o "Dever de Escriturar" ressalta na Nota 708 as contas de contas de compensação, remetendo ao que está estabelecido na NBCT 2.5.
7. Por outro lado, a apresentação/inclusão nas demonstrações contábeis das referidas contas de compensação (desde que em grupo específico), no nosso entendimento em nada prejudica a adequada evidenciação das informações contábeis da Entidade. A melhor apresentação/evidenciação, todavia, dar-se-ia através de Notas Explicativas às demonstrações contábeis, conforme preconizado na NBC T (item 6.2 – Conteúdo das Notas Explicativas).

8. É válido ressaltar ainda que a inclusão das contas de compensação como parte integrante dos grupos de contas do Balanço Patrimonial não é correta, sobretudo no grupo do Circulante (ativo e passivo) – como no caso da Entidade identificada pelo Consulente – haja vista que só devem integrar esse grupo bens, direitos e obrigações cuja realização e, exigibilidade, dar-se-á até o final do exercício social seguinte, respectivamente. Nesse contexto ressaltamos que, como anteriormente explicado, os fatos que as contas de compensação efetivamente representam não se referem a bens, direitos e obrigações que integram o patrimônio da Entidade (na data das demonstrações contábeis) e, sim, aos fatos que “poderão vir a afetar” esse patrimônio.

2º Questionamento:

1. A NBCT –3 que trata do Conceito, Conteúdo Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis e, em específico **a NBCT 3.2 define a expressão “Balanço Patrimonial”.**
2. A Lei das S/A, em seu artigo 176, estabelece que *“Ao fim de cada exercício social, a Diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras (sic), que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:*
I - Balanço patrimonial;
” (grifo nosso)
3. Ressaltamos ainda que, a expressão “Balanço Geral” era empregada pelo antigo Código Comercial (artigo 10, item 4), absorvido e alterado pelo novo Código Civil (Lei nº 10.406/02). Nesse contexto, é válido destacar que mesmo quando da ainda vigência do referido Código Comercial (editado em 1850), a expressão “Balanço Geral” já havia caído em desuso, sendo adotada/usada a expressão “Balanço Patrimonial” pela legislação societária, fiscal e atos normativos e reguladores vigentes à mesma época do referido Código.

Das Conclusões e Emissão de Opinião:

1º Questionamento:

1. Frente ao exposto, somos do entendimento de que a evidenciação de Contas de Compensação, desde que em grupo de contas segregado, ou seja, grupo específico nas demonstrações contábeis e, em específico no Balanço Patrimonial não se constitui em erro que implique na republicação das demonstrações contábeis, haja vista que este procedimento não infringe às Normas Brasileiras de Contabilidade, nem a legislação societária vigente, todavia, a sua melhor e, mais adequada evidenciação, deve se dar através de Notas explicativas às demonstrações contábeis.
2. Por outro lado, a inclusão das referidas Contas de Compensação no grupo de contas do Circulante (ativo e passivo) do Balanço Patrimonial não está correta, haja vista essas contas não serem contas patrimoniais (devem as contas de compensação ser usadas, exclusivamente, para o controle e registro de fatos extra-pa-

trimoniais) e, por não afetarem (ativa ou passivamente) o patrimônio da Entidade até o final do exercício social seguinte, característica do Grupo Circulante. Dessa forma, entendemos que deve a Entidade, bem como o Contabilista responsável pela elaboração das referidas demonstrações contábeis ser notificados por este CRC/SE, face o descumprimento às Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade.

2º Questionamento:

1. É inconteste que o uso da terminologia “Balanço Geral” está em desacordo com a Lei das S/A e com as Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade.
2. Por outro lado, somos da opinião de que o referido fato não se constitui em “erro significativo” que implique, ou gere, a necessidade da republicação das demonstrações contábeis.
3. Nesse contexto, fazemos chamamento para o que estabelece a NBCT 6.3 – Das Republicações e, em específico o item 6.3.2.1 – Fundamentos e procedimentos para republicar.
4. Entendemos, por fim, que deve o Contabilista responsável pela elaboração das referidas demonstrações contábeis receber ofício deste CRC/SE alertando-o e, orientando-o, quanto à observância obrigatória das Normas Brasileiras de Contabilidade quando do exercício profissional e, em específico, quando da elaboração das demonstrações contábeis.

PARECER CT/CFC Nº 54/05

Assunto: Consulta formulada por contabilista de Belo Horizonte - MG sobre questão proposta em concurso público para Agente Fiscal de Tributos Estaduais.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessado: Fernando Henrique Dalle de Souza

Data da aprovação: 18/03/05 Ata CFC Nº 869

Relator: Contador Hugo Rocha Braga

Consulta

Através de e-mail encaminhado ao CFC – Fiscalização, e retransmitido para a Coordenadoria Técnica, o contabilista Fernando Henrique Dalle de Souza solicita opinião do Conselho Regional de Contabilidade - provavelmente, do Estado de Minas Gerais, já que reside em Belo Horizonte – “quanto às preferências e vantagens e quais as ações preferenciais o artigo 17 da referida Lei trata, e quanto ao artigo pertencer à parte societária das Sociedades Anônimas e não à Contabilidade Geral que é tratada a partir do artigo 175.” (sic)

Trata-se de recente concurso público para Agente Fiscal de Tributos Estaduais, realizado no Estado de Minas Gerais, pela FUNDEP, onde foi proposta a seguinte questão:

• *Dividendos – De acordo com a nova redação do artigo nº 17 da Lei 6.404/76, dada pela Lei 10.303/01, “as ações preferenciais, para poderem ser negociadas em mercado de valores mobiliários, devem possuir pelo menos uma das duas preferências”. APRESENTE e DISCORRA sobre as duas preferências.*

O consulente, além de contestar a redação da questão em lide (por serem três e não duas as preferências e/ou vantagens previstas na lei), informa que o conteúdo do programa de Contabilidade Geral, conforme edital do concurso, estabelecia o seguinte:

1. Contabilidade Geral

...

1.9. Resultado do Exercício

1.9.1. Exercício Social

1.9.1. Encerramento de Receitas e Despesas

1.9.3. Apuração: Receita Bruta, Deduções da Receita, Receita Líquida, Custos, Lucro Bruto, Receitas e Despesas Operacionais, Lucro ou Prejuízo Operacional, Resultado Não Operacional, Imposto de Renda sobre o Lucro, Contribuições e Participações nos Lucros, Lucro Líquido do Exercício, Lucro por Ação; Distribuição do Lucro: Reservas, Dividendos, Lucros Acumulados.

1.10. Estática Patrimonial

1.10.1. Balancetes

1.10.2. *Demonstrações Contábeis: Balanço Patrimonial, de Resultados, Das Mutações do Patrimônio Líquido, Dos Lucros ou Prejuízos Acumulados, Das Origens e Aplicações de Recursos; Fluxo de Caixa: conceitos, conteúdos, aspectos legais, normas e técnicas aplicáveis, critérios de classificação e avaliação dos componentes patrimoniais (Lei 6.404/76).*

Parecer:

O artigo 17 da Lei nº 6.404/76 – alterado pela Lei nº 10.303/01 – estabelece as preferências ou vantagens das ações preferenciais. No que diz respeito às preferências ou vantagens para serem admitidas à negociação no mercado de valores mobiliários, o parágrafo 1º do Art. 17 determina:

§ 1º *Independentemente do direito de receber ou não o valor de reembolso do capital com prêmio ou sem ele, as ações preferenciais sem direito de voto ou com restrição ao exercício desse direito, somente serão admitidas à negociação no mercado de valores mobiliários se a elas for atribuída pelo menos uma das seguintes preferências ou vantagens:*

I – direito de participar do dividendo a ser distribuído, correspondente a, pelo menos, 25% (vinte e cinco por cento) do lucro líquido do exercício, calculado na forma do art. 202... a)...

b)...

II – direito ao recebimento de dividendo por ação preferencial, pelo menos 10% (dez por cento) maior que o atribuído a cada ação ordinária; ou

III – direito de serem incluídas na oferta pública de alienação de controle, nas condições previstas no art. 254-A, assegurado o dividendo pelo menos igual ao das ações ordinárias.

Face ao exposto, considerando as informações apresentadas na consulta formulada pelo Sr. Fernando Dalle, e o citados dispositivos legais pertinentes ao assunto sob análise, entendemos que o conteúdo do programa de Contabilidade Geral refere-se, exclusivamente, aos Capítulos XV e XVI, da Lei nº 6.404/76 (Artigos 175 a 205). E que, por outro lado, a matéria sobre “Dividendos”, tratada na Seção III do Capítulo XVI (Artigos 201 a 205), cuida da forma de distribuição dos dividendos entre titulares de ações ordinárias e preferenciais, e não dos direitos e vantagens (Artigo 17 da mesma Lei) atribuídos a cada espécie ou classe de ações em que se divide o capital social.

PARECER CT/CFC Nº 55/05

Assunto: Esclarecimentos sobre a NBC T 2.8 - Das Formalidades da Escrituração Contábil em Forma Eletrônica.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessados: Contabilista Rubens Fortunato

Data da aprovação: 18/03/05 Ata CFC Nº 869

Relatora: Contadora Verônica Cunha de Souto Maior

Do Parecer:

O Contabilista Rubens Fortunato encaminhou a este egrégio Conselho Federal de Contabilidade, consulta através de correio eletrônico, onde solicita maiores esclarecimentos a respeito da NBC T 2.8 - Das Formalidades da Escrituração Contábil em Forma Eletrônica, aprovada pela Resolução CFC nº 1.020, de 18.02.2005.

O Consulente assim expressa as suas dúvidas:

“Devo entender que a partir de sua vigência toda escrituração contábil em forma eletrônica, mesmo que por digitação, deve conter a certificação digital, como parecer pelo item 2.8.2.5.? Ou isso só será aplicado no caso de digitalização de documentos?

Quais os procedimentos a serem adotados?” (grifo nosso)

Dos Esclarecimentos:

Tendo em vista os questionamentos apresentados pelo Consulente, mister se faz apresentar os seguintes esclarecimentos:

1. O Código Comercial (absorvido pelo Novo Código Civil – Lei nº 10.406/02) e a legislação societária e fiscal vigente estabelecem que as Entidades devem manter um sistema de escrituração uniforme dos seus atos e fatos administrativos, através de processo manual, mecanizado ou eletrônico.
2. A NBC T 2, editada pelo Conselho Federal de Contabilidade em 1983, estabelece os critérios e procedimentos gerais a serem observados na escrituração contábil das Entidades, sem se debruçar sobre as especificidades inerentes a cada processo de escrituração que possa vir a ser utilizado pela Entidade.
3. É válido ressaltar, contudo, que as Entidades de acordo com a legislação pertinente, estão cada vez mais sujeitas a gerar e, prestar, diversas informações fiscais através de arquivo digital.
4. Nesse contexto, há diversos atos legais vigentes no Brasil, editados por diferentes órgãos fiscais (SRF, INSS, Secretarias de Fazendas Estaduais) que disciplinam e regulamentam a escrituração fiscal das Entidades através do uso de sistemas eletrônicos de processamento de dados, bem como normatizam a geração de arquivos digitais a serem entregues aos referidos órgãos; dentre os quais destacamos: Convênio ICMS 57/95, IN SRF nº 86/01, IN INSS 89/03, Lei Estadual (PE) nº 12.333/03, Portaria INSS nº 42/03, IN SRF nº 482/04 e IN SRF nº 520/05.
5. É inconteste também que com o avanço da tecnologia da informação nos últimos tempos, as relações do ambiente de negócios passaram a ser realizadas cada vez mais em um mundo digital, que ganhou bases mais sólidas a partir da edição da Medida Provisória 2.200-2 de 24/08/2001, que atribuiu, a mesma validade jurídica dos documentos escritos com assinaturas autógrafas, aos documentos e mensagens assinados digitalmente com o uso de certificados emitidos no âmbito da ICP-Brasil. Dessa forma, os documentos digitais passaram a ter a mesma validade dos documentos em papel.
6. É válido ressaltar, contudo, que a relação das Entidades e, por conseguinte dos Profissionais da Contabilidade, com o mundo digital não é consequência, ou decorre, apenas de exigências dos órgãos fiscais, haja vista as diversas ações já implantadas por diferentes instituições no mundo contemporâneo à disposição dos Profissionais da Contabilidade, conforme ressalta o Professor Luiz Gustavo Cordeiro em seu artigo “Os benefícios do uso da certificação digital, na vida do cidadão, em especial na atividade profissional dos contadores brasileiros” (www.contabeis.ufpe.br/arnectar), a saber:
“Os Contadores no Estado de Pernambuco são pioneiros no Brasil na utilização da certificação digital, uma vez que utilizam a quase dois anos a certificação digital e foram obrigados pela Lei 12.333 de 23 de janeiro de 2003, a utilizar certificados digitais, na geração e transmissão dos livros do ICMS que foram abolidos na forma de papel.

O pioneirismo dos profissionais de contabilidade comparado a outras profissões não será apenas dos contadores de Pernambuco, já que contadores de todo Brasil, possuem a sua disposição os seguintes serviços :

- a) A Secretaria da Receita Federal criou os Certificados Digitais e-CPF e e-CNPJ, pelos quais implantou e disponibilizou serviços em sua página na INTERNET através do serviço 222 que já estão sendo utilizados por Contadores no País inteiro, permitindo obter cópias de declarações de renda, informações de situação fiscal da pessoa, comprovante de arrecadação, retificação de documento de arrecadação - redarfnnet e operar no Sistema Integrado de Comercio Exterior – SISCOMEX.
- b) A Caixa Econômica Federal disponibilizou para os contadores de todo o Brasil, o Conectividade Social com uso obrigatório da certificação digital, para que estes profissionais informem a movimentação de trabalhadores por desligamento e afastamento; para que simulem cálculos guias de FGTS e contribuição social, emitam extratos, etc.
- c) O Banco Central do Brasil implantou a utilização de certificação digital para assinatura de contratos de câmbio:
-
- e) A Superintendência de Seguros Privados – SUSEP estabeleceu em sua Circular No 277, de 30/11/04 que os documentos eletrônicos relativos às operações de seguros, de capitalização e de previdência complementar aberta, respeitadas as exigências da legislação em vigor, poderão ser assinados digitalmente desde que atendam aos requisitos previstos na referida Resolução:
-
- i) No Banco do Brasil os clientes dispõem da certificação digital, visando ampliar a segurança e redução das fraudes no acesso as contas bancárias via INTERNET. Para 2005, o Banco pretende aceitar o certificado digital E-CPF.
-"

7. Como resposta a esse ambiente, onde quase que a totalidade das escriturações contábeis das Entidades é feita através de processo eletrônico, e a demanda pela geração e, envio, de arquivos digitais é cada vez mais crescente, o Conselho Federal de Contabilidade editou a NBC T 2.8 com o objetivo de orientar os Contabilistas sobre as formalidades da escrituração contábil em forma eletrônica e sua validade perante terceiros.
8. Nesse contexto, ressaltamos o que preconiza o subitem 2.8.1.1 da NBC T 2.8: "Esta norma estabelece critérios e procedimentos para a escrituração contábil em forma eletrônica e a sua certificação digital, sua validação perante terceiros, manutenção dos arquivos e responsabilidades do contabilista". (grifo nosso)
9. O item 2.8.5 da NBC T 2.8 assim estabelece sobre a obrigação da certificação dos arquivos digitais contendo a escrituração contábil em forma eletrônica: "A escrituração contábil em forma eletrônica e as emissões de livros, relatórios, peças, análises, mapas demonstrativos e Demonstrações Contábeis são de atribuição e responsabilidade exclusiva de contabilista legalmente habilitado com registro ativo em Conselho Regional de Contabilidade e devem conter certificado e assinatura digital do empresário ou da sociedade empresária e de contabilista". (grifo nosso)

Das Conclusões e Emissão de Opinião:

Frente ao exposto e, à luz do que disciplina a NBCT 2.8, esclarecemos que a escrituração contábil em forma eletrônica deve conter certificado e assinatura digital do Contabilista, bem como do empresário ou da sociedade empresária quando da geração de arquivos digitais, quer para armazenamento na própria Entidade, quer para envio a terceiros (como p. ex. órgãos fiscais, órgãos regulamentadores, órgãos de registro do comércio, clientes, fornecedores, entre outros).

Esclarecemos, ainda, que uma escrita eletrônica pode ser gerada a partir das seguintes formas ou procedimentos: a) importar parte da escrituração de outro sistema eletrônico e digitar parte; b) importar toda a escrituração de outro sistema; e c) digitar toda a escrituração. Dessa forma, depreende-se que a escrituração através de processo eletrônico não é gerada única e exclusivamente por meio de digitação.

Ressaltamos por fim, que a escrituração em forma eletrônica se materializa no ato da geração de arquivos digitais.

PARECER CT/CFC Nº 57/05

Assunto: Guarda de Informações Contábeis

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessado: Flávia Flores Carrijo

Data da aprovação: 18/03/05 Ata CFC Nº 869

Relatora: Contadora Verônica Cunha de Souto Maior

Das Considerações Iniciais:

A Senhora Flávia Flores Carrijo solicita informações sobre a guarda de informações contábeis.

Do Procedimento Adotado:

Tendo em vista a especificidade da consulta apresentada, a Coordenação de Assuntos Técnicos, mediante orientação do Vice-Presidente, solicitou a análise e emissão de opinião sobre o referido assunto ao Conselheiro Mauro Manoel Nóbrega, Coordenador-Adjunto da Câmara de Registro e Fiscalização do Conselho Federal de Contabilidade e colaborador desta Câmara Técnica.

Desta forma, apresentamos a seguir a opinião exarada pelo referido Conselheiro, a qual referendamos na íntegra:

“Parecer:

Da consulente a E. Câmara Técnica recebe, para resposta, as seguintes questões ligadas ao tema abaixo descrito:

Existe um caso em que o contador fez a contabilidade de um cliente, en-

cerrou, publicou e registrou, entregou toda a documentação contábil e excluiu todas as informações do sistema dele e não ficou também com nenhuma cópia das mesmas:

1. Ele tem a obrigação de guardar todas as informações no sistema contábil do escritório dele?

Resposta: Ao que se mostra a questão, ocorreu a figura do encerramento das relações entre o profissional e a empresa. Este rompimento poderia ter acontecimento das mais variadas formas, expressa, verbal ou tácita. Qualquer que se faça presente, verdadeiramente entre as partes cessou o compromisso da prestação e da contraprestação pelos serviços profissionais ajustados.

Ao ocorrer este fenômeno, não mais qualquer compromisso do profissional em reter informações alusivas ao agora, ex-cliente. A descrição do fato aponta que o Contador cumpriu inteiramente seu mister se apresentando como correta a eliminação das citadas informações em seu sistema.

À guisa de contributo, somente duas providências importantes é que não se tem notícia de que o Contador delas cuidou. Primeiro, a formalização expressa, quando não com sinais exteriores do rompimento do contrato ajustado entre as partes. Aqui, como um breve hiato, posta-se correta a exigência recente, contida no Artigo 6º do Código de Ética dos Contabilistas que impõe o império da contratação por escrito. Segundo trata-se de um relatório completo e bem explícito, acerca da documentação que esta sendo entregue ao ex-cliente.

2. Se tem qual o tempo permitido por lei?

Resposta prejudicada.

3. Caso não tenha, quanto tempo ele é responsável pelas informações lançadas na contabilidade?

A responsabilidade pelas informações que o Contador lança na contabilidade é "*ad eternum*". Isto porque tantos são "os fiscos" que os profissionais devem atendimento e prestação de informações. Com maiores ou menores intensidades, todos se arvoram no direito de, em um determinado momento, "conferirem a contabilidade" da empresa que está sendo observada. Acresça-se que estes fiscais, hoje Auditores tem o poder de, até, **desclassificar a contabilidade**. Acentua-se que muito deles, inobstante merecerem aprovação no exame seletivo, não detém formação contábil, No entanto, são detentores daquele poder acima descrito.

A formulação eternamente é ampla. Cada entidade fiscalizadora tem o seu prazo para conferir a decadência ou a prescrição daquele seu tributo. Neste aspecto para a conferência do tempo de responsabilidade pelas informações contábeis, basta que se examine tributo a tributo que a empresa/cliente esteja sujeito. *No entanto, o "ad eternum" é pela*

correta e idônea informação lançada na contabilidade. A verdade não tem prazo de validade. Deve sempre estar em vigor não sendo possível, pois, sua revogação. Até mesmo para finalidades históricas como bem definiu a i. ex-conselheira do Conselho Federal de Contabilidade, MARTA MARIA FERREIRA ARAKAKI no relatório da Câmara Técnica nº 025/98: "Apesar da existência dos prazos prescricionais, questionamentos atuais ou futuros poderão exigir levantamentos históricos da empresa que somente o Livro Diário poderá proporcionar, devido às formalidades legais das quais se reveste".

De sua vez, toda informação que redunde no lançamento contábil há se calcar em documento hábil e idôneo. Assim se espelha a RES. CFC 751/93, que dispõe sobre as Normas Brasileiras de Contabilidade:

II – DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

A escrituração contábil trata da execução dos registros permanentes da Entidade e de suas formalidades. As normas de escrituração contábil abrangem subitens, a saber:

- a) ...
- b) da Documentação que compreende as normas que regem os documentos, livros, papéis, registros e outras peças que originam e validam a escrituração contábil.
- c) da Temporalidade dos Documentos, que estabelece os prazos que a Entidade deve manter os documentos comprobatórios em seus arquivos.

Do relato observa-se que a compulsoriedade da guarda dos livros e documentos é inteiramente da empresa/cliente, nas Normas Brasileiras de Contabilidade chamadas de Entidade, não do Contabilista. Sobre o tema, remissão se faz na obra Imposto de Renda, Contribuições Administradas pela Secretaria da Receita Federal e Sistema SIMPLES, 12ª edição pelo Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio Grande do Sul. Nesta obra o Contador João Roberto Domingues Pinto professora na página 145:

“A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas as eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade ou que se refiram a atos e operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial”.

No entanto, como de regra a posse dos mesmos é do profissional, no caso presente, quando da cessação da relação, prudentes e compulsórias as providências já listadas quanto à celebração do distrato e a explicitação na entrega daquilo que expressa, verbal ou tacitamente, o Contabilista tenha se tornado depositário.

No fornecimento de maiores subsídios à consulente, recomendo que, à esta seja acostado o Relatório da Câmara Técnica já citado apesar deste mostrar uma outra vertente.

PARECER CT/CFC Nº 58/05

Assunto: Esclarecimentos sobre a aplicabilidade da NBC T 2.8 - Das Formalidades da Escrituração Contábil em Forma Eletrônica.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessados: Contabilista Marco Antonio Câmara Pias

Data da aprovação: 18/03/05 Ata CFC Nº 869

Relatora: Contadora Verônica Cunha de Souto Maior

Do Parecer:

O Contabilista Antonio Câmara Pias encaminhou, através de correio eletrônico, à Câmara Técnica deste egrégio Conselho Federal de Contabilidade, consulta solicitando informações sobre a aplicabilidade da Resolução CFC nº 1020, de 18/02/2005, que aprovou a NBCT 2.8 - "Das Formalidades da Escrituração Contábil em Forma Eletrônica".

Transcrevemos a seguir a solicitação feita no referido e-mail:

" Sendo o SENAC - Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial uma empresa paraestatal somos obrigados a cumprir tal resolução? Se precisarmos cumprir tal obrigatoriedade o que necessitamos fazer? Quando será efetuado? teremos alguma dificuldade na assinatura eletrônica digital? pode ser utilizado o E-CPF? Existirá algum conflito com as instruções da Receita Federal e do INSS que tratam de formatos sobre registro eletrônico?"

Dos Comentários e Esclarecimentos:

Frente ao exposto, entendemos que mister se faz apresentar os seguintes esclarecimentos:

1. O Código Comercial (absorvido pelo Novo Código Civil – Lei nº 10.406/02) e a legislação societária e fiscal vigente estabelecem que as Entidades devem manter um sistema de escrituração uniforme dos seus atos e fatos administrativos, através de processo manual, mecanizado ou eletrônico.
2. A NBC T 2, editada pelo Conselho Federal de Contabilidade em 1983, estabelece os critérios e procedimentos gerais a serem observados na escrituração contábil das Entidades, sem se debruçar sobre as especificidades inerentes a cada processo de escrituração que possa vir a ser utilizado pela Entidade.
3. A NBC T 2.8 foi editada pelo Conselho Federal de Contabilidade com o objetivo de orientar os Contabilistas sobre as formalidades da escrituração contábil em forma eletrônica, sobretudo, no que diz respeito à geração de arquivos digitais e a sua validade perante terceiros.
4. O subitem 2.8.1.1 da NBC T 2.8 assim esclarece: "Esta norma estabelece critérios e procedimentos para a escrituração contábil em forma eletrônica e a sua certificação digital, sua validação perante terceiros, manutenção dos arquivos e responsabilidades do contabilista". (grifo nosso)
5. Nesse contexto é válido ressaltar o ambiente atual no qual está inserido todas as Entidades, independentemente da sua constituição jurídica e campo de atuação,

onde se verifica a mudança de procedimentos quanto às operações e formalidades do mundo do papel e a inserção no mundo digital. Nesse contexto, destaca-se a edição da Medida Provisória 2.200-2 de 24/08/2001, que atribuiu, a mesma validade jurídica dos documentos escritos com assinaturas autógrafas, aos documentos e mensagens assinados digitalmente com o uso de certificados emitidos no âmbito da ICP-Brasil. Dessa forma, os documentos digitais passaram a ter a mesma validade dos documentos em papel.

6. Nesse contexto, esclarecemos que a assinatura digital é o processo eletrônico de assinatura - é um tipo de assinatura eletrônica - baseado em sistema criptográfico assimétrico, que permite ao usuário usar sua chave privada para declarar a autoria de documento eletrônico a ser entregue, garantindo a integridade de seu conteúdo.
7. Dessa forma, podemos depreender que certificado digital é o documento eletrônico de identidade emitido por Autoridade Certificadora credenciada pela Autoridade Certificadora Raiz da ICP-Brasil – AC Raiz e, habilitada pela Autoridade Certificadora (p.ex. a SRF - AC-SRF), que certifica a autenticidade dos emissores e destinatários dos documentos e dados que trafegam numa rede de comunicação, bem assim assegura a privacidade e a inviolabilidade destes.
8. Para se obter um certificado digital, o Contabilista deve comparecer presencialmente ao estabelecimento da empresa que emite o certificado e apresentar, Identidade, CPF, comprovante de residência, título de eleitor, foto recente, endereço de e-mail e também deve cadastrar uma senha de acesso ao arquivo que contém seus dados, ou seja, ao certificado.
9. De posse de um certificado digital, o Contabilista pode assinar digitalmente, ou seja, o Contabilista pode inserir as informações constantes do certificado que possui em outros arquivos que deseje assinar, e ao utilizar estas informações em outros arquivos, as informações do assinante, ficam de tal modo vinculada ao documento eletrônico “subscrito” que, no caso de ocorrência de qualquer alteração neste, a assinatura digital do documento se torna inválida. A técnica permite não só verificar a autoria do documento, como estabelece também uma “imutabilidade lógica” de seu conteúdo, pois qualquer alteração do documento, como, por exemplo, à inserção de mais um espaço entre duas palavras, invalida a assinatura.
10. Atualmente são Certificadoras Autorizadas pela ICP-Brasil a SERASA, a CEF Caixa Econômica Federal, a CERTISIGN, a SRF-Secretaria da Receita Federal e o SERPRO.
11. Os certificados da SRF são denominados de E-CPF e E-CNPJ e são comercializados pela CERTISIGN e pela SERASA.
12. Frente ao exposto, depreende-se que qualquer informação contábil elaborada por Contabilista em forma digital, deve ser assinada com certificado digital válido pela ICP-Brasil.
13. É válido destacar ainda, que em paralelo a edição da NBCT 2.8, as Entidades de acordo com a legislação pertinente, estão cada vez mais sujeitas a gerar e, prestar, diversas informações fiscais através de arquivo digital.
14. Nesse contexto, há diversos atos legais vigentes no Brasil, editados por diferentes

- órgãos fiscais (SRF, INSS, Secretarias de Fazendas Estaduais) que disciplinam e regulamentam a escrituração fiscal das Entidades através do uso de sistemas eletrônicos de processamento de dados, bem como normatizam a geração de arquivos digitais a serem entregues aos referidos órgãos; dentre os quais destacamos: Convênio ICMS 57/95, IN SRF nº 86/01, IN INSS 89/03, Lei Estadual (PE) nº 12.333/03, Portaria INSS nº 42/03, IN SRF nº 482/04 e IN SRF nº 520/05.
15. Destaca-se ainda que a IN SRF nº 86/01, IN INSS 89/03 e Portaria INSS nº 42/03 também tratam da geração e, envio pelas Entidades aos referidos órgãos fiscais, de arquivos digitais contendo a escrituração contábil em forma eletrônica.
16. Quanto à preocupação do consultante da existência de "*algum conflito com as instruções da Receita Federal e do INSS que tratam de formatos sobre registro eletrônico,*" fazemos chamamento ao projeto desenvolvido no ano de 2004 na COTEPE/CONFAZ para unificação dos leiautes entre os vários órgãos fiscais - SRF, INSS e Secretarias de Fazendas Estaduais, que teve a sua aprovação no dia 15/03 p.p, onde será muito brevemente editado um Ato Cotepe, que dispõe sobre as especificações técnicas para geração do arquivo digital contendo registros de documentos fiscais, livros fiscais, lançamentos contábeis, demonstrações contábeis, documentos de informação econômico-fiscais e outras informações do interesse do fisco. É válido ressaltar que o referido projeto teve a participação e colaboração da SRF e INSS, onde o Conselho Federal de Contabilidade teve assento e participação como membro convidado.

Das Conclusões:

Frente ao exposto, somos da opinião que todas as Entidades devem observar a NBCT 2.8, a qual é perfeitamente aplicável, independentemente da forma e constituição jurídica, campo de aplicação e finalidades lucrativas, ou não, das referidas Entidades, não existindo qualquer conflito com as normas fiscais vigentes.

PARECER CT/CFC Nº 59/05

Assunto: Assinatura de balanços e mudança de mandato de prefeitos.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessado: Contador Evandio Souza

Data da aprovação: 15/04/05 Ata CFC Nº 870

Relatora: Contadora Verônica Cunha de Souto Maior

Das Considerações Iniciais:

O Contador Edvandio Souza solicita informações sobre a responsabilidade de assinatura de balanços em caso de mudança de mandato.

Do Procedimento Adotado:

Tendo em vista a especificidade da consulta apresentada, a Coordenação de Assuntos Técnicos, mediante orientação do Vice-Presidente, solicitou a análise e emissão de opinião sobre o referido assunto ao Contador Isaltino Alves da Cruz, coordenador do Grupo de Estudo Voltado para Área Pública.

Desta forma, apresentamos a seguir a opinião exarada pelo referido contador, a qual referendamos na íntegra:

“A Referência

- 1. Fazemos referência à consulta dessa Coordenação Técnica, de 09/2/05, solicitando parecer sobre assinatura do Balanço Geral de Município, pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina – TCE – SC.*

A Consulta

- 2. A consulta formulada pelo TCE – SC tem como causa a alteração de mandato de prefeito e a prestação de contas do exercício anterior. A dúvida consiste em saber quem deverá assinar o Balanço Geral e prestar as contas correspondentes: o prefeito anterior ou o atual.*

A Obrigatoriedade Legal

- 3. Com base no art. n.º 82, da Lei n.º 4.320/64, o Poder Executivo prestará, anualmente, contas ao Poder Legislativo, nos prazos estabelecidos nas Constituições ou nas Leis Orgânicas dos Municípios.*
- 4. Sobre o mesmo tema, o art. 56, da Lei Complementar n.º 101, de 04 de maio de 2000, estabeleceu que os chefes do Poder Executivo incluirão, além das suas contas, as dos demais chefes dos poderes e do Ministério Público.*

O Entendimento da Legalidade

- 5. Pelo disposto nas referidas Leis, há diferenças entre entes e poderes, de agentes. As contas são apresentadas pelos agentes relativos ao ente e/ou poder. O ente ou poder é permanente, enquanto que os agentes são temporais.*
- 6. Os agentes ocupam cargos governamentais. Cargo é a denominação que se dá à mais simples unidade de poderes e deveres estatais, atribuído a um agente. Os cargos são criados por meio de leis, com denominação própria, atribuições e vencimento ou remunerações específicos.*
- 7. Assim sendo, a atribuição pertence ao cargo e não ao agente nomeado para exercê-lo. A simples mudança de agente não muda a atribuição do cargo. Portanto, o agente é obrigado a exercer as atribuições do cargo para o qual foi nomeado.*

O Parecer

- 8. O caráter das entidades públicas, ente, poder, órgão e unidades administrativas é permanente em contraposição à temporalidade do agente.*
- 9. Na temporalidade é caracterizada a responsabilidade de cada agente, pela evidência de suas ações no período da investidura.*

10. *Cada agente responde pelos seus atos praticados em função do cargo que ocupa ou ocupou; portanto, o fato de cumprir com a responsabilidade de prestar contas não implica, necessariamente, em responsável pela execução objeto da prestação de contas.*
11. *Diante do exposto, concluímos que o prefeito empossado é responsável pela elaboração e remessa da prestação de Contas ao Poder Legislativo, do exercício anterior, cuja execução correspondente continua sob a responsabilidade do prefeito substituído.*

PARECER CT/CFC Nº 60/05

Assunto: Esclarecimentos sobre a NBC T 2.8 - Das Formalidades da Escrituração Contábil em Forma Eletrônica.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessados: Contabilista Wolney Resende

Data da aprovação: 15/04/05 Ata CFC Nº 870

Relatora: Contadora Verônica Cunha de Souto Maior

Do Parecer:

O contabilista Wolney Resende encaminhou, através de correio eletrônico, à Câmara Técnica deste egrégio Conselho Federal de Contabilidade, consulta solicitando informações e esclarecimentos sobre a NBCT 2.8 - "Das Formalidades da Escrituração Contábil em Forma Eletrônica".

Transcrevemos a seguir a solicitação feita no referido e-mail:

- " 1. *Qual certificado será utilizado para aposição da assinatura digital? Pois a empresa em que trabalho já possui e-cnpj (expedido pela cerasa) e a contadora responsável já é portadora de e-cpf (expedido pela certisign). Irá existir um certificado específico para escrituração eletrônica?*
2. *Como será o procedimento para digitalização dos documentos em papel? Poderá ser feito em scanner comum ou existirá empresas autorizadas para fazer este tipo de serviço? E ainda sobre estes documentos... como será a aposição da assinatura digital no documento scaneado?*
3. *Como será a apresentação dos documentos aos cartórios?*
4. *Será disponibilizado algum software para a composição dos livros diário e razão?"*

Dos Comentários e Esclarecimentos:

Frente ao exposto, entendemos que mister se faz apresentar os seguintes esclarecimentos:

Questão 01:

1. A Assinatura Digital é o processo eletrônico de assinatura - é um tipo de assinatura eletrônica - baseado em sistema criptográfico assimétrico, que permite ao usuário usar sua chave privada para declarar a autoria de documento eletrônico a ser entregue, garantindo a integridade de seu conteúdo.
2. Certificado Digital, por sua vez, é o documento eletrônico de identidade emitido por Autoridade Certificadora credenciada pela Autoridade Certificadora Raiz da ICP-Brasil – AC Raiz e, habilitada pela Autoridade Certificadora, que certifica a autenticidade dos emissores e destinatários dos documentos e dados que trafegam numa rede de comunicação, bem assim assegura a privacidade e a inviolabilidade destes.
3. De posse de um certificado digital, o contabilista pode assinar digitalmente, ou seja, o contabilista pode inserir as informações constantes do certificado que possui em outros arquivos que deseje assinar, e ao utilizar estas informações em outros arquivos, as informações do assinante, ficam de tal modo vinculada ao documento eletrônico “subscrito” que, no caso de ocorrência de qualquer alteração neste, a assinatura digital do documento se torna inválida. A técnica permite não só verificar a autoria do documento, como estabelece também uma “imutabilidade lógica” de seu conteúdo, pois qualquer alteração do documento, como, por exemplo, a inserção de mais um espaço entre duas palavras, invalida a assinatura.
4. Atualmente são Certificadoras Autorizadas pela ICP-Brasil, a SERASA, a CEF – Caixa Econômica Federal, a CERTISIGN, a SRF – Secretaria da Receita Federal e o SERPRO.
5. Os certificados da SRF são denominados de E-CPF e E-CNPJ e são comercializados pela CERTISIGN e pela SERASA.
6. Frente ao exposto, depreende-se que qualquer informação contábil elaborada por contabilista em forma digital, deve ser assinada com certificado digital válido pela ICP-Brasil.

Questão 02:

1. A NBC T 2.8, em seu item 2.8.2.4 estabelece que “*Os documentos em papel poderão ser digitalizados e armazenados em meio eletrônico ou magnético, desde que assinados e autenticados*”.
2. Ainda segundo a mesma NBC T, em seu subitem 2.8.2.4.1 “*Os documentos digitalizados devem ser assinados pela pessoa física ou jurídica responsável pelo processo de digitalização, pelo contabilista responsável e pelo empresário ou sociedade empresária que utilizarão certificado digital expedido por entidade devidamente credenciada pelo ICP-Brasil*”.
3. Frente ao exposto, depreende-se, portanto, que a pessoa (física ou jurídica) responsável pela digitalização dos documentos em papel deverá assinar o arquivo digital gerado, através de certificação digital expedido por entidade devidamente credenciada pelo ICP-Brasil.

4. Ainda nesse contexto, esclarecemos que à luz da NBC T 2.8, o referido arquivo digital contendo os documentos digitalizados também deve ser assinado pelo contabilista responsável e pelo empresário ou sociedade empresária.

Questão 03:

1. É válido ressaltar que a 'apresentação aos serviços notariais para autenticação nos termos da lei', prevista no subitem 2.8.4.2 da NBC T 2.8 tem como significado o processo de autenticação normal utilizado no mundo do papel, onde o Cartório como uma extensão da Justiça e, que tem fé pública, reconhece a firma das pessoas que assinaram digitalmente o arquivo apresentado.
2. Esclarecemos ainda, que Cartório ao conferir o(s) documento(s) original(is) com o documento eletrônico deverá apor a sua assinatura digital no arquivo apresentado.

Questão 04:

1. A NBC T 2.8, em seu subitem 2.8.2.7 esclarece que "*... o "Livro Diário" e o "Livro Razão" constituem os registros permanentes da Entidade e quando escriturados em forma eletrônica, devem ser assinados digitalmente de acordo com os requisitos estabelecidos por entidade devidamente credenciada pela ICP – Brasil*".
2. A mesma NBC T em seu item 2.8.2.9 estabelece também que: "*No Livro Diário Eletrônico serão lançadas todas as operações relativas às atividades da entidade, em ordem cronológica, com individualização, clareza e caracterização do documento respectivo, dia a dia, por digitação direta ou reprodução digitalizada*".
3. Ainda a mesma Norma, em seu subitem 2.8.2.11, assim determina: "*O Livro Diário Eletrônico conterá certificado e assinatura digital do contabilista legalmente habilitado e com registro ativo em Conselho Regional de Contabilidade e do empresário ou sociedade empresária, devendo ser submetido ao Registro Público competente*".
4. Frente ao exposto, não há o que se falar em "*software para a composição do Livro Diário e Livro Razão*", haja vista que os referidos Livros serão e, já são, gerados pelo sistema informatizado utilizado pela Empresa para a sua escrituração contábil. Dessa forma, se a Empresa faz uso de algum sistema informatizado para a realização da sua escrituração contábil, os referidos Livros devem ser entendidos como 'relatórios de saída' do referido sistema, cuja forma e conteúdo estão dispostos nas Normas Brasileiras de Contabilidade referentes à escrituração contábil.
5. Esclarecemos por fim que, o que há de novo (ou seja, no mundo digital, diferentemente do mundo do papel) é a certificação digital do "Diário Eletrônico" e do "Livro Razão", quando estes são gerados e, apresentados através de arquivos digitais e, não impressos em papel.

PARECER CT/CFC Nº 61/05

Assunto: Consulta sobre a Contabilização de Gratuidades

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessado: Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo- CRCSP, Contabilista Paulo Eduardo Castaldi

Data da aprovação: 15/04/05 Ata CFC Nº 870

Relatora: Contadora Verônica Cunha de Souto Maior

Parecer:

O Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo – CRCSP enviou a este egrégio Conselho Federal de Contabilidade, através do seu Superintendente, Sr. Edeson Figueiredo Castanho, correspondência datada de 15 de fevereiro de 2005, através da qual envia consulta formulada pela FUA – Fundação Ubaldino do Amaral, referente a forma utilizada para contabilização de gratuidades, frente a sua conformidade com as Normas Brasileiras de Contabilidade.

De acordo com as informações encaminhadas pelo seu Diretor-Presidente, Sr. Laor Rodrigues, a FUA - Fundação Ubaldino do Amaral é uma entidade beneficente de assistência social e educacional, de cunho filantrópico, mantenedora de 02 escolas onde estudam quase 2000 alunos beneficiados com bolsas de estudos totalmente gratuitas.

Em paralelo à apresentação das características da Fundação, o consulente destaca a obrigação das Entidades Filantrópicas, portadoras do Certificado Nacional de Assistência Social, aplicarem anualmente em gratuidades 20% da sua receita bruta, oriunda de prestação de serviços e de aplicação financeira.

Após ampla e extensa explanação sobre a forma de registro contábil que vem sendo adotada na entidade, onde as gratuidades são registradas como renúncia de receita, em conta retificadora do mesmo grupo das despesas filantrópicas, a referida Fundação assim apresenta o seu questionamento:

"Diante do exposto, a Fundação Ubaldino do Amaral, por seu contador responsável, questiona este colendo Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo se os procedimentos contábeis adotados para a contabilização das bolsas de estudos concedidas às pessoas carentes, por esta Entidade, estão de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade e, portanto, aceitos por este digno órgão de orientação e fiscalização profissional."

Dos Comentários e Esclarecimentos:

Antes da emissão de parecer sobre o questionamento apresentado pela Instituição interessada, mister se faz apresentar as seguintes considerações:

1. Os aspectos contábeis das entidades diversas estão estabelecidos na NBC T 10, que contempla situações especiais inerentes às atividades de cada tipo de entidade não abrangidas nas demais normas que compõem as Normas Brasileiras de Contabilidade.

2. A **NBC T 10.19 – Entidades Sem Finalidade de Lucros** estabelece, no seu item 10.19.1.1, "*os critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registros dos componentes e variações patrimoniais e de estruturação das demonstrações contábeis e, as informações mínimas a serem divulgadas em nota explicativa das entidades sem finalidade de lucros*".
3. A mesma Norma, em seus itens 10.19.1.3 e 10.19.1.4, define que as entidades sem finalidade de lucro são aquelas em que o resultado positivo não é destinado aos detentores do patrimônio líquido e, o lucro ou prejuízo são denominados, respectivamente, de superávit ou déficit e que exercem atividades assistenciais de saúde, educacionais, técnico-científicas, esportivas, religiosas, políticas, culturais, beneficentes, sociais, de conselhos de classe e outras; administrando pessoas, coisas, e interesses coexistentes e coordenados em torno de um patrimônio com finalidade comum ou comunitária.
4. Em conformidade com o item 10.19.1.2, a NBC T 10.19 "*destina-se também, a orientar o atendimento às exigências legais sobre procedimentos contábeis a serem cumpridos pelas pessoas jurídicas de direito privado sem finalidade de lucros, especialmente entidades beneficentes de assistência social (Lei Orgânica da Seguridade Social), para emissão do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, da competência do Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS*". (grifo nosso)
5. O item 10.19.2.5 da NBC T 10.19 determina que "*os registros contábeis devem evidenciar as contas de receitas e despesas, superávit ou déficit, de forma segregada, quando identificáveis por tipo de atividade, tais como educação, saúde, assistência social, técnico-científica e outras, bem como comercial, industrial ou de prestação de serviços*". (grifo nosso)
6. Ainda segundo a mesma NBC T 10.19, em seu item 10.19.3, as entidades sem finalidade de lucros devem elaborar as demonstrações contábeis em conformidade com o estabelecido na NBC T 3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis, salvo as adaptações previstas na própria NBC T 10.19, devendo divulgá-las em conformidade com a NBC T 6 – Da Divulgação das Demonstrações Contábeis.
7. O subitem 10.19.3.3 da NBCT 10.19 estabelece ainda que "*as demonstrações contábeis devem ser complementadas por notas explicativas que contenham, pelo menos, as seguintes informações:*
 - a) o resumo das principais práticas contábeis;
 - b) os critérios de apuração das receitas e das despesas, especialmente com gratuidades, doações, subvenções, contribuições e aplicações de recursos;
 - c) as contribuições previdenciárias relacionadas com a atividade assistencial devem ser demonstradas como se a entidade não gozasse de isenção, conforme normas do INSS;

..." (grifo nosso)
8. Ainda nesse contexto, ressaltamos o alinhamento existente entre a NBC T 10.19

e a Resolução nº 177/00 do CNAS, em específico no artigo 4º referente às demonstrações contábeis, sobretudo, quanto a forma de evidenciação das principais práticas e dos critérios de apuração das gratuidades.

Das Conclusões:

Após os esclarecimentos acima e, frente ao questionamento apresentado, somos da seguinte opinião:

1. As Normas Brasileiras de Contabilidade, em específico a NBC T 10.19 – Entidades Sem Finalidade de Lucros, determina que os registros contábeis devem evidenciar as contas de receitas e despesas, superávit ou déficit, de forma segregada, quando identificáveis por tipo de atividade e que as demonstrações contábeis devem ser complementadas por notas explicativas que contenham os critérios de apuração das receitas e das despesas, especialmente com gratuidades, doações, subvenções, dentre outras.
2. Frente ao exposto, as Normas Brasileiras de Contabilidade não estabelecem que o registro das gratuidades, bem como a sua evidenciação nas demonstrações contábeis se faça em alguma conta pré-determinada e, sim que haja a devida evidenciação dos critérios utilizados para a sua apuração em notas explicativas.
3. Dessa forma, a definição da metodologia (ou conta) a ser utilizada para controlar/ registrar e evidenciar os valores da assistência concedida é mera deliberação do contabilista, quando da elaboração do plano de contas da entidade.
4. De forma complementar e, com fins ilustrativos, ressaltamos que também é usual por algumas Entidades o procedimento de se utilizar contas de compensação para o registro das gratuidades, o que é salutar, haja vista a demonstração da *"boa fé"* da Instituição em manter registro dos referidos valores na sua data de ocorrência. A esse respeito, o Vice-Presidente Técnico, Contador Irineu De Mula, emitiu o seguinte parecer em 20/3/2004: *"A critério da entidade, esses valores podem ser contabilizados em conta de compensação separadamente por ano fiscal, e assim permanecendo nessas contas por período compatível com o prazo de prescrição"*.
5. Quanto à dúvida apresentada, pela Instituição interessada, sobre o critério de mensuração das gratuidades concedidas, entendemos que este deve ser com base no valor efetivamente praticado pela Fundação, no caso em que não concedesse a assistência educacional (bolsas de estudos gratuitas).
6. Por fim, somos da opinião de que os procedimentos contábeis adotados para a contabilização das gratuidades - bolsas de estudos concedidas às pessoas carentes - pela FUA – Fundação Ubaldino do Amaral **estão de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade**, desde que quando da elaboração das demonstrações contábeis, a entidade evidencie os critérios de apuração das referidas gratuidades.

PARECER CT/CFC Nº 67/05

Assunto: Ausência de Documentos para Balanço de Abertura.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessado: Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo/ José Elias do Nascimento

Data da aprovação: 24/06/05 Ata CFC Nº 873

Relator: Contador José Antonio de Godoy

Das Considerações Iniciais:

O Contador José Elias do Nascimento solicita informações sobre os procedimentos que devem ser adotados na contabilidade da Cooperativa Habitacional Joseense – CHJ.

Do Procedimento Adotado:

Tendo em vista a especificidade da consulta apresentada, a Coordenação de Assuntos Técnicos, mediante orientação do Vice-Presidente, solicitou a análise e emissão de opinião sobre o referido assunto ao contabilista Mauro Manoel Nóbrega, Coordenador-Adjunto da Câmara de Registro e Fiscalização do CFC.

Desta forma, apresentamos a seguir a opinião exarada pelo referido contabilista, a qual referendamos na íntegra:

“Consulta:

Narra o consulente que foi contratado pela Cooperativa Habitacional Joseense – CHJ, para execução dos Serviços Contábeis, Fiscais e Trabalhistas. A contratante é uma empresa privada, regulada pela Lei 5764 eis que se trata de uma Cooperativa que tem por propósito principal a negociação e intermediação para a regularização de uma Gleba de Terras com o objetivo de transformar em Lotes Residenciais para os Cooperados de baixa renda.

Relata, ainda, que a Diretoria anterior através de danosa gestão proporcionou à empresa um prejuízo da ordem de cinco milhões de reais.

Ainda que, ao buscar a seqüência da contabilidade constatou que toda a documentação fiscal, contábil e trabalhista desapareceu.

Por fim, que a nova Diretoria, agora eleita, propôs as medidas judiciais cabíveis para a espécie.

No entanto, não encontra meios de desenvolver o trabalho para o qual foi contratado eis que não dispõe de dado algum. Nem, tampouco, dispõe dos livros que lastream os movimentos contábeis anteriores a sua assunção.

Busca aqui, com a vertente consulta, meios para promover a reabertura da contabilidade.

É em apertada síntese o texto da consulta.

Nosso parecer:

Os documentos acostados à consulta apontam que a Diretoria eleita busca na Justiça não só a reparação dos danos perpetrados pela anterior à empresa assim como busca as informações e documentos.

Sabemos eis que notório o traumático e moroso trâmite que se impõe a qualquer resposta a ser oferecida pelo Poder Judiciário. Tal ocorre, não por inabilidade ou desinteresse de seus prolores. Mais pelo entrave representado pela lei processual da qual os magistrados são escravos sob pena de agir com nulidade.

Assim, indubitavelmente o tempo conspira contra o consulente que não pode cumprir seu propósito.

Claro que o tema se não inusitado se posta entre aqueles que podem engrossar a lista dos atípicos, inominados.

Em casos tais, é imperioso que se busque, através de intensa e inesgotável pesquisa, dados e valores para promover um **BALANÇO DE ABERTURA**.

Neste sentido, de posse de um plano de contas, o adrede ou um outro criado pelo consulente, dê início a este processo o qual, inobstante complexo e altamente trabalhoso, indispensável. Nos bancos onde a empresa mantém conta ou outros negócios, é provável que se encontra um balanço. Tal poderá ser o marco lastreador do reinício de um procedimento contábil. Quando não integral ao menos um norte.

Seqüente, deverá convocar **credores** para que apresentem seus títulos. Os conhecidos através de notificação pessoal. Como não se tem o rol completo, os demais serão chamados via Edital.

Tabulado, está constituída esta conta passiva com seu respectivo saldo. De se indagar e a resposta será sim, a hipótese do apurado não espelhar a realidade. Acontecendo, a retificação deverá ser operada a cada descoberta com a conseqüente substituição de eventuais declarações entregues ao fisco, quando o caso comportar. (NBC T 2 – NBC T 2.4)

No igual sentido o passivo fiscal. A busca de certidões ou a conta corrente fiscal junto aos órgãos onde a empresa se sujeita a pagamento de tributo, apontará esta conta com o seu saldo ou a hipótese de provisionamento.

Este é procedimento que o contabilista consulente deverá adotar para todas as outras contas. Chamar devedores, atestar o caixa físico encontrado. O saldo bancário e respectivas obrigações. O patrimônio móvel e imóvel valendo-se de laudo se for o caso.

É o ensinamento proporcionado pela NBCT 2, aprovada pela RES. CFC 563/83 onde o legislador escreveu:

2.1.2 – A escrituração será executada:

...

e) com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovam ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos.

De posse de estes dados promover a abertura através do balanço o qual, ao ser ultimado, mesmo que parcial, deverá conter explicações através de notas, mostrando a atipicidade do tema.

Bem aplicadas será, também, a leitura e adoção do que o legislador escreveu e interpretou o tema Estimativas Contábeis. (NBC T 11 – IT 09)

Nunca oferecer ao desprezo, a guarda de toda a documentação utilizada para chegar às contas com seus respectivos saldos, a ponto de proporcionar aqueles atributos inerentes à informação contábil da confiabilidade, tempestividade, compreensibilidade e

comparabilidade a que se refere o item 1.3.1 e 1.3.2, conceituados pelos itens 1.4, 1.5, 1.6 e 1.7 da NBC T 1 aprovada pela RES. CFC 785/95.

Por fim, oportuno esclarecer o consulente que este parecer não é exaustivo eis que a nuance que o tema em comento oferece extrapola as raiais do previsível. No entanto, oportuno remetê-lo às Normas Brasileiras de Contabilidade as quais, para cada óbice que se apresente, no desenvolver do processo, tem uma solução.

PARECER CT/CFC Nº 68/05

Assunto: Consulta formulada pelo contabilista Nilton Alves Batista sobre os procedimentos diante de liquidação extrajudicial de empresa de assistência médica.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessado: Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo

Data da aprovação: 13/05/05 Ata CFC Nº 871

Relator: Contador Irineu De Mula

Das Considerações Iniciais:

O Contador Nilton Alves Batista solicita informações sobre os procedimentos que devem ser adotados diante de liquidação extrajudicial de empresa de assistência Médica.

Do Procedimento Adotado:

Tendo em vista a especificidade da consulta apresentada, a Coordenação de Assuntos Técnicos, mediante orientação do Vice-Presidente, solicitou a análise e emissão de opinião sobre o referido assunto ao contabilista Mauro Manoel Nóbrega, Coordenador-Adjunto da Câmara de Registro e Fiscalização do CFC.

Desta forma, apresentamos a seguir a opinião exarada pelo referido contabilista, a qual referendamos na íntegra:

“Consulta

Em apertada síntese, narra o profissional consulente, que foi o responsável técnico do Hospital Cristo Rei S/A. Face a problemas de linhagens diversas, foi a empresa interdita pela Vigilância Sanitária. Seqüente, foi decretada a falência, com a laçação do prédio principal e todas as casas onde funcionavam os escritórios. Este fato determinou a impossibilidade de dar seqüência à contabilidade. Oficialmente desligou-se da empresa em 31.07.2002 ficando, no entanto, por pedido da diretoria, permaneceu até 20.12.2002. Nesta data, desligou-se definitivamente da empresa sem terminar a escrituração contábil. Não teve condições materiais de fazê-lo eis que a documentação ficou nas dependências das casas anexas ao prédio principal, arquivadas em ordem e em boa guarda.

De todo acervo, apossou-se o síndico, nomeando um fiel depositário com a incumbência de tomar conta do patrimônio da entidade.

Uma dessas casas, que guarneciam os documentos, foi cedida ao fiel depositário para sua moradia. Os documentos foram removidos para outro local, de forma inadequada. Desarquivados e esparramados pelo chão propiciando extravio e danosa conservação.

Agora, o liquidante vem pressionando o consulente para que assine o Termo de Arrecadação de Livros e Documentos responsabilizando-o pela entrega dos mesmos.

A indagação

Sou obrigado a assinar o Termo de Arrecadação de Livros e Documentos, emitido pelo liquidante com a permissão do síndico para entrar nas dependências da Controladora e emitir tal documentos?

Resposta:

Da narrativa se depreende que o consulente manteve ordenado e em boa guarda, todos os livros e documentos. Tinha, pois, os mesmo sob sua tutela e responsabilidade detendo, pois, seu integral controle. No mesmo sentido, tinha pleno controle e conhecimento de toda documentação que guardava. Por consequência, inexistia dificuldade alguma para a identificação e localização dos mesmos quando solicitado ou se fizesse necessário para outras finalidades.

Num repente constata-se que o consulente foi despojado destes documentos sem que lhe fosse outorgada a menor possibilidade de oposição eis que decorrente de um mandado judicial.

Claro, portanto, que sem que assim quisesse, perdeu todo o controle e principalmente a guarda dos documentos.

Ainda, seguindo o procedimento, tais documentos que, como já acentuado, o consulente detinha pleno controle e boa conservação, foram desalojados e acomodados de forma inadequada.

Mais, em face de má acomodação, entraram em processo de deterioração.

De seu turno, com a decretação da quebra, surgiu no mundo jurídico a clássica figura da Massa Falida. Em cotejo com a NBC T 2.2, aprovada pela RES. CFC 597/84, esta nova figura equipara-se a Entidade a que refere a citada Norma passando a ser ela a responsável pela manutenção e guarda da documentação contábil da empresa falida.

Oportuno reproduzir o texto que está assim escrita:

NBC T 2.2 – DA DOCUMENTAÇÃO CONTÁBIL

2.4 – A Entidade é obrigada a manter em boa ordem a documentação contábil.

Do narrado conclui-se:

- 1) Enquanto depositário e guardião, o consulente bem se postou em conformidade com o disposto no item 13 do Artigo 3º da RES. CFC 560/83 que lhe impunha a atribuição: controle de formalização, guarda, manutenção... de livros e outros

meios de registros contábeis, bem como dos documentos relativos à vida patrimonial.

- 2) Ao perder a guarda, sem que para a ocorrência tenha contribuído, desobrigou-se o consulente desta responsabilidade, que passou a ser de terceiros que não dele. **Logo, não tem a obrigação de assinar qualquer documento que lhe restitua a responsabilidade, salvo se promovida e se possível uma nova constatação da incolumidade dos documentos, na mesma forma e condições no momento do despojamento.**

PARECER CT/CFC Nº 69/05

Assunto: Esclarecimentos sobre a NBC T 2.8 - Das Formalidades da Escrituração Contábil em Forma Eletrônica.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessados: Contador Carlos Dario Martins Pereira

Data da aprovação: 13/05/05 Ata CFC Nº 871

Relatora: Contadora Verônica Cunha de Souto Maior

Do Parecer:

O Contador Dario Martins Pereira, com registro no Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul – CRC/RS encaminhou a este egrégio Conselho Federal de Contabilidade, consulta através de correio eletrônico, onde solicita alguns esclarecimentos sobre a NBC T 2.8 - Das Formalidades da Escrituração Contábil em Forma Eletrônica, aprovada pela Resolução CFC nº 1.020, de 18 de fevereiro de 2005.

O Consulente assim se expressa:

"Como estou interessado na matéria que trata "Das Formalidades da Escrituração Contábil em Forma Eletrônica" gostaria de saber o atual estágio em que se encontra o tema nos demais órgãos citados (BACEN, CVM, IBRACON, ETC) em um dos "considerandos" que embasaram a Resolução sob referência.

Tais órgãos já emitiram ou ainda irão emitir normas regulamentares a respeito?

Caso afirmativo quais são elas?

Caso negativo, qual setor ou departamento e se possível à pessoa encarregada do assunto para contato em cada um dos órgãos que ainda não se manifestaram" (sic). (grifo nosso)

Continua ainda o Consulente:

"Uma pergunta bem objetiva: Já é possível contabilizar uma nota fiscal, escaneá-la arquivar sua imagem com as formalidades da RES. 1020 (assinada digitalmente inclusive) e inutilizar a original?" (sic) (grifo nosso)

Dos Esclarecimentos e Emissão de Opinião:

Tendo em vista os questionamentos apresentados pelo Consulente, mister se faz apresentar os seguintes esclarecimentos:

1. “É incontestável as implicações trazidas, nos últimos tempos, pelo avanço da tecnologia da informação **às relações de negócios, onde estas passaram a ser realizadas cada vez mais em um mundo digital**, que ganhou bases mais sólidas com a edição da Medida Provisória 2.200-2 de 24/08/2001, onde foi atribuída a mesma validade jurídica dos documentos escritos com assinaturas autógrafas aos documentos e mensagens assinados digitalmente com o uso de certificados emitidos no âmbito da ICP-Brasil.
2. Dessa forma, os documentos digitais passaram a ter a mesma validade dos documentos em papel.
3. Frente a esse contexto e, em resposta às crescentes demandas referentes a regulamentação dos critérios e procedimentos a serem observados na escrituração contábil através de processamento eletrônico e, sobretudo na geração de arquivos digitais, bem como de relatórios e demonstrações contábeis com validade perante terceiros em geral, o Conselho Federal de Contabilidade editou a NBC T 2.8 com o objetivo de orientar os Contabilistas sobre as formalidades da escrituração contábil em forma eletrônica e sua validade perante terceiros.
4. A NBC T 2.8, em seu subitem 2.8.1.1, estabelece:
 - a) os critérios e procedimentos para a escrituração contábil em forma eletrônica;
 - b) a sua certificação digital;
 - c) a sua validação perante terceiros;
 - d) a manutenção dos arquivos digitais; e
 - e) as responsabilidades do Contabilista.
5. Esclarecemos que as Normas Brasileiras de Contabilidade - Técnicas e Profissionais - editadas pelo CFC - Conselho Federal de Contabilidade são produto de todo um trabalho realizado pelos Grupos de Trabalho e Estudos das Normas Brasileiras de Contabilidade do Conselho Federal de Contabilidade, os quais têm a participação, através de membros componentes indicados, de várias Entidades e Organismos Públicos e Privados, destacando-se o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, o Banco Central, a CVM – Comissão de Valores Mobiliários, o INSS – Instituto Nacional de Seguro Social, a SUSEP – Superintendência de Seguros Privados, a SRF – Secretaria da Receita Federal, o MEC – Ministério da Educação, dentre outros.
6. Dessa forma, esclarecemos que os *“órgãos citados em um dos considerandos que embasam a Resolução sob referência”*, conforme destacou o Consulente no seu questionamento, são os organismos que, a convite do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), compõem junto com o mesmo, os Grupos de Trabalho e Estudo, instituído para a elaboração das Normas Brasileiras de Contabilidade.

7. Nesse contexto, transcrevemos parte da Resolução nº 1.020/05 mencionada pelo Consultante: "Considerando que por se tratar de atribuição que, para o adequado desempenho, deve ser empreendida pelo Conselho Federal de Contabilidade em regime de franca, real e aberta cooperação com o Banco Central do Brasil (Bacen), a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, o Instituto Nacional de Seguro Social (INSS), o Ministério da Educação, a Secretaria Federal de Controle, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Superintendência de Seguros Privados,..." (grifo nosso)
8. Frente ao exposto depreende-se que ao citar os referidos Órgãos na Resolução CFC nº 1.020/05, o Conselho Federal de Contabilidade está apenas apresentando as bases que o levaram a aprovar a referida Resolução, não fazendo, portanto, referência a qualquer ato normativo emitido pelos Órgãos em tela, mesmo que sobre o assunto em referência e sim, formalizando que a referida Resolução é o produto de uma ação conjunta.
9. Por outro lado, é válido ressaltar, com vistas a melhor esclarecer o Consultante, que já existe a obrigatoriedade imposta às Empresas por alguns dos Órgãos Fiscais citados, da guarda de informações econômico-fiscais, em meio eletrônico.
10. Nesse contexto, ressaltamos, dentre outros, os seguintes atos normativos vigentes que regulamentam o assunto:
- Ajuste SINIEF 2001, que possui amplitude nacional;
 - Convênio ICMS 57/95 válido para todos os Estados da Federação, que obriga a guarda da informação digital para alguns tipos de Empresas;
 - Instrução Normativa da SRF IN 86/2001, que dispõem sobre informações, formas e prazos para apresentação dos arquivos digitais e sistemas utilizados por pessoas jurídicas; e
 - Instrução Normativa do INSS (IN 87), que dispõem sobre informações, formas e prazos para apresentação dos arquivos digitais e sistemas utilizados por pessoas jurídicas.
11. Quanto à questão apresentada pelo Consultante sobre a 'possibilidade' de se digitalizar os documentos, ou seja, transformar o documento em papel em arquivo digital por meio de equipamentos scanner ou de equipamentos de fotografia, obtendo-se com o resultado, a mesma informação em arquivo digital, fazemos chamamento ao que estabelece a NBC T 2.8, em seus itens 2.8.2.4, 2.8.4.1 e 2.8.4.2, a saber:

2.8.2.4 - *Os documentos em papel poderão ser digitalizados e armazenados em meio eletrônico ou magnético, desde que assinados e autenticados, conforme segue:*

2.8.2.4.1 - *Os documentos digitalizados devem ser assinados pela pessoa física ou jurídica responsável pelo processo de digitalização, pelo Contabilista responsável e pelo empresário ou sociedade empresária que utilizarão certificado digital expedido por entidade devidamente credenciada pelo ICP – Brasil.*

2.8.2.4.2 - *Os documentos digitalizados contendo assinatura digital do Contabi-*

lista, do empresário ou sociedade empresária e da pessoa física ou jurídica responsável pelo processo de digitalização deverão ser apresentados aos serviços notariais para autenticação nos termos da lei. (grifo nosso)

12. Esclarecemos que a “lei dos cartórios”, ou seja, a lei que regulamentou o artigo 236 da Constituição Federal que estabelece que serviços notariais e de registro referem-se aos cartórios, é a Lei nº 8.935, de 18 de novembro de 1994.
13. Ressaltamos por fim, que já há vários Cartórios no Brasil que prestam esse tipo de serviço, ou seja, a autenticação dos documentos digitalizados e o ‘reconhecimento de firma’ das pessoas que assinaram o arquivo digital contendo os documentos digitalizados. Destacamos ainda, com o objetivo de melhor esclarecer o Consulente, que os Cartórios ao conferirem os documentos originais com o documento eletrônico deverão apor a sua assinatura digital ao arquivo apresentado.

PARECER CT/CFC Nº 70/05

Assunto: Esclarecimentos sobre a NBC T 2.8 - Das Formalidades da Escrituração Contábil em Forma Eletrônica.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessados: Contabilista Tatiana C. Rocha

Data da aprovação: 13/05/05 Ata CFC Nº 871

Relatora: Contadora Verônica Cunha de Souto Maior

Do Parecer:

A Contabilista Tatiana C. Rocha, com registro no Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais – CRC/MG, encaminhou a este egrégio Conselho Federal de Contabilidade, consulta através de correio eletrônico, onde solicita alguns esclarecimentos sobre a NBC T 2.8 - Das Formalidades da Escrituração Contábil em Forma Eletrônica, aprovada pela Resolução CFC nº 1.020, de 18 de fevereiro de 2005.

A Consulente assim apresenta as suas dúvidas:

*“É possível uma empresa **manter apenas a escrituração eletrônica, sem ter que imprimir os livros obrigatórios?***

*Caso positivo, **basta que o Contador tenha a Certificação Digital e que a empresa mantenha os dados da mesma forma que é feita para manter a escrituração impressa?”** (grifo nosso)*

Dos Esclarecimentos e Emissão de Opinião:

Tendo em vista os questionamentos apresentados pelo Consulente, mister se faz apresentar os seguintes esclarecimentos:

1. O Código Comercial (absorvido pelo Novo Código Civil – Lei nº 10.406/02) e a legislação societária e fiscal vigente estabelecem que as Entidades devem manter um sistema de escrituração uniforme dos seus atos e fatos administrativos, através de processo manual, mecanizado ou eletrônico.
2. A NBC T 2, editada pelo Conselho Federal de Contabilidade em 1983, estabelece os critérios e procedimentos gerais a serem observados na escrituração contábil das Entidades, sem se debruçar sobre as especificidades inerentes a cada processo de escrituração que possa vir a ser utilizado pela Entidade.
3. Nesse contexto, é válido ressaltar que as Entidades estão, com a evolução da tecnologia da informação, sendo demandas, cada vez mais, a gerar e prestar diversas informações, sobretudo de cunho fiscal, por meio de arquivos digitais.
4. Nesse contexto, há diversos atos legais vigentes no Brasil, editados por diferentes órgãos fiscais (SRF, INSS, Secretarias de Fazendas Estaduais) que disciplinam e regulamentam a escrituração fiscal das Entidades através do uso de sistemas eletrônicos de processamento de dados, bem como regulamentam a geração de arquivos digitais a serem entregues aos referidos órgãos; dentre os quais destacamos: Convênio ICMS 57/95, IN SRF nº 86/01, IN INSS 89/03, Lei Estadual (PE) nº 12. 333/03, Portaria INSS nº 42/03, IN SRF nº 482/04 e IN SRF nº 520/05.
5. Nesse mesmo ambiente, é inconteste que com o avanço da tecnologia da informação nos últimos tempos, as relações do ambiente de negócios passaram a ser realizadas cada vez mais em um mundo digital, que ganhou bases mais sólidas a partir da edição da Medida Provisória 2.200-2 de 24/08/2001, que atribuiu, a mesma validade jurídica dos documentos escritos com assinaturas autógrafas, aos documentos e mensagens assinados digitalmente com o uso de certificados emitidos no âmbito da ICP-Brasil. Dessa forma, os documentos digitais passaram a ter a mesma validade dos documentos em papel.
6. Como resposta a esse ambiente, onde quase que a totalidade das escriturações contábeis das Entidades é feita através de processo eletrônico, e a demanda pela geração e, envio, de arquivos digitais é cada vez mais crescente, o Conselho Federal de Contabilidade editou a NBC T 2.8 com o objetivo de orientar os Contabilistas sobre as formalidades da escrituração contábil em forma eletrônica e sua validade perante terceiros.
7. A NBC T 2.8, em seu subitem 2.8.1.1, estabelece:
 - a) os critérios e procedimentos para a escrituração contábil em forma eletrônica;
 - b) a sua certificação digital;
 - c) a sua validação perante terceiros;
 - d) a manutenção dos arquivos digitais; e
 - e) as responsabilidades do Contabilista.
8. A mesma NBC T 2.8, em seu item 2.8.5, assim estabelece sobre a obrigação da certificação dos arquivos digitais contendo a escrituração contábil em forma eletrônica:

“A escrituração contábil em forma eletrônica e as emissões de livros, relatórios, peças, análises, mapas demonstrativos e Demonstrações Contábeis são de atribuição e responsabilidade exclusiva de contabilista legalmente habilitado com registro ativo em Conselho Regional de Contabilidade e devem conter certificado e assinatura digital do empresário ou da sociedade empresária e de contabilista”. (grifo nosso)

9. Dessa forma, esclarecemos que à luz do que disciplina a NBCT 2.8, a escrituração contábil em forma eletrônica deve conter certificado e assinatura digital do Contabilista, bem como do empresário ou da sociedade empresária **quando da geração de arquivos digitais**, quer para armazenamento, quer para envio a terceiros em geral (órgãos fiscais, regulamentadores, órgãos de registro do comércio, entre outros).
10. Frente ao exposto, depreende-se que a NBC T 2.8 trata dos critérios e procedimentos a serem observados pelos Contabilistas **quando da geração de arquivos digitais** a partir da escrituração contábil eletrônica, bem como a sua certificação digital e a sua validação perante terceiros.
11. Por conseguinte, nos casos de não geração de arquivos digitais dos Livros, ou seja, da realização da escrituração contábil em forma eletrônica, com a impressão em papel dos Livros obrigatórios, estes devem ser impressos com a observância às formalidades intrínsecas e extrínsecas, bem como do seu devido registro nos órgãos competentes, previstos na legislação vigente.
12. Por outro lado, no caso da geração do Livros em meio digital, ao invés de sua impressão em papel, ressaltamos os itens 2.8.2.6 e 2.8.2.7 da NBC T 2.8, a saber:

“2.8.2.6. O Balanço Patrimonial e demais Demonstrações Contábeis de encerramento de exercício devem ser inseridos no Livro Diário Eletrônico, completando-se com as assinaturas digitais de contabilista legalmente habilitado com registro ativo em Conselho Regional de Contabilidade e do empresário ou da sociedade empresária.

2.8.2.7. Além dos demais livros exigidos por lei, o “Livro Diário” e o “Livro Razão” constituem registros permanentes da entidade e quando escriturados em forma eletrônica devem ser assinados digitalmente de acordo com os requisitos estabelecidos por entidade devidamente credenciada pela ICP – Brasil.

2.8.2.8. Os livros de registros auxiliares da escrituração contábil em forma eletrônica devem obedecer aos preceitos desta norma para sua escrituração e registro, observadas as peculiaridades da sua função”. (grifo nosso)

13. Destacamos ainda, com vistas a melhor subsidiar o Consulente, o item 2.8.2.11 da NBC T 2.8 que trata sobre a obrigatoriedade de registro do Livro Diário Eletrônico junto aos Órgãos Competentes:

*“2.8.2.11. O Livro Diário Eletrônico, contendo certificado e assinatura digital de contabilista legalmente habilitado e com registro ativo em Conselho Regional de Contabilidade e do empresário ou da sociedade empresária, **deve ser submetido ao Registro Público competente**. (grifo nosso)*

14. Ressaltamos por fim, o item 2.8.2.12 que estabelece a responsabilidade do Contabilista quanto às medidas e providências necessárias a serem tomadas quando da geração de arquivos digitais contendo a escrituração contábil eletrônica:

"2.8.2.12. O contabilista deve tomar as medidas necessárias para armazenar em meio eletrônico ou magnético, devidamente assinados digitalmente, os documentos, os livros e as demonstrações referidos nesta norma, visando a sua apresentação de forma integral, nos termos estritos das respectivas leis especiais ou em juízo quando previsto em lei" (grifo nosso)

PARECER CT/CFC Nº 71/05

Assunto: Correção de todos os registros contábeis, levantamento de novas demonstrações, escrituração de novo Livro Diário e apresentação de declaração retificadora de imposto de renda.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessados: Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo

Data da aprovação: 13/05/05 Ata CFC Nº 871

Relator: Contador Hugo Rocha Braga

Consulta:

O CRCSP, através do ofício OF.SUP/76-2005, de 21/3/2005, reitera pedido de consulta técnica formulado pelo contabilista Mário Felipe Filho sobre a correção por estornos de erros encontrados nos registros contábeis de uma empresa.

O questionamento está colocado nos seguintes termos:

"Pode o contabilista, sendo impossível corrigir por estornos, os erros encontrados nos registros contábeis de uma empresa, bem como as omissões em registros bancários e outros valores, refazer todos os registros, levantar novas demonstrações financeiras (sic), emitir novo Livro Diário e apresentar declaração retificadora de Imposto de Renda?"

Parecer:

Preliminarmente, cabe esclarecer que as informações encaminhadas a este CFC são insuficientes para um exame mais acurado da matéria em questão, razão pela qual colocaremos, a seguir, as hipóteses que nos parecem mais prováveis, considerando a data da consulta (22/3/2004).

Caso os erros e omissões encontrados se refiram ao exercício anterior (ano de 2003), poder-se-ia reabrir a escrituração, efetuando-se as correções devidas, levantando-se no-

vas demonstrações contábeis e, em seguida, apresentando declaração retificadora do Imposto de Renda, desde que dentro do respectivo prazo legal. Esta alternativa talvez não seja aplicável, face ao lapso de tempo decorrido.

Na hipótese de se tratar de erros e omissões cometidos anteriormente (exercícios anteriores ao ano de 2003, ainda não prescritos), os registros corretivos deverão ser feitos em contrapartida com “Ajustes de Exercícios Anteriores”, durante o exercício de 2005, e procedida as regularizações pertinentes à situação resultante dos referidos ajustes.

Considerando as limitações decorrentes da falta de outros dados necessários a uma análise mais completa do assunto em questão, as opiniões acima emitidas ficam sujeitas a alterações diante de fatos novos que vierem a ser apresentados.

PARECER CT/CFC Nº 72/05

Assunto: Consulta sobre Orçamento de Conselhos de Profissão Regulamentada.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessados: Conselho Regional de Contabilidade do Mato Grosso do Sul – CRCMS

Data da aprovação: 13/05/05 Ata CFC Nº 871

Relatora: Contadora Verônica Cunha de Souto Maior

Do Parecer:

O Conselho Regional de Contabilidade do Mato Grosso do Sul – CRCMS encaminhou a este egrégio Conselho Federal de Contabilidade, através do seu Presidente, Contador Luiz Henrique de Souza, correspondência datada em 04/03/2005, por meio da qual envia consulta sobre Orçamento de Conselhos de Profissão Regulamentada.

O Consulente assim apresenta os seus questionamentos:

“Dos Fatos:

1. Quando as receitas de anuidades são realizadas pelo sistema de cobrança compartilhada, onde no momento do pagamento da anuidade na agência bancária, o percentual já definido entre o Conselho Regional e o Conselho Federal, é automaticamente repassado ao Conselho Federal através do referido sistema de cobrança;

Da Consulta:

Considerando a possibilidade de haver divergência de entendimento sobre a questão acima citada, formulamos a presente consulta em duas perguntas:

1. Na elaboração de Proposta Orçamentária de Conselhos de Profissão Regulamentada, essas receitas deverão configurar seu valor total bruto no Demonstrativo

Análítico da Receita Orçada (na conta Receita de Anuidades) e a saída da cota parte no Demonstrativo Analítico da Despesa Autorizada (na conta Transferências Corrente – cota parte), será este o entendimento correto?

2. Na elaboração de Proposta Orçamentária de Conselhos de Profissão Regulamentada, essas receitas não deverão configurar pelo seu valor total bruto, mas sim pelo valor líquido no Demonstrativo Analítico da Receita (Receitas de Anuidades) já considerando a saída da cota parte sem fazer qualquer menção no Demonstrativo Analítico da Despesa (na conta Transferências Corrente – cota parte), adotar essa prática é a forma correta?"

Por fim, o Consultante apresenta o seu entendimento sobre a questão apresentada:

“Nosso Entendimento:

1. Em nosso entendimento, adotamos o princípio da universalidade. “O princípio da universalidade, estabelecendo a obrigatoriedade de figurar no orçamento, pelas suas respectivas totalidades, as receitas e as despesas que deverão ser realizadas pela entidade, sem quaisquer deduções. O orçamento não seria universal se as receitas e despesas nele figurassem como deduções. Isto quer dizer que, mesmo que uma receita seja afetada por uma dedução, a mesma deverá aparecer pelo seu total e a afetação figurar na despesa”.

Fundamentação: Artigo 6º da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.”

Dos Esclarecimentos e Emissão de Opinião:

Tendo em vista as questões formuladas pelo Consultante, mister se faz apresentar os seguintes esclarecimentos:

1. Cada Conselho de Profissão Regulamentada tem sua lei de regência própria.
2. Os Conselhos de Profissão Regulamentada, com base na sua lei maior, têm como prerrogativa a edição de Resoluções, através das quais estabelecem e aprovam os seus Regulamentos Gerais, bem como os procedimentos a serem observados na gestão de seus patrimônios.
3. É válido ressaltar, contudo, que a Lei nº 4.320/64 é a legislação federal vigente que deve ser observada pelos referidos Conselhos quando da elaboração de seus orçamentos anuais, registros contábeis e prestação de contas.
4. Frente ao exposto, pode-se depreender que o critério e forma para definição da estimativa/previsão das receitas nos orçamentos anuais dos Conselhos de Profissão Regulamentada são uma consequência, ou resultado, do que está estabelecido em seus Regulamentos Gerais, não obstante à devida observância do previsto na Lei nº 4.320/64.
5. Esclarecemos, por fim, que o assunto em referência não é matéria prevista nas Normas Brasileiras de Contabilidade, não sendo, portanto, da alçada desta Câmara Técnica a emissão de pareceres a respeito.

PARECER CT/CFC Nº 73/05

Assunto: Resolução CRCRS nº 428/04 – Normas para Educação Profissional Continuada Voluntária

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessados: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul

Data da aprovação: 24/06/05 Ata CFC Nº 873

Relator: Contador Hugo Rocha Braga

Processo CFC nº 50/05 Adendo I

Comentários:

O Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul encaminhou a este egrégio Conselho Federal de Contabilidade, mediante ofício SEC. 1257-04, de 20 de dezembro de 2004, para o referendo do Plenário, a Resolução CRCRS nº 428/04, que dispõe sobre Educação Continuada Voluntária.

O processo foi encaminhado ao Departamento Jurídico do CFC que, em despacho, submeteu à análise da Vice-presidência Técnica.

A Vice-presidência Técnica do CFC, mediante memorando nº 29/05 dirigido ao DJ, informou que a Câmara Técnica acolhia a proposta de resolução elaborada pelo CRCRS, recomendando, inclusive, que os objetivos do Programa de Educação Profissional Continuada dirigido aos Auditores (Resoluções CFC nº 945/02 e CFC 995/04) fossem estendidos, de maneira voluntária, a todos os Contabilistas.

Após levar ao conhecimento da Vice-presidência de Desenvolvimento Profissional do CFC, que manifestou o posicionamento de que a matéria deveria ser formalmente analisada pela Câmara Técnica, o Departamento Jurídico do CFC encaminhou o processo em referência – nº 50/05 Adendo I - solicitando o parecer da Câmara Técnica.

Parecer:

A Educação Continuada Voluntária é toda a atividade programada e desenvolvida pelo Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, bem como as demais entidades discriminadas na referida norma, colocada à disposição dos Contadores e Técnicos em Contabilidade registrados do CRCRS, a fim de adquirir a certificação anual de cumprimento de horas de atualização profissional.

A Resolução CRCRS nº 428/04 regulamenta a concessão de certificação aos profissionais e seus objetivos são: a) desenvolver nos profissionais de Contabilidade do estado do RS o hábito de participação em programas de educação continuada; b) estimular o credenciamento do maior número possível de entidades capacitadoras que possam atuar como parceiras do Sistema CFC/CRCs no desenvolvimento das atividades de educação continuada; c) melhorar o desempenho dos Contadores e Técnicos em Contabilidade nas atividades profissionais, por meio do aprimoramento técnico e ético.

O programa de educação continuada já vem sendo desenvolvido há mais de uma dé-

cada, em todo o país, como uma iniciativa do Sistema CFC/CRCs para o aprimoramento técnico e ético dos profissionais da contabilidade.

A instituição de um Ato Normativo, que discipline a participação dos profissionais nas atividades promovidas pelas instituições credenciadas, encontra respaldo na filosofia de trabalho que personifica a missão maior dos Conselhos de Fiscalização do Exercício Profissional: a educação continuada como maior forma de fiscalização preventiva.

Nosso parecer é no sentido de aprovar a Resolução CRCRS nº 428/04, que disciplina a Educação Continuada Voluntária instituída pelo Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, com as seguintes recomendações:

- a) Excluir do texto, tanto da resolução como do anexo, a palavra “norma”, pois sua adoção poderá confundir com a instituição de uma NBC, que é prerrogativa do Conselho Federal de Contabilidade;
- b) designar como ato normativo (ou resolução), com critérios que disciplinam a Educação Continuada Voluntária no Estado do Rio Grande do Sul.

Recomendamos, também, que o Conselho Federal de Contabilidade incentive a instituição de ato disciplinando a Educação Continuada Voluntária em todos os Conselhos Regionais de Contabilidade.

PARECER CT/CFC Nº 76/05

Assunto: Lei nº 10.833/2003.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessado: CONSULTAB Consultoria e Contabilidade

Data da aprovação: 24/06/05 Ata CFC Nº 873

Relator: Contador José Antonio de Godoy

Das Considerações Iniciais:

A empresa CONSULTAB solicita a emissão de parecer sobre a Lei nº 10.833.

Do Procedimento Adotado:

Tendo em vista a especificidade da consulta apresentada, a Coordenação de Assuntos Técnicos, mediante orientação do Vice-Presidente, solicitou a análise e emissão de opinião sobre o referido assunto ao contabilista Mauro Manoel Nóbrega, Coordenador-Adjunto da Câmara de Registro e Fiscalização do CFC.

Desta forma, apresentamos a seguir a opinião exarada pelo referido contabilista, a qual referendamos na íntegra:

“Consulta:

Uma empresa de transporte que aluga ônibus (com motorista) para uma empresa transportar seus funcionários, tem os mesmos benefícios da Lei 10.833 de 29.12.2003, embasada no Artigo 10, XII?

O texto legal citado:

Permanecem sujeitas às normas da Legislação da Cofins, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos artigos 1º ao 8º.

Inciso XII – As receitas decorrentes de prestação de serviços de Transportes coletivos rodoviários, metroviários, ferroviário e aquaviário de passageiros.

O parecer:

A situação fática aponta que o consulente loca o veículo para o transporte de passageiro, dentro da área urbana. O benefício a que alude o texto legal citado está restrito ao transporte coletivo de passageiros em rodovia. Logo, a atividade desenvolvida na questão não se enquadra no recolhimento não cumulativo da Cofins.

Oportuno registrar que a exceção descrita na consulta não encontra guarida na Lei. Quisesse assim proceder, teria o legislador criado a diferenciação. Em conta a máxima “*o que o legislador não excepcionou, não cabe ao intérprete fazê-lo*”.

De seu turno consigno que o consulente já buscou auxílio junto a empresa de Consultoria especializada, citada na consulta, obtendo resposta no igual sentido a aqui colocada. Na mesma direção, em informal consulta a Receita Federal, através de um de seus Auditores.

PARECER CT/CFC Nº 77/05

Assunto: Consulta sobre prestação de contas do fundo de garantia por tempo de serviço, relativa ao exercício de 2003.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessado: Tribunal de Contas da União - 2ª Secretaria de Controle Externo

Data da aprovação: 28/07/05 Ata CFC Nº 874

Relator: Contador Hugo Rocha Braga

Consulta

Pelo Ofício Nº 320/2005, de 24/05/2005, recebido no CFC, em 02/06/2005, encaminhado pela Câmara Técnica em 21/06/2005, e recebido por este Relator, em 02/07/2005, a 2ª Secretaria de Controle Externo (2ª SECEX) do Tribunal de Contas da União solicita a este Conselho Federal de Contabilidade “que se pronuncie **no prazo de 30 (trinta) dias**, contados da ciência deste Ofício, sobre as questões

abaixo elencadas. Os esclarecimentos são necessários ao saneamento do processo (010.571/2004-6)..., que trata de Prestação de Contas do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço, relativa ao exercício de 2003.”

- “a) a adequação do procedimento contábil descrito na nota explicativa nº 8 – Ativo Diferido – à luz dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade; e
- b) a adequação do parecer do auditor independente sobre as demonstrações contábeis do FGTS relativa ao exercício de 2003, tendo em vista o disposto no item 11.3.7.3 da NBC T 11 – NORMAS DE AUDITORIA INDEPENDENTE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS e a relevância do montante registrado no Ativo Diferido.”

Considerações Gerais

A nota explicativa nº 8, referida na consulta, está redigida da seguinte forma:

“8 Ativo diferido

Corresponde aos valores de despesa de atualização monetária de créditos complementares, conforme previsto pela Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001, cuja amortização, com base em estudos sobre o prazo de recebimento das contribuições sociais e com base na faculdade prevista na Lei, será efetuada linearmente pelo prazo de 180 meses.”

...

De acordo com a NBC T 3.2.2.10: “As contas que compõem o ativo devem ser agrupadas, segundo sua expressão qualitativa em:

- I – Circulante
- II – Realizável a Longo Prazo
- III – Permanente

- a) Investimentos
- b) Imobilizado
- c) **Diferido**

São as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social.” (Grifou-se)

Como se observa, o ativo diferido caracteriza-se por ser um ativo intangível, que será amortizado por apropriação de despesas operacionais, no período de tempo em que estiverem contribuindo para a formação do resultado da empresa. Compreendem, geralmente, despesas incorridas durante o período de desenvolvimento, construção e implantação de projetos, anterior ao seu início de operação. Incluem, também, despesas incorridas com pesquisas e desenvolvimento de produtos, com implantação de projetos mais amplos de sistemas e métodos, com reorganização da empresa e outras.

Portanto, em essência, as despesas descritas na referida nota explicativa nº 8 não se enquadram no conceito de Ativo Diferido, à luz dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e, por conseguinte, das Normas Brasileiras de Contabilidade deste CFC.

Não obstante, em algumas legislações específicas – como é o caso da Lei Complementar nº 110/2001 – e em normativos editados por órgãos reguladores, facultava-se o diferimento de despesas de outra natureza, pelo seu caráter extraordinário, como foi o caso, por exemplo, das perdas cambiais (“maxidesvalorização”) registradas pelas empresas, nos anos de 1979 e 1990. Nestes casos, também inaceitável segundo as Normas Brasileiras de Contabilidade, prevaleceu a **forma** sobre a **essência**.

No que diz respeito ao parecer do auditor independente, a NBC T 11.3.7.3 estabelece:

*“ 11.3.7.3 – Se o auditor concluir que a matéria envolvendo incerteza relevante não está adequadamente divulgada nas demonstrações contábeis, de acordo com as disposições contidas no item 11.1.1.1, o seu parecer deve conter ressalva ou opinião adversa, pela omissão ou inadequação da divulgação.” E, o item 11.1.1.1 – “A auditoria das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a sua adequação, consoante os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade e, **no que for pertinente, a legislação específica.**” (Grifou-se)*

O parecer em questão, no parágrafo da opinião, contém ressalva no que diz respeito à incerteza quanto aos créditos do FGTS junto ao Fundo de Compensação de Variações Salariais – FCVS. No parágrafo de ênfase nº 5 do parecer - o auditor faz referência às notas explicativas nºs 4 e 7c, sobre a possibilidade desses créditos serem securitizados, por isso que estão sendo mantidos a seu valor de custo atualizado. No parágrafo de ênfase nº 6 do parecer, o auditor menciona as notas explicativas nºs 8 e 11 das demonstrações contábeis do FGTS (exercícios de 2002/2003), esclarecendo que a Lei Complementar nº 110, de 29/06/2001, autorizou e regulamentou o reconhecimento e pagamento de créditos relativos a complementos de atualização monetária de contas vinculadas do FGTS, entre outras providências. Informando, ainda, que “o critério de **diferir os custos da atualização monetária complementar** está baseado no fato de que a Lei Complementar, conforme mencionado, estabeleceu fontes de recursos específicos para a cobertura dessas obrigações, as quais possuem a característica de receita futura que será **utilizada como cobertura do saldo que está sendo diferido.**” (Grifou-se)

É de se ressaltar, por oportuno, que as demonstrações contábeis relativas ao exercício findo em 31 de dezembro de 2002, apresentadas para fins de comparação, foram também examinadas pelo mesmo auditor, que sobre elas emitiu parecer, datado de 14 de março de 2003, contendo os mesmos assuntos mencionados nos parágrafos nºs 3, 5 e 6, conforme parecer emitido em 11 de março de 2004 (parágrafo nº 7).

Parecer

Diante do exposto nos comentários acima apresentados, pode-se dizer que o procedimento contábil adotado (Ativo Diferido) apesar de estar de acordo com a legislação

pertinente, não obedece aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, por isso que ressalvado pelo auditor independente em seu parecer, consoante previsto nas Normas Brasileiras de Contabilidade, emitidas por este CFC.

PARECER CT/CFC Nº 78/05

Assunto: Consulta sobre Registro das Doações para Investimentos e Receitas de Custeio nas Entidades Sem Fins Lucrativos.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessado: Conselho Regional de Contabilidade do Paraná- CRCPR, Técnico em Contabilidade Jonas Zioldi

Data da aprovação: 28/07/05 Ata CFC Nº 874

Relatora: Contadora Verônica Cunha de Souto Maior

Parecer:

Da Consulta:

O Conselho Regional Contabilidade do Paraná - CRCPR encaminhou correspondência a este egrégio Conselho Federal de Contabilidade, datada de 30/03/2005, através da qual envia consulta formulada pelo Técnico em Contabilidade Jonas Zioldi, sobre a possibilidade de transferência, em uma Entidade Sem Fins Lucrativos, dos valores registrados como doações para investimentos, no Patrimônio Social, para receitas de custeio.

Transcrevemos a seguir a contextualização feita pelo Consultente, frente ao questionamento a ser apresentado, a saber:

"Sou responsável técnico de entidade religiosa, e em nosso estatuto esta define que todas as nossas receitas são provenientes de doações anônimas e voluntárias, que são assim definidas: no primeiro final de semana de cada mês as contribuições recebidas são destinadas a assistência social (Obra Pia); segundo final de semana a construções, terceiro a manutenção e quarto a viagens missionárias, receitas estas que registramos em livro e coluna própria por dia e a destinação da contribuição. Essas contribuições são feitas por fiéis que colocam suas ofertas em envelopes próprios para as contribuições, isso para atender o disposto na referida norma 10.4.2.2 e 10.4.2.3.

As despesas também são feitas de acordo com as contribuições recebidas de acordo com a origem, não desvirtuando a finalidade recebida". (sic)

Apresenta, o Consultente a situação que o preocupa e que originou o encaminhamento da presente consulta:

"Ocorre que as despesas de obra pia, construção e viagens, temos como administrar e planejar porque as aplicações são feitas no mês seguinte a sua arrecadação ou seja em 09/2004 arrecadou R\$ 1,00 no mês seguinte aplica (gasta) somente esse valor, mas na manutenção são variáveis, e como as receitas são voluntárias, não temos como dizer: precisamos de x reais

para tal e assim por diante, e este fato tem ocorrido déficit no exercício em função dessa rubrica". (sic) (grifo nosso)

Após a devida contextualização, assim expressa o Consultente, o seu questionamento:

"Como os déficits vêm a reduzir o patrimônio social da entidade, pergunto:

Poderíamos fazer no final de cada mês uma transferência das receitas (construções) do patrimônio social para as receitas de custeio?

Isso iria infringir a respectiva norma?" (sic)

Por fim, encerra assim a sua correspondência:

"Após análise em outras entidades sem fins em nenhuma outra encontrei esta preocupação, uma vez que tudo o que recebem são registradas como pura e simplesmente de receita e transferem ao patrimônio social somente a parte utilizada no mês/ano como investimentos.

Como encontrei divergências de opiniões e de procedimentos, não estaria na hora do Conselho rever a aplicabilidade da referida norma, muito embora entendo perfeitamente o conceito de receita, despesas e investimentos" (sic)

Dos Esclarecimentos:

Diante dos questionamentos apresentados, entendemos que mister se faz os seguintes esclarecimentos:

1. Os aspectos contábeis das entidades diversas estão estabelecidos na Norma Brasileira de Contabilidade Técnica - NBC T 10, que contempla situações especiais inerentes às atividades de cada tipo de entidade não abrangidas nas demais normas que compõem as Normas Brasileiras de Contabilidade.
2. A NBC T 10.19 estabelece, no seu item 10.19.1.1, os critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registro dos componentes e variações patrimoniais e de estruturação das demonstrações contábeis e ainda, as informações mínimas a serem divulgadas em nota explicativa das entidades sem finalidades de lucros.
3. A mesma Norma, em seus itens 10.19.1.4 e 10.19.1.5, define que as entidades sem finalidade de lucro **são as entidades que exercem atividades** assistenciais, de saúde, educacionais, técnico-científicas, esportivas, religiosas, políticas, culturais, beneficentes, sociais, de conselhos de classe e outras, administrando pessoas, coisas, e interesses coexistentes e coordenados em torno de um patrimônio com finalidade comum ou comunitária e que são constituídas sob a forma de fundações públicas ou privadas, ou sociedades civis, nas categorias de entidades sindicais, culturais, associações de classe, partidos políticos, ordem de advogados, conselhos federais, regionais e seccionais de profissões liberais, clubes esportivos não-comerciais. (grifo nosso)
4. É válido ressaltar ainda que, a NBC T 10.19 é aplicável às entidades sem finalidades de lucros, independentemente do tipo, forma e natureza dos aportes recebidos por essas entidades.
5. Nesse contexto, é válido destacar que a Norma NBC T 10.19, em seu item 10.19.2.5, determina que; "os registros contábeis devem evidenciar as contas de receitas e despesas, superávit ou déficit, de forma segregada, quando identificá-

- veis por tipo de atividade, tais como educação, saúde, assistência social, técnico-científica e outras, bem como comercial, industrial ou de prestação de serviços”. (grifo nosso)
6. Esclarecemos também que a NBC T 10.4, em seu item 10.4.1.1., estabelece os critérios e procedimentos específicos de avaliação de registros contábeis e de estruturação das demonstrações contábeis das Fundações.
 7. A NBC T 10.4, em seu item 10.4.2.2, estabelece que “as doações e contribuições para custeio são contabilizadas em conta de receita. As doações e subvenções patrimoniais são contabilizadas no patrimônio social”.
 8. Dessa forma, é válido ressaltar que a NBC T 10.19, em seu item 10.19.1.7, estabelece que “por se tratar de entidades sujeitas aos mesmos procedimentos contábeis, devem ser aplicadas, no que couber, as diretrizes da NBC T 10.4 – Fundações”.
 9. Esclarecemos ainda que, a NBC T 10.16, em seu item 10.16.1.1, estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação e registro contábil dos componentes patrimoniais, incluídas as informações mínimas que deverão constar das notas explicativas, das entidades que recebem aportes de qualquer natureza.
 10. A referida Norma, em seu item 10.16.1.2, estabelece que as entidades abrangidas são aquelas que recebem aportes financeiros de qualquer natureza, como subvenções, contribuições, auxílios e doações, bem como direitos de propriedade de bens móveis e imóveis.
 11. Esclarecemos por fim, o conceito do termo “doações”, à luz das Normas Brasileiras de Contabilidade: “doações são transferências gratuitas, em caráter definitivo, de recursos financeiros ou do direito de propriedade de bens móveis e imóveis, com as finalidades de custeio, investimentos e imobilizações, sem contrapartida do beneficiário dos recursos” (NBCT 10.16).

Das Conclusões e Emissão de Parecer:

Frente aos esclarecimentos acima apresentados, e à luz do que estabelecem as Normas Brasileiras de Contabilidade vigentes, **as doações, subvenções e contribuições patrimoniais devem ser registradas no patrimônio social**, enquanto que as doações, subvenções e contribuições para custeio devem ser contabilizadas em contas de receita.

Ressaltamos ainda que, segundo as mesmas normas, as receitas de doações, subvenções e contribuições recebidas para aplicação específica, mediante constituição ou não de fundos, devem ser registradas em contas próprias segregadas das demais contas da Entidade.

Ainda segundo a mesma base normativa, o valor do superávit ou déficit do exercício deve ser registrado na conta Superávit ou Déficit do Exercício enquanto não aprovado pela assembléia dos associados e, após a sua aprovação, deve ser transferido para a conta Patrimônio Social.

Dessa forma, não há previsão, ou fundamentação técnica ou normativa, que dê suporte ao procedimento proposto pelo Consulente de “transferência” das doações recebidas para investimentos, devidamente contabilizadas no patrimônio social da Entidade, para contas de receitas de custeio.

PARECER CT/CFC Nº 79/05

Assunto: Consulta sobre Contabilização de Venda para Entrega Futura Sem Recebimento de Valores

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessado: Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo - CRCSP, Contador Francisco Fernandes de Andrade

Data da aprovação: 28/07/05 Ata CFC Nº 874

Relatora: Contadora Verônica Cunha de Souto Maior

Da Consulta:

O Conselho Regional Contabilidade do Estado de São Paulo - CRCSP encaminhou correspondência a este egrégio Conselho Federal de Contabilidade, datada de 07/06/2005, através da qual envia consulta formulada pelo Contador Francisco Fernandes de Andrade sobre como proceder ao registro das vendas para entrega futura, sem recebimento de valores.

Assim se expressa o Consultante sobre o referido assunto:

"A legislação tributária do IPI e do ICMS reconhece a figura do faturamento antecipado, consistindo em emissão de nota fiscal para futura entrega de mercadorias.

Em relação aos aspectos de ordem contábil, não há consenso entre os colegas contabilistas, se esse fato deve ou não ser contabilizado.

Para os que acham que esse fato deve ser contabilizado, uns defendem que a conta credora deve ser uma conta que represente obrigação, enquanto que outros defendem que a classificação deve ser no grupo de resultados de exercícios futuros. Para essa segunda alternativa não existe amparo na legislação societária – Lei nº 6.404, de 1976, art. 178, & 2º, alínea c, e art. 181 – de vez que não se trata de receita recebida antecipadamente e de competência de períodos subsequentes.

O art. 200 do Código Comercial de 1850, revogado pela lei do novo Código Civil, previa a venda com entrega simbólica e deve ser desse fato o costume de se contabilizar tal tipo de operação.

Os insígnis professores Sérgio de Iudicibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke, na magistral obra Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, Editora Atlas, na página 96, afirmam que os faturamentos antecipados, que não correspondem a recurso recebidos por conta de futuros fornecimentos, não devem ser registrados contabilmente por que não geram, de fato, nenhum direito, admitindo-se o registro em contas de compensação apenas para efeitos de controle". (grifo nosso).

Por fim, o Consultante apresenta as seguintes questões:

"A minha consulta se resume nas seguintes perguntas:

- (a) A simples emissão de uma nota fiscal, sem recebimento de qualquer valor, afeta o patrimônio da empresa emitente dessa nota fiscal?
- (b) A simples expectativa de um futuro ingresso de receita enseja em contabilização com base nos Princípios Fundamentais de Contabilidade?
- (c) Se o fato deve ser contabilizado, em quais grupos de contas?"

Dos Esclarecimentos:

Após a exposição dos questionamentos acima, mister se faz apresentar os seguintes esclarecimentos:

1. A emissão de nota fiscal, pela Empresa, nos casos de faturamento antecipado, não caracteriza à luz da legislação fiscal vigente a ocorrência de fato gerador para fins de ICMS e IPI, bem como não se consubstancia, à luz da teoria da contabilidade, em um fato patrimonial;
2. Nesse contexto, é válido ressaltar que não se deve, sequer, destacar o ICMS e o IPI nas referidas notas fiscais de faturamento antecipado;
3. É válido ressaltar também que, à luz do que preconiza os Princípios Fundamentais de Contabilidade e a as Normas Brasileiras de Contabilidade, só são objeto de registro contábil os fatos que provoquem alteração ou variação (mesmo que apenas qualitativa) no patrimônio das Entidades;
4. Esclarecemos ainda que, o registro de um valor a receber deve decorrer da efetiva realização da receita, que de acordo com os Princípios Contábeis só ocorrerá quando os produtos, mercadorias ou serviços produzidos, vendidos ou prestados, respectivamente, pela Entidade, são transferidos para outra mediante pagamento ou compromisso de pagamento, o que efetivamente não ocorre em uma operação de faturamento antecipado sem recebimento de valores;
5. Destacamos ainda, com o objetivo de bem aclarar o assunto, que a escrituração fiscal da nota fiscal emitida por conta de faturamento antecipado deve ser feita no Livro Fiscal "Entrada de Mercadorias" sem o preenchimento da coluna "valor contábil" e com a anotação de que se refere a uma operação de faturamento antecipado no campo de observação;
6. Esclarecemos por fim que, a nota fiscal emitida por conta de faturamento antecipado deve informar o código fiscal de operação (CFOP) 5.116 ou 5.117, cuja identificação é a de venda de produção do estabelecimento, ou venda de mercadoria adquirida de terceiros, originada de encomenda para entrega futura, onde se faz obrigatoriamente necessário, à luz da legislação fiscal vigente, a emissão seguinte de nota fiscal de venda, tendo em vista a saída real do produto ou mercadoria, onde o faturamento deve ser classificado no CFOP 5.922, que tem como significado "lançamento efetuado a título de simples faturamento decorrente de venda para entrega futura".

Das Conclusões e Emissão de Parecer:

Após os esclarecimentos acima apresentados, somos da opinião de que a operação de faturamento antecipado, realizada por uma Empresa, com emissão de nota fiscal, inclusive, apesar de ser objeto de registro fiscal em conformidade com a legislação vigente, não é passível de registro contábil por não representar, à luz da teoria da contabilidade, um fato patrimonial.

Exclusivamente para fins de controle, pode a empresa contabilizar as operações de faturamento antecipado em Conta de Compensação, como preconizado na NBC T 2.5.

Em adição, merece menção avaliar a necessidade, levando em conta a relevância dos

valores envolvidos, de divulgar em nota explicativa as demonstrações contábeis, o faturamento antecipado, em conformidade com o disposto na NBC T 6.2.

PARECER CT/CFC Nº 80/05

Assunto: Consulta sobre um possível conflito entre o Sistema de Custeio por Absorção e o Princípio Fundamental de Contabilidade da Competência.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessado: Conselho Regional de Contabilidade do Rio de Janeiro – CRCRJ, Contador Onilzo Farias

Data da aprovação: 28/07/05 Ata CFC Nº 874

Relatora: Contadora Verônica Cunha de Souto Maior

Parecer:

Da Consulta:

O Conselho Regional Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro - CRCRJ encaminhou correspondência a este egrégio Conselho Federal de Contabilidade, datada de 23/05/2005, através da qual envia consulta formulada pelo Contador Onilzo Farias, sobre o possível conflito entre o sistema de custeio por absorção e o Princípio Contábil da Competência.

Após fazer toda uma apresentação conceitual e ilustrativa a partir da construção de exemplos práticos sobre a aplicação do sistema de custeio por absorção, o Consulente assim apresenta o seu entendimento e conclusão:

“O princípio da competência determina que todos os gastos (despesas e custos) incorridos no período, sejam reconhecidos no respectivo período, isto é, para um entendimento mais prático, todas as despesas todos os custos e todas as receitas de um período devem ser apresentados na Demonstração do Resultado do Exercício do período correspondente.

No caso apresentado (sistema de custeio por absorção), deparamos com o fato de que gastos (parte dos custos fixos) incorridos no período foram transferidos pra o Ativo Circulante (estoque de produtos acabados).

CONCLUSÃO

Finalizando, detectamos uma incoerência da legislação em vigor, que obriga as empresas a custearem seus produtos pelo SISTEMA DE CUSTEIO POR ABSORÇÃO, onde o próprio sistema vai de encontro ao PRINCÍPIO FUNDAMENTAL DE CONTABILIDADE – COMPETÊNCIA”. (sic) (grifo nosso)

Dos Esclarecimentos:

Diante das afirmações e argumentações apresentadas, entendemos que mister se faz os seguintes esclarecimentos:

1. É válido ressaltar que nos casos de empresas industriais, que incorrem em custos para produção de bens, há que se verificar que em situações em que não ocorra, no mesmo período, a venda total dos bens produzidos, os referidos custos da produção incorridos no período – apropriados a cada unidade produzida – representam investimentos (aplicações de recursos) feitos pela Empresa, tecnicamente denominados de Ativo, os quais estarão sob a forma de bens estocados que ainda não foram consumidos ou sacrificados com o objetivo de geração de receitas;
2. Dessa forma, ao se afirmar que “todos os custos” devem ser apresentados na demonstração de resultado do período em que incorreram, há que se analisar e segregar o que são custos do período e o que são custos da produção de bens, que foram “ativados”, ou seja, que representam investimentos, aplicações de recursos e que ainda não foram consumidos no esforço de propiciar receitas. Por conseguinte, os referidos “custos da produção ativados”, ou seja, bens em estoque, se transformarão em custos do período em que ocorrerem a venda, isto é, em que ocorrer o seu consumo visando a geração de receita;
3. Nesse contexto fazemos chamamento ao que estabelece o Princípio da Competência, que tem como essência o confronto das despesas, custos e perdas incorridas com as receitas realizadas e reconhecidas, em um mesmo período. Verifica-se à luz do referido Princípio Contábil que é perfeitamente possível se “consumir” ativos produzidos ou adquiridos em um mesmo período, bem como em períodos anteriores, podendo ocorrer, inclusive, o caso de sacrifício de ativos, no esforço de gerar receitas, cuja produção ou aquisição tenha ocorrido em exercício anterior;
4. Frente ao exposto, o que se deve depreender do referido Princípio Contábil é que todas as despesas, custos e perdas incorridos em determinado período deverão ser confrontados com as receitas reconhecidas nesse mesmo período. Ressaltando que define-se como custos e despesas os gastos incorridos ou o consumo/sacrifício de ativos no período, necessários à geração das receitas do mesmo período;
5. Por fim, esclarecemos que o custeio real por absorção, dentre os inúmeros sistemas de custos e critérios de avaliação da produção e dos estoques é o método que está em consonância com os Princípios Fundamentais da Contabilidade, além de ser aceito pela legislação societária e fiscal vigente. O referido método tem como essência o fato dos estoques (em processo ou acabado) ‘absorver’ todos os custos incorridos, diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, só se ‘transformando’ em custos do período no momento em que ocorrer o seu sacrifício ou consumo pela venda e, conseqüente geração de receita.

Das Conclusões e Emissão de Parecer:

Frente aos esclarecimentos apresentados, somos do entendimento de que não há “incoerência” ou “conflito” entre o método de custeio por absorção e os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

PARECER CT/CFC Nº 92/05

Assunto: Consulta sobre a reavaliação de patrimônio de sociedade.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessado: Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo

Data da aprovação: 26/08/05 Ata CFC Nº 875

Relator: Contador José Antonio de Godoy

Da Consulta:

O Contabilista Alvin Gilmar Francischetti solicita esclarecimentos sobre procedimento contábil a ser adotado, conforme questão a seguir formulada:

- 1) Uma sociedade recebeu um bem imóvel já com mais de 20 anos de vida útil transcorridos na data de conferência ao seu capital social a (n) anos pelo valor de R\$ 100.000,00
- 2) O bem conferido à sociedade produziu receitas de aluguel e o valor total dos lucros acumulados foram distribuídos ao longo do período em que foi sendo acumulado.
- 3) A depreciação acumulada ao longo do período montou R\$ 20.000,00.
- 4) Feita uma reavaliação deste bem, através de Laudo Técnico por empresa qualificada, foi verificado que o valor de mercado do bem na data atual é de R\$ 40.000,00.
- 5) Qual o ajuste contábil que devemos efetuar em relação ao patrimônio da sociedade visto que o valor do mercado do patrimônio da sociedade está representado de forma exagerada.
- 6) Se não cabe qualquer ajuste, como posso afirmar que a sociedade está patrimonialmente representada de forma adequada.

Parecer:

A consulta formulada encontra resposta na Norma Brasileira de Contabilidade – NBC T 19.6 – Reavaliação de Ativos, aprovada pela Resolução CFC nº 1.004/04, de 19 de agosto de 2004, item 19.6.10, transcrito abaixo:

“19.6.10. CONTABILIZAÇÃO DA REAVALIAÇÃO

19.6.10.1. A diferença positiva entre o valor da reavaliação e o valor líquido contábil do bem deve ser incorporada ao ativo reavaliado correspondente, e deve ter como contrapartida conta de reserva de reavaliação, líquida dos tributos incidentes sobre a reavaliação, no patrimônio líquido.

19.6.10.2. A contrapartida de que trata o item anterior pode ser creditada como receita não operacional quando a entidade tiver registrado como despesa, até o limite desta, uma perda decorrente de reavaliação negativa relacionada com o mesmo bem.

19.6.10.3. A entidade deve manter controle individualizado que identifique o valor da reavaliação de cada bem e dos tributos incidentes sobre a reavaliação, para determinação de sua realização por depreciação, amortização, exaustão ou baixa.

- 19.6.10.4. Na hipótese de reavaliação negativa, apurada em função de o valor dos laudos de avaliação ser inferior ao valor líquido contábil, o registro contábil deve ser efetuado:
- a) *o imobilizado deve ser reduzido em contrapartida à reserva de reavaliação, correspondente aos mesmos bens e originada de reavaliações anteriores, e os tributos registrados no passivo sobre a reavaliação devem ser reduzidos proporcionalmente à redução da reserva de reavaliação; e*
 - b) *quando o saldo da reserva de reavaliação for insuficiente para o registro de redução do ativo, esta insuficiência deve ser registrada como despesa não operacional no resultado do exercício em que a reavaliação ocorrer, mediante constituição de provisão para perdas. Esta provisão somente deve ser reconhecida se a perda for considerada irre recuperável.*
 - c) *a letra “b” deste item aplica-se, também, na primeira reavaliação quando o valor da reavaliação for inferior ao valor líquido contábil”.*

PARECER CT/CFC Nº 93/05

Assunto: Utilização da modalidade licitatória de “Pregão”, de que tratam o Decreto nº 3.555 e a Lei nº 10.520, de 08/08/2000 e 17/07/2002, respectivamente, para serviços de auditoria independente.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessados: Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo (CRCSP) e Boucinhas & Campos + Soteconti Auditores Independentes

Data da aprovação: 16/09/05 Ata CFC Nº 877

Relator: Contador Hugo Rocha Braga

Consulta

A Coordenadoria de Fiscalização Nacional deste CFC, através do Memo. nº. 250/2005, de 13/06/2005, encaminhou a esta Câmara Técnica o Parecer DEJUR Nº 106/2005 (anexo), de 07/03/2005, sobre consulta formulada pelo CRCSP, de interesse de Boucinhas & Campos + Soteconti Auditores Independentes.

Trata-se de representação contra a forma de licitação, por meio de “Pregão”, para a contratação de serviços de auditoria independente, face à regulamentação profissional vigente, no que diz respeito a honorários (NBC P 1 – item 1.4.1).

Depois de acurado exame da matéria, o Departamento Jurídico conclui seu douto parecer:

“Por todo o exposto, acreditamos não ser cabível a contratação de serviços de auditoria por licitação na modalidade de pregão, ante a complexidade que o assunto trata, não configurando, em hipótese alguma, serviço comum, e sim se caracterizando por função estritamente técnica, com regras e conceitos específicos.”

E completando: *"entendemos não seja possível a realização de pregão para contratação de serviços de auditoria, primeiro por não constar da legislação própria a declaração expressa de tratar-se de serviços comuns, mediante a inclusão no Anexo II, do Decreto nº 3.555/00 e, por fim, por se tratar de serviço estritamente técnico cuja capacidade para sua execução depende de características e condições especiais, não podendo seus padrões de desempenho e qualidade ser objetivamente definidos em edital, através de especificações usuais do mercado"*.

Não obstante, esclarece que *"a competência dos Conselhos Regionais de Contabilidade recai sobre a fiscalização do exercício profissional e não quanto a questionamentos da legalidade de realização de licitações públicas, cabendo aos interessados a impugnação do certame, por inadequação da legislação regedora da matéria."*

Como bem argumentou o Departamento Jurídico, no referido parecer, o CFC e os CRC's não são partes legítimas da questão, por isso que lhes falta interesse de agir. Entretanto, como foi dito, os possíveis aviltamentos de honorários profissionais e descumprimentos das NBC's deverão ser verificados pela fiscalização dos CRC's que, constatando a infração, deve atuar os responsáveis.

Parecer:

Deve-se registrar o despreparo de nossos legisladores com relação às matérias que exigem conhecimentos específicos. O correto seria esses legisladores consultar e órgãos ou entidades especializadas, a fim de buscar os necessários esclarecimentos para a elaboração de uma legislação adequada (leis, decretos, regulamentos etc).

Não é por outro motivo que o processo licitatório no setor público traz inúmeros problemas, prejudicando, sobremaneira, a eficiência e a eficácia desejadas, devido à baixa qualidade dos serviços contratados, além de gerar outras distorções bastante conhecidas e sobre as quais não cabe aqui discorrer.

Concluindo, entendo que o assunto foi totalmente esgotado no parecer exarado pelo Departamento Jurídico deste Conselho Federal de Contabilidade, não havendo o que discorrer tecnicamente sobre o tema, à luz das Normas Brasileiras de Contabilidade.

PARECER CT/CFC Nº 94/05

Assunto: Esclarecimentos sobre Registros Contábeis em Cooperativas de Consumo.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessados: Contabilista Eduardo Cipriano de Carvalho

Data da aprovação: 16/09/05 Ata CFC Nº 877

Relatora: Contadora Verônica Cunha de Souto Maior

Parecer:

Um Breve Histórico:

O Contabilista *Eduardo Cipriano de Carvalho* enviou diretamente à Câmara Técnica deste egrégio Conselho Federal de Contabilidade, através de correio eletrônico, consulta datada de 27 de julho de 2005, onde apresenta questionamentos sobre a forma correta dos registros contábeis em Cooperativas de Consumo.

O Consultante antes de apresentar os seus questionamentos, tece os seguintes comentários relativos a sua consulta:

" 1) Cooperativa de consumo e possui a parte social (Departamento Social) com atendimento assistencial na área médica e odontológica, exames clínicos e radiológicos, à seus associados. Por ser uma Cooperativa derivada de órgão público (DER/MG), recebe, mensalmente, uma verba subvencionada do Estado de MG para custeio da parte social." (grifo nosso)

Após os comentários acima, o Consultante apresenta as questões abaixo:

"a) Como deve ser contabilizada esta subvenção?

b) E os custos oriundos da parte de assistência social?" (grifo nosso)

Continua o Consultante:

" 2. Ao adquirir bens patrimoniais da parte social, com recursos da subvenção, fazemos os seguintes lançamentos:

2.1) Na Compra:

D- Imobilizado

C- Fornecedores/ Bancos ou Caixa

D- Despesa Operacional (Despesas do Deptº Assist. Social)

C- Patrimônio Social (PPL)

2.2) Na Depreciação:

D- Patrimônio Social

C- (-) Depreciação Acumulada - Deptº Social

2.3) Na Baixa:

D- Patrimônio Social

C- Imobilizado

D- (-) Depreciação Acumulada - Deptº Social

C- Patrimônio Social

Na aquisição de bens patrimoniais para o setor de consumo (Departamento Comercial) os lançamentos seguem as mesmas técnicas aplicadas nas empresas em geral.

Pergunta-se:

a) Estão corretos os lançamentos?

b) Se corretos, qual a justificativa dos lançamentos diferenciados no Departamento Social?" (grifo nosso)

Dos Esclarecimentos:

Antes da emissão de opinião, mister se faz apresentar os seguintes esclarecimentos:

1. As Cooperativas são entidades formadas de pessoas para pessoas, cujas diretrizes estão fundamentadas na Lei nº 5.764/71. A NBC T 10.8 emite o conceito do que são Cooperativas: "... são aquelas que exercem as atividades na forma de lei específica, por meio de atos cooperativos, que se traduzem na prestação de serviços diretos aos seus associados, sem objetivo de lucro, para obterem em comum melhores resultados para cada um deles em particular. Identificam-se de acordo com o objeto ou pela natureza das atividades desenvolvidas por elas, ou por seus associados". (grifo nosso)
2. A NBC T 10.8 estabelece os critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registro e das variações patrimoniais e de estrutura das demonstrações contábeis, e as informações mínimas a serem incluídas em notas explicativas para as Entidades Cooperativas, exceto às que operam Plano Privado de Assistência à Saúde conforme definido em lei.
3. De acordo com o item 10.8.1.3 da NBCT 10.8, aplicam-se às Entidades Cooperativas os Princípios Fundamentais de Contabilidade, as Normas Brasileiras de Contabilidade, especialmente a NBC T 2 e NBC T 4, com as alterações tratadas nos itens 10.8.5.1, 10.8.6.1 e 10.8.7.1, bem como todas as suas Interpretações e os Comunicados Técnicos editados pelo Conselho Federal de Contabilidade.
4. Por sua vez, a NBC T 10.16 estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação e registro contábil dos componentes patrimoniais, incluídas as informações mínimas que deverão constar das notas explicativas, das entidades que recebem aportes de qualquer natureza, tais como subvenções, contribuições, auxílios e doações, bem como direitos de propriedade de bens móveis imóveis.
5. De acordo com a referida NBC T 10.16, "Subvenções" são as transferências derivadas de lei orçamentária e concedidas por órgãos do setor público a entidades, públicas ou privadas, com o objetivo de cobrir despesas com a manutenção e o custeio destas, caracterizadas ou não pela contraprestação de bens e serviços da beneficiária de recursos.
6. Ainda de acordo com a mesma Norma Brasileira de Contabilidade, as "Subvenções Sociais" são aquelas destinadas a entidades, públicas ou privadas, sem finalidade lucrativa, de natureza assistencial, médica, educacional ou cultural, com vistas a estimular a prestação de serviços essenciais, em suplementação à iniciativa privada.
7. Já as "Contribuições", segundo a mesma NBC T, são as transferências derivadas da lei orçamentária e concedidas por entes governamentais a autarquias e fundações e a entidades sem fins lucrativos, destinadas à aplicação em custeio e manutenção destas, sem contrapartida direta do beneficiário dos recursos em bens e serviços, ou determinadas por lei especial anterior, para o atendimento de investimentos ou inversões financeiras.
8. Por sua vez os "Auxílios" são definidos pela NBC T 10.16 como transferências oriundas de lei orçamentária, destinadas a atender a despesas de capital de entes públicos ou de entidades privadas sem fins lucrativos.
9. O item 10.16.2. da NBC T 10.16 estabelece que as transferências a título de subvenções, que correspondam ou não a uma contraprestação direta de bens ou

serviços para a entidade transferidora, devem ser contabilizadas como receita na entidade recebedora dos recursos financeiros.

10. Por outro lado, o item 10.16.2.3 estabelece que os auxílios ou contribuições para despesa de capital devem ser contabilizados diretamente em conta específica, designativa da operação, no Patrimônio Social.
11. A mesma NBC T, em seu item 10.16.2.5, define que as Entidades beneficiárias dos recursos, quer tenham sido transferidos a título de subvenções, contribuições, auxílios ou doações, devem contabilizar as referidas transferências em contas de compensação, pelo valor total dos recursos recebidos, enquanto perdurar a responsabilidade da entidade beneficiária dos recursos.
12. Devem ainda as Entidades beneficiárias divulgar em notas explicativas às demonstrações contábeis, os critérios de apuração das receitas e de constituição de reservas, especialmente as pertinentes a subvenções, doações, auxílios e contribuições.

Da Emissão de Opinião:

Nos abstemos de fazer qualquer consideração sobre os lançamentos contábeis apresentados e, face aos esclarecimentos acima expostos, somos da opinião de que se faz necessário a devida identificação do tipo, ou natureza, dos recursos financeiros recebidos pela Entidade (no caso a Cooperativa de Consumo), visando o seu correto registro contábil, tendo em vista a sua destinação específica, ou seja, recursos para cobertura das despesas com custeio e/ou recursos para atender as despesas de capital.

Dessa forma, uma vez identificado o(s) tipo(s) dos referidos recursos, deve-se observar o que estabelece as NBCT 10.8 e NBC T 10.16, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade.

PARECER CT/CFC N° 95/05

Assunto: Consulta que solicita esclarecimentos sobre texto do Manual de Procedimentos Contábeis para fundações e Entidades de Interesse Social.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessados: Coordenadora Administrativa de Projetos do IBEAC

Data da aprovação: 16/09/05 Ata CFC N° 877

Relator: Contador Hugo Rocha Braga

Consulta:

O Instituto Brasileiro de Estudos e Apoio Comunitário Queiroz Filho – IBEAC, com sede em São Paulo, portador de Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, com

renovação prevista para fevereiro de 2006, solicita informações sobre o texto da página 110 do “Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social”, a seguir:

“As entidades cujas receitas brutas de cada um dos três exercícios em análise excedam R\$ 1.200.000,00 devem submeter suas contas à auditoria independente. Quando a receita de qualquer um dos três exercícios ultrapassar R\$ 2.400.000,00, a auditoria deverá ser realizada por auditores registrados na Comissão de Valores Mobiliários (CVM).”

Pergunta: “se a entidade, cuja receita bruta ultrapassar somente 1 exercício, deverá auditar os três anos?”

Parecer:

Preliminarmente, é necessário destacar a importância da auditoria, particularmente quando se trata um processo de prestação de contas.

A auditoria desempenha papel vital na gestão das entidades, no governo e na economia em geral. Isto porque a auditoria é “um processo sistemático de obtenção e avaliação objetivas de evidências sobre afirmações a respeito de ações e eventos econômicos, para aquilatação do grau de correspondência entre as afirmações e critérios estabelecidos, e de comunicação dos resultados a usuários interessados.”

O IBEAC é uma entidade qualificada como de “Interesse Social”, sujeitando-se, por conseguinte, à fiscalização do Ministério Público, que é o órgão incumbido de examinar, anualmente, a prestação de contas.

A confiabilidade das informações prestadas por essas entidades está intimamente relacionada com a qualidade de seus controles internos. A ação do controle interno no âmbito das Entidades de Interesse social visa manter sob controle o patrimônio, verificar o cumprimento de acordos e contratos, zelar pelo cumprimento estatutário e pelas determinações das autoridades federais, estaduais e municipais.

Nessas condições, a necessidade de submeter-se as prestações de contas de tais entidades ao exame de auditores independentes é, antes de tudo, uma garantia de segurança da fidedignidade das informações, mais do que um dever legal.

Concluindo, entendo que, quanto à obrigatoriedade da auditoria independente, os exames devem alcançar três exercícios consecutivos, mesmo que em apenas um deles o limite da receita bruta tenha sido ultrapassado, tendo em vista o “Princípio da Continuidade”, já que os exercícios estão intimamente relacionados com a vida definida ou provável da entidade, devendo tais aspectos serem considerados na classificação e avaliação das mutações patrimoniais, quantitativas e qualitativas.

PARECER CT/CFC Nº 97/05

Assunto: Esclarecimentos da NBC T 2.8 - Das Formalidades da Escrituração Contábil em Forma Eletrônica

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessados: Empresa Exactus Software S/C

Data da aprovação: 16/09/05 Ata CFC Nº 877

Relatora: Contadora Verônica Cunha de Souto Maior

Parecer:

Um Breve Histórico:

A Empresa Exactus Software, através do seu representante, Sr. Adeilton José da Silva, encaminhou diretamente à Câmara Técnica deste egrégio Conselho Federal de Contabilidade, por meio de correio eletrônico, consulta solicitando maiores esclarecimentos sobre a NBC T 2.8 - Das Formalidades da Escrituração Contábil em Forma Eletrônica, aprovada pela Resolução CFC nº 1.020 em 18 de fevereiro de 2005.

O Consultante assim se expressa:

*"O nosso cliente Berti & Cia Contadores e Associados S/C de São José dos Pinhais está solicitando que nossa empresa **Exactus Software S/C de Londrina-PR**, disponibilize meios de gerar a Escrituração Contábil em Forma Eletrônica.*

*Consultamos a Resolução CFC nº 1.020/05 que estabelece critérios e procedimentos para a escrituração contábil em forma eletrônica e a sua **certificação digital**, sua validação perante terceiros, manutenção dos arquivos e responsabilidade de contabilista. Porém no item 2.8.1. DISPOSIÇÕES GERAIS, 2.8.1.3 preceitua: "O processo de certificação digital deve estar em consonância com a legislação vigente e as normas estabelecidas pela **Infra-Estrutura de Chaves Públicas Brasileiras – ICP-Brasil**" e ainda no seu item 2.8.2. CONTEÚDO, 2.8.2.4. "a) Os documentos devem ser assinados pela pessoa física ou jurídica responsável pelo processo de digitalização, pelo contabilista responsável e pelo empresário ou sociedade empresária que **utilizarão certificado digital expedido por entidade devidamente credenciada pela ICP-Brasil**".*

Continua o Consultante:

"Ao estudarmos essa Resolução entendemos que não é a Exactus Software S/C que deve conter a certificação e sim o nosso cliente o Escritório de Contabilidade Berti & Cia Contadores Associados S/C, este deve buscar a certificação junto à ICP-Brasil".

Por fim, questiona o Consultante:

"Por favor, se possível, nos ajudem no entendimento desta situação, pois não está claro de quem é a obrigação de ter essa certificação e se nossa empresa tem algum papel fundamental neste".

Dos Esclarecimentos e Emissão de Opinião:

Antes da emissão de opinião, mister se faz apresentar os seguintes esclarecimentos:

1. O Código Comercial (absorvido pelo Novo Código Civil – Lei nº 10.406/02) e a legislação societária e fiscal vigente estabelecem que as Entidades devem manter um sistema de escrituração uniforme dos seus atos e fatos administrativos, através de processo manual, mecanizado ou eletrônico.
2. A NBC T 2, editada pelo Conselho Federal de Contabilidade em 1983, estabelece os critérios e procedimentos gerais a serem observados na escrituração contábil das Entidades, sem se debruçar sobre as especificidades inerentes a cada processo de escrituração que possa vir a ser utilizado pela Entidade.
3. A NBC T 2.8 foi editada pelo Conselho Federal de Contabilidade com o objetivo de orientar os Contabilistas sobre as formalidades da escrituração contábil em forma eletrônica, sobretudo, no que diz respeito à geração de arquivos digitais e a sua validade perante terceiros.
4. Nesse contexto é válido ressaltar o ambiente atual no qual está inserido todas as Entidades, independentemente da sua constituição jurídica e campo de atuação, onde se verifica a mudança de procedimentos quanto às operações e formalidades do mundo do papel e a inserção no mundo digital. Nesse contexto, destaca-se a edição da Medida Provisória 2.200-2 de 24/08/2001, que atribuiu, a mesma validade jurídica dos documentos escritos com assinaturas autógrafas, aos documentos e mensagens assinados digitalmente com o uso de certificados emitidos no âmbito da ICP-Brasil. Dessa forma, os documentos digitais passaram a ter a mesma validade dos documentos em papel.
5. Depreende-se, portanto, que qualquer informação contábil elaborada por Contabilista em forma digital, deve ser assinada com certificado digital válido pela ICP-Brasil.
6. Nesse contexto, esclarecemos que a assinatura digital é o processo eletrônico de assinatura – é um tipo de assinatura eletrônica – baseado em sistema criptográfico assimétrico, que permite ao usuário usar sua chave privada para declarar a autoria de documento eletrônico a ser entregue, garantindo a integridade de seu conteúdo.
7. Frente ao exposto, pode-se depreender que certificado digital é o documento eletrônico de identidade, emitido por Autoridade Certificadora credenciada pela Autoridade Certificadora Raiz da ICP-Brasil – AC Raiz e, habilitada pela Autoridade Certificadora (p.ex. a SRF - AC-SRF), que certifica a autenticidade dos emissores e destinatários dos documentos e dados que trafegam numa rede de comunicação, bem assim assegura a privacidade e a inviolabilidade destes.
8. A NBC T 2.8, em seu item 2.8.5, assim estabelece sobre a obrigação da certificação dos arquivos digitais contendo a escrituração contábil em forma eletrônica: *“A escrituração contábil em forma eletrônica e as emissões de livros, relatórios, peças, análises, mapas demonstrativos e Demonstrações Contábeis são de atribuição e responsabilidade exclusiva de contabilista legalmente habilitado com registro ativo em Conselho Regional de Contabilidade e devem conter certificado e assinatura digital do empresário ou da sociedade empresária e de contabilista”*. (grifo nosso)
9. Dessa forma, esclarecemos que à luz do que disciplina a NBCT 2.8, a escritura-

ção contábil em forma eletrônica deve conter certificado e assinatura digital do Contabilista, bem como do empresário ou da sociedade empresária **quando da geração de arquivos digitais**, quer para armazenamento, quer para envio a terceiros em geral (órgãos fiscais, regulamentadores, órgãos de registro do comércio, entre outros).

10. Por outro lado, esclarecemos que a NBC T 2.8, em seu item 2.8.2.4, prevê que os documentos em papel podem ser digitalizados e armazenados em meio eletrônico ou magnético, desde que assinados e autenticados.
11. Nesse contexto, ressaltamos que uma escrita eletrônica pode ser gerada a partir das seguintes formas ou procedimentos: a) importar parte da escrituração de outro sistema eletrônico e digitar parte; b) importar toda a escrituração de outro sistema; e c) digitar toda a escrituração. Dessa forma, depreende-se que a escrituração através de processo eletrônico não é gerada única e exclusivamente por meio de digitação. Destacamos por fim, que a escrituração em forma eletrônica se materializa no ato da geração de arquivos digitais.

Das Conclusões e Emissão de Opinião:

Frente ao exposto e, à luz do que disciplina a NBCT 2.8, entendemos que está claro e notório que a escrituração contábil em forma eletrônica deve conter certificado e assinatura digital do Contabilista e do Empresário ou da Sociedade Empresária **quando da geração de arquivos digitais**, quer para armazenamento na própria Entidade, quer para envio a terceiros (como p. ex. órgãos fiscais, órgãos regulamentadores, órgãos de registro do comércio, clientes, fornecedores, entre outros).

PARECER CT/CFC Nº 99/05

Assunto: Obrigatoriedade da Escrituração Contábil.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessado: Técnico em Contabilidade Cezar Roberto Stumm

Data da aprovação: 16/09/05 Ata CFC Nº 877

Relatora: Contadora Verônica Cunha de Souto Maior

Parecer:

Tendo em vista a consulta formulada diretamente à Câmara Técnica desse egrégio Conselho Federal de Contabilidade, por meio de correio eletrônico, apresentamos os esclarecimentos abaixo, a partir da transcrição de parte do editorial do Jornal CRC Notícias, maio/junho/2005, sob o título “Obrigatoriedade da Escrituração Contábil”, editado pelo Conselho Regional de Contabilidade de Pernambuco – CRCPE e assinado pelo seu Presidente Nelson Mitimasa Jinzenji:

“A escrituração contábil é obrigatória e necessária para todas as entidades, independentemente de sua natureza jurídica, tamanho ou finalidade, conforme estabelece as Normas Brasileiras de Contabilidade.

Com base nela são elaboradas as demonstrações e demais informações contábeis, indispensáveis para o controle e a execução das atividades sociais pelos administradores, além da preservação dos dados históricos da entidade. Mas nem todos pensam dessa forma. Além da obrigatoriedade, sob o aspecto técnico e administrativo, existe a estabelecida por lei.

*Em 09 de junho de 2005, entrou em vigor a Lei nº 11.101, que regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária. Esta Lei estabelece no artigo 51, inciso II e no artigo 163, § 6º, Inciso II, que a petição inicial de recuperação judicial e extrajudicial será instruída com as demonstrações contábeis relativas aos três últimos exercícios sociais e as levantadas especialmente para instruir o pedido, confeccionados com estrita observância da legislação societária. **Trata-se de mais uma lei que vem reiterar a obrigatoriedade de manutenção de escrituração contábil regular pelas empresas. A dispensa da escrituração para fins tributários não desobriga o empresário e as empresas de a manterem para outras finalidades que não a tributária.***

Com efeito, a Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, que institui o Código Civil Brasileiro, estabelece no artigo 1.179 a obrigatoriedade de o empresário e a sociedade empresária seguirem um sistema de contabilidade, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico. Somente está dispensado desta obrigatoriedade o pequeno empresário. Logo, o médio e o grande empresário e todas as sociedades empresárias estão obrigados, pelo Código Civil Brasileiro, a manterem a escrituração contábil. Da mesma forma, por força do disposto no artigo 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, as sociedades por ações estão obrigadas a conservarem a escrituração em registros permanentes.

*O que muitos empresários desconhecem é que **a não manutenção de uma contabilidade regular pode ser tipificado como crime de sonegação de contribuição previdenciária, com pena de reclusão de dois a cinco anos e multa, conforme dispõe o Inciso II do artigo 337 – A do Código Penal. Ele estabelece: deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador do serviço. Observe-se que o Código Penal não faz qualquer menção ao fato de ser micro, pequena, média ou grande empresa, ou sociedade simples ou empresária. Aplica-se a todas as empresas. Da mesma forma, a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui em seu artigo 32, Inciso II, que a empresa é obrigada a lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as***

contribuições, o montante das quantias descontadas, a contribuições da empresa e os totais recolhidos."

Adicionalmente à opinião apresentada pelo colega Contador Nelson Mitimasa Jinzenji, entendemos que na hipótese de não ser delegada ao profissional de contabilidade a responsabilidade pela escrituração contábil da empresa, essa condição deverá ficar claramente identificada no contrato de prestação de serviços firmado entre as partes, que, por óbvio, deverá detalhar exatamente os termos dos trabalhos contratados.

PARECER CT/CFC Nº 100/05

Assunto: Dificultadores na relação justiça Federal x Peritos Contábeis.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessado: Vicente Ferreira da Silva Neto

Data da aprovação: 07/10/05 Ata CFC Nº 878

Relator: Contador Hugo Rocha Braga

Do Procedimento Adotado:

Tendo em vista a especificidade da consulta apresentada, a Coordenação de Assuntos Técnicos, mediante orientação do Vice-Presidente, solicitou a análise e emissão de opinião sobre o referido assunto ao Grupo de Estudo de Perícia Contábil

Desta forma, apresentamos a seguir a opinião exarada pelo referido Grupo de Estudos, a qual referendamos na íntegra:

Parecer:

Trata-se de consulta efetuada pelo aluno Vicente Ferreira da Silva Neto, do curso de graduação de Ciências Contábeis da Universidade Potiguar – Rio Grande do Norte – UNP, no sentido do Conselho Federal de Contabilidade – CFC, apresentar “sua visão com abrangência nacional dos maiores dificultadores na relação Justiça Federal x Peritos Contábeis”.

A consulta foi encaminhada pelo Contador Irineu De Mula, Vice Presidente Técnico do Conselho Federal de Contabilidade – CFC, à Coordenação do Grupo de Estudo de Perícia Contábil desse CFC, para que fosse avaliada a necessidade de submeter ao grupo de estudo.

1. A função precípua desse grupo é a do estudo das Normas que regem a função pericial do Contador, não havendo estudos ou pesquisas científicas específicas quanto às dificuldades porventura encontradas pelos profissionais no desempenho de suas funções, exceto quanto ao cumprimento das Normas em estudo.

2. As dificuldades questionadas pelo consulente são de conhecimento geral, porém referem-se apenas às experiências pessoais de seus membros, portanto sem nenhum cunho técnico ou científico.

Creemos que uma das maiores dificuldades de todos os Juizes, s.m.j. prende-se em conhecer a capacitação técnica de cada profissional em relação aos problemas de cada lide, que necessita produzir a prova técnica de cada caso *in concreto*.

3. Temos conhecimento de que as Universidades e as Faculdades têm exaustivamente desenvolvido vários trabalhos de monografia voltado à conclusão do curso de Ciências Contábeis.

Sabemos, também, ao que nos parece, estes trabalhos estão soltos no espaço e na melhor das hipóteses ficam arquivados nas bibliotecas das entidades de ensino e não são os exemplares destinados aos CRCs, e por conseqüência, também, não chegam ao CFC e dessa maneira o sistema contábil brasileiro não divulga e nem tem acesso à produção científica, na área das Ciências Contábeis, oriunda das Faculdades/Universidades.

Considerando-se que o Sistema CFC/CRCs por intermédio dos convênios firmados, estimulam a educação profissional continuada, seria de bom alvitre recomendar às IES – Instituições de Ensino Superior, encaminhar exemplares destes trabalhos para que sejam catalogados. Como o assunto é de importância para o desenvolvimento da Perícia Contábil, sugerimos contatar com todos os CRCs e/ou Associações e Federações de Peritos Contadores, com o objetivo de obter informações se nas suas bases existem trabalhos de pesquisa já realizados para que possamos atender a futuras consultas.

4. Finalmente, devemos parabenizar ao aluno Vicente Ferreira da Silva Neto da UNIP, pelo brilhantismo de tal iniciativa no sentido de efetuar tal pesquisa.
5. Portanto, este Grupo de normas não dispõe de estudos e dados suficientes para responder ao questionamento efetuado pelo consulente.

Ao Egrégio Plenário deste CFC apresentamos nossas escusas se não atendemos ao pleito que honrosamente foi encaminhado a este Grupo de Estudo.

PARECER CT/CFC Nº 107/05

Assunto: Consulta sobre o Livro Diário gerado por Sistemas Eletrônicos de Escrituração

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessado: Contador Fabrício Oenning

Data da aprovação: 07/10/05 Ata CFC Nº 878

Relatora: Contadora Verônica Cunha de Souto Maior

Parecer:

O Contador Fabrício Oenning, regularmente inscrito no Conselho Regional de Santa Catarina – CRCSC encaminhou, através de correio eletrônico, diretamente à Câmara Técnica desse egrégio Conselho Federal de Contabilidade consulta solicitando esclarecimentos sobre a escrituração do Livro Diário através de sistema eletrônico de processamento de dados.

Assim se expressa o Consultante sobre a base legal que usou como fundamento do seu questionamento:

" Determinam o Decreto-lei nº 486 de 03 de março de 1969 e a Resolução CFC nº 563/83 a forma de escrituração do livro Diário.

Quando da escrituração de forma resumida ou sintética, admite-se a escrituração de registros auxiliares que comprovem analiticamente os valores apresentados pelo livro Diário.

Estão expressos com clareza os requisitos que a escrituração deve atender cfe art 2º do Decreto-Lei e de acordo co o item 2.1.2 da Resolução supra citados." (sic)

Por fim, apresenta a sua questão:

" Considerando o uso de sistema eletrônico de processamento de dados, gostaria de perguntar: Deve existir outro fator que determine a organização dos registros contábeis dentro da ordem cronológica de dia, mês e ano?"

Dos Esclarecimentos:

Diante do exposto, mister se faz apresentar os seguintes esclarecimentos anteriores;

1. O Diário é um livro obrigatório pela legislação comercial, fiscal e contábil para todas as entidades, onde devem ser registrados os fatos contábeis em partidas dobradas na ordem rigorosamente cronológica de dia, mês e ano.
2. O Livro Diário, independentemente da forma utilizada para sua escrituração, **deve conter obrigatoriamente os requisitos previstos em lei**, na seguinte ordem:
 - a) Local e data da operação;
 - b) Título da conta de débito;
 - c) Título da conta de crédito;
 - d) Histórico - com alguns dados fundamentais sobre a operação em registro: número da nota fiscal, cheque, etc;
 - e) Valor da operação.
3. O Código Comercial, em seu artigo 10, item 4 (recepionado pela Lei nº 10.406/02 – Novo Código Civil) estabelece que: *" Todos os comerciantes são obrigados: 1. a seguir uma ordem uniforme de contabilidade e escrituração, e a ter livros para esse fim necessários."* (grifo nosso)
4. O mesmo Código Comercial, em seu artigo 14 (recepionado pela Lei nº 10.406/02 – Novo Código Civil) determina que *"a escrituração dos mesmos livros será feita em forma mercantil e seguida por ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalo em branco, nem entrelinhas, borraduras, raspaduras ou emendas"*. (grifo nosso)

5. É válido ressaltar o tratamento dado diretamente pela Lei nº 10.406/02 (Novo Código Civil Brasileiro) em seu título IV, Capítulo IV – DA ESCRITURAÇÃO, sobre a obrigatoriedade de escrituração e elaboração do Livro Diário:
artigo 1.179 – “O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico”. (grifo nosso)
*artigo 1.180 – “Além dos demais livros exigidos em lei, é **indispensável o Diário**, que pode ser substituído por fichas nos processos de escrituração mecanizada ou eletrônica”. (grifo nosso)*
6. Segundo o RIR – Regulamento do Imposto de Renda, em seu artigo 257 (RIR/99), a pessoa jurídica é obrigada a seguir ordem uniforme de escrituração, mecanizada ou não, utilizando os livros e papéis adequados, cujo número e espécie ficam a seu critério (Decreto-lei nº 486/69, artigo 1º) (grifo nosso)
7. O artigo 269 do RIR/99, em seu parágrafo primeiro, estabelece que: “É permitido o uso de código de números ou abreviaturas, desde que estes constem de livro próprio, revestido das formalidades estabelecidas em lei (Decreto-lei nº 486//69,art 2º § 1º) (grifo nosso)
8. Prevê ainda o RIR/99, em seu artigo 258, que “sem prejuízo de exigências especiais da lei, é obrigatório o uso do Livro Diário, encadernado com folhas numeradas seguidamente, em que serão lançados dia a dia, diretamente ou por reprodução, os atos ou operações da atividade, ou que modifiquem ou possam vir a modificar a situação patrimonial da pessoa jurídica”. (grifo nosso)
9. A NBC T 2 – “Da Escrituração Contábil”, em seu item 2.1.1, estabelece que: “A Entidade **deve manter um sistema de escrituração uniforme** dos seus atos e fatos administrativos, através de processo manual, mecanizado ou eletrônico”. (grifo nosso)
10. Ainda de acordo com a NBC T 2, item 2.1.2.2. : “**Admite-se o uso de códigos e/ou abreviaturas nos históricos dos lançamentos, desde que permanentes e uniformes, devendo constar um elenco identificador no Diário ou em registro especial revestido das formalidades extrínsecas**”. (grifo nosso)
11. É válido ressaltar que a NBC T 2, editada pelo Conselho Federal de Contabilidade em 1983, estabelece os critérios e procedimentos gerais a serem observados na escrituração contábil das Entidades, sem se debruçar sobre as especificidades inerentes a cada processo de escrituração que possa vir a ser utilizado pela Entidade.
12. Por outro lado, a NBC T 2.8 - Das Formalidades da Escrituração Contábil em Forma Eletrônica foi editada pelo Conselho Federal de Contabilidade com o objetivo de orientar os Contabilistas sobre as formalidades da escrituração contábil em forma eletrônica, sobretudo, no que diz respeito à geração de arquivos digitais e a sua validade perante terceiros.
13. O subitem 2.8.1.1 da NBC T 2.8 assim esclarece: “Esta norma estabelece **critérios e procedimentos para a escrituração contábil em forma eletrônica**

e a sua **certificação digital**, sua validação perante terceiros, manutenção dos arquivos e responsabilidades do contabilista”. (grifo nosso)

14. Em relação a geração do Livros em meio digital, é válido ressaltar o que estabelece os itens 2.8.2.6 e 2.8.2.7 da NBC T 2.8:

“2.8.2.6. O Balanço Patrimonial e demais Demonstrações Contábeis de encerramento de exercício devem ser inseridos no Livro Diário Eletrônico, completando-se com as assinaturas digitais de contabilista legalmente habilitado com registro ativo em Conselho Regional de Contabilidade e do empresário ou da sociedade empresária”. (grifo nosso)

2.8.2.7. *“Além dos demais livros exigidos por lei, o “Livro Diário” e o “Livro Razão” constituem registros permanentes da entidade e quando escriturados em forma eletrônica devem ser assinados digitalmente de acordo com os requisitos estabelecidos por entidade devidamente credenciada pela ICP – Brasil”*. (grifo nosso)

2.8.2.8. *“Os livros de registros auxiliares da escrituração contábil em forma eletrônica devem obedecer aos preceitos desta norma para sua escrituração e registro, observadas as peculiaridades da sua função”*. (grifo nosso)

Das Conclusões e Emissão de Opinião:

Frente ao exposto, somos da seguinte opinião:

1. O Livro Diário, independentemente da forma utilizada para sua escrituração, quer manual, mecânica ou eletrônica, **deve conter obrigatoriamente os requisitos previstos na NBC T 2 - Da Escrituração Contábil**, na seguinte ordem:
 - a) Em idioma e moeda corrente nacionais;
 - b) Em forma contábil;
 - c) Em ordem cronológica de dia, mês e ano;
 - d) Com ausência de espaços em branco, entrelinhas, borrões, rasuras, emendas ou transportes para as margens;
 - e) Com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos.
2. Dessa forma, o modelo ou layout do Livro Diário a ser gerado pelos sistemas informatizados, utilizados para sua escrituração, **devem conter rigorosamente as informações acima descritas, com estrita observância a sua ordem de apresentação**.
3. Entendemos por fim que, como os demais livros obrigatórios por lei, **o Livro Diário deve ser escriturado com estrita observância às formalidades intrínsecas e extrínsecas vigentes**, podendo, inclusive, ser utilizado códigos de números ou abreviaturas, desde que **observadas às exigências legais quando da adoção desse procedimento**.

PARECER CT/CFC Nº 108/05

Assunto: Consulta sobre a suspensão da execução dos serviços prestados.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessado: Franchi Auditoria e Contabilidade – Marisa Galvão Klemim

Data da aprovação: 07/10/05 Ata CFC Nº 878

Relator: Contador José Antonio de Godoy

Questionamento

1. Tem um cliente que há vários meses não paga os honorários e não consegue localizar o mesmo.
2. Outro cliente foi localizado, também não paga os honorários mesmo após várias tentativas amigáveis.

Informa ainda o contabilista que apesar dos problemas indicados nos itens 1 e 2 continua executando os serviços contábeis e cumprindo as obrigações acessórias há vários meses.

Em decorrência do acima exposto consulta qual o procedimento que deve adotar para que não tenha mais responsabilidades sobre os serviços considerando, se pode suspender a execução dos serviços prestados e se é possível devolver os documentos para a empresa no segundo caso e se é necessário elaborar carta-notificação devidamente registrada em Cartório de Títulos e Documentos ou uma ação judicial?

Análise da Consulta

- 1 – Os problemas apresentados pelo contabilista são comuns nas organizações contábeis, principalmente no que diz respeito ao desaparecimento dos sócios ou responsáveis pela empresa, sem qualquer providência quanto a guarda da documentação;
- 2 – O artigo 1179 do Código Civil Brasileiro estabelece que “O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade.....”,
- 3 – O artigo 1182 do Código Civil Brasileiro estabelece que “... a escrituração ficará sob a responsabilidade de contabilista legalmente habilitado, salvo se nenhum houver na localidade”.
- 4 – O artigo 1194 do Código Civil Brasileiro estabelece que “O empresário e a sociedade empresária são obrigados a conservar em boa guarda toda escrituração, correspondência e demais papéis concernentes à sua atividade, enquanto não ocorrer prescrição ou decadência no tocante aos atos neles consignados.”

Parecer

Considerando os elementos contidos na análise acima somos do entendimento que o contabilista deve:

- a – No primeiro caso em que os sócios não foram localizados, efetuar publicação

em jornal de grande circulação convocando os mesmos para virem retirar documentos e livros por quebra do contrato de prestação de serviços no prazo de 30 dias, quando tais serviços deixarão de ser realizados e decorrido o prazo não havendo o comparecimento dos sócios para retirada dos documentos, fazer depósito dos mesmos junto a Justiça.

- b – No segundo caso promover a entrega dos documentos e livros via cartório ou judicial em decorrência da quebra do contrato pelos empresários.

Em qualquer dos dois casos não pode o contabilista deixar de entregar os documentos e livros em decorrência do não recebimento de honorários, os quais devem ser cobrados pelas vias legais existentes.

RELATÓRIO DA CÂMARA TÉCNICA N.º 121/06

Assunto: Esclarecimentos quanto a Escrituração Contábil em Forma Eletrônica.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessado: Sr. Luiz Carlos Gomes Silva Rocha

Data da aprovação: 17/02/06 Ata CFC N° 884

Relatora: Contadora Verônica Cunha de Souto Maior

Parecer

Frente ao questionamento encaminhado à Câmara Técnica deste egrégio Conselho Federal de Contabilidade, transcrito a seguir:

“A nossa dúvida é saber os procedimentos no RJ desse processo eletrônico, os órgãos não sabem nos informar os procedimentos. (JUNTA COMERCIAL, RECEITA FEDERAL e SECRETARIA ESTADUAL DE FAZENDA). Precisamos saber qual o órgão responsável por este sistema de registro dos livros diários e Razões?”

Vimos através desta apresentar os seguintes esclarecimentos:

- 1) A Resolução CFC nº 1.061, editada em 27 de dezembro de 2005 estabelece o Leiaute Brasileiro de Contabilidade Digital para as seguintes finalidades:
 - 1 escrituração;
 - 2 geração; e
 - 3 armazenamento de informações contábeis em meio digital;
- 2) A Resolução CFC nº 1.063/05 foi editada pelo Conselho Federal como forma de atender diversas demandas existentes, saber:
 - a) necessidade de adaptação da escrituração contábil à Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001, combinada com o Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002);

- b) necessidade de fiscalização, pelo Conselho Federal de Contabilidade, da escrituração, da geração e do armazenamento de informações contábeis em meio digital;
- c) participação do Conselho Federal de Contabilidade no Grupo de Trabalho de Processamento de Dados – Cotepe/Confaz, onde apresentou recomendações e proposta de melhoria ao leiaute fiscal de processamento de dados da Cotepe – Comissão Técnica Permanente do Confaz, Convênio ICMS nº 54/2005, detalhado no Ato Cotepe nº 35/2005, por meio da inclusão do bloco de Demonstrações Contábeis e do ajuste no bloco de lançamentos contábeis, aceitas e incorporadas;
- d) continuidade de regulamentação da matéria, iniciada a partir da edição da Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 2.8 – Das Formalidades da Escrituração Contábil em Forma Eletrônica, aprovada pela Resolução CFC nº 1.020, de 18 de fevereiro de 2005;
- e) participação do Conselho Federal de Contabilidade no Grupo de Trabalho destinado à complementação do desenvolvimento do projeto Autenticação de Livros Eletrônicos do Departamento Nacional de Registro do Comércio (DNRC), encarregado de regulamentar a autenticação de livros comerciais digitais;
- f) necessidade de regulamentação do formato de entrega de Livros Contábeis Digitais às Juntas Comerciais do País para efeito de suas autenticações, em conformidade com o estabelecido no Código Civil;
- g) participação do Conselho Federal de Contabilidade nos Grupos de Trabalho da Secretaria da Receita Federal constituídos para o desenvolvimento do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), no qual serão apresentadas as normas, detalhando os aspectos técnicos dos arquivos (leiaute) representativos da escrituração contábil digital e a edição dos Protocolos de Cooperação ENAT nº 02 e 03/2005 para desenvolvimento da nota fiscal eletrônica e desenvolvimento do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED),
- h) os esforços das entidades da profissão contábil no sentido de se obter uma apropriada padronização de leiautes para a entrega de Livros Contábeis Digitais aos Fiscos (Federal, Estaduais, Municipais e previdenciário)

Após o exposto, destacamos:

1. O órgão responsável em regulamentar a autenticação dos livros comerciais digitais é o DNRC – Departamento Nacional de Registro do Comércio (que congrega todas as Juntas Comerciais dos Estados da Federação), o qual está na iminência de editar ato normativo frente à conclusão dos trabalhos do Grupo destinado à complementação do desenvolvimento do projeto Autenticação de Livros Eletrônicos (previsto para março/2006);
2. Todas as Secretarias de Fazenda dos Estados (inclusive a do Estado do Rio de Janeiro) assinaram protocolo de cooperação com a Secretaria da Receita Federal, em agosto 2005: Protocolos de Cooperação ENAT nº 02 e 03/2005 para desenvolvimento da nota fiscal eletrônica e desenvolvimento do Sistema

Público de Escrituração Digital (SPED).

3. Além dos Protocolos de Cooperação acima destacados, é válido ressaltar que o CONFAZ reúne todas as Secretarias de Fazenda dos Estados da Federação, devendo ser, portanto, de conhecimento das referidas Secretarias o Ato Cotepe nº 35/2005 em vigor desde o início do ano de 2005.

Este é o parecer que submeto a apreciação dos demais integrantes da Câmara Técnica.

RELATÓRIO DA CÂMARA TÉCNICA N.º 126/06

Assunto: NBC T 2.1 – Das Formalidades da Escrituração Contábil.

Origem: Conselho Federal de Contabilidade.

Interessado: Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo, Contador Domingos Orestes Chiomento, Vice-presidente de Fiscalização.

Data da aprovação: 28/07/06 Ata CFC N° 889

Relatora: Contadora Verônica Cunha de Souto Maior

Parecer

“Em atenção ao ofício nº 525/FIS-ADM, Encaminhada por V. Sa, no dia 03 de abril de 2006, à Vice-Presidência de Fiscalização, Ética e Disciplina deste egrégio Conselho Federal Contabilidade – CFC e, enviado a esta Câmara Técnica para emissão de opinião, relativo a solicitação de esclarecimentos quanto ao adequado entendimento da NBCT 2.1, sobretudo, no que se refere à dúvida sobre de quem é a responsabilidade de autenticar o Livro Diário no registro público, apresentamos os seguintes esclarecimentos e entendimentos:

- 1) O Livro Diário é um livro de exigência obrigatória para a escrituração comercial e contábil das Empresas e, seu registro em órgão competente, é condição legal e fiscal como elemento de prova;
- 2) A exigência legal do Livro Diário data desde a edição do Código Comercial (25/06/1850), atualmente recepcionado pela Lei nº 10.406/02, tanto para a sua escrituração quanto para sua autenticação e registro em órgão competente;
- 3) O Decreto Lei nº 486/69 e o Decreto nº 64.576/69 estabelecem que se os empresários não tiverem os livros obrigatórios escriturados e registrados, a eventual falência será considerada fraudulenta e o Livro Diário é o instrumento de prova em juízo, perante qualquer entidade;
- 4) O art 11 do Código Comercial (recepcionado pela Lei nº 10.406/02) define que “os livros que os comerciantes são obrigados a ter, indispensavelmente, na conformidade do artigo antecedente, são o Diário e ...”; (grifo nosso);

- 5) O artigo 181, da mesma Lei nº 10.106/02, estabelece que “salvo disposição especial de lei, os livros obrigatórios e, se for o caso, as fichas, antes de postas em uso, **devem ser autenticados no Registro Público de Empresas Mercantis**”; (grifo nosso);
- 6) Ratificamos, mais uma vez, o que determina a NBCT- 2.1 no item 2.1.5.4: “**O Livro Diário será registrado no Registro Público competente, de acordo com a legislação vigente**”; (grifo nosso);
- 7) A Instrução Normativa do DNRC nº 102/06, de 25.04.2006, diz no art. 12 que: “Lavrados os termos de abertura e de encerramento, **os instrumentos de escrituração dos empresários e das sociedades empresárias, de caráter obrigatório**, salvo disposição especial em lei, **deverão ser submetidos à autenticação pela Junta Comercial**” (grifo nosso);
- 8) É notório que não está explicitado em nenhum dos atos normativos editados - Código Comercial, Código Civil, Instruções Normativas do DNRC e NBCT - regras e definição de competência para a efetivação do registro do Livro Diário nos órgãos competentes;
- 9) Frente a toda a base legal acima exposta, se pode depreender que a responsabilidade do Contabilista e do Empresário **são dependentes uma da outra**, ou seja, ao primeiro compete à **escrituração do Livro Diário** e ao último o **pagamento das taxas de registro do Comércio e, por interpretação consequente, o efetivo registro do Livro Diário nos órgãos competentes, haja vista entendermos que a obrigação de ter o livro escriturado e registrado nos órgãos competentes é imputada ao Empresário ou Sociedade Empresária e, não, ao Contabilista.** ;
- 10) Não obstante ao acima exposto, transcrevemos a seguir o parecer da Coordenadoria Jurídica do CFC sobre a delimitação da responsabilidade do Contabilista no assunto em tela:

“A obrigatoriedade do profissional da contabilidade firmar Contrato de prestação de serviços não é nenhuma novidade para o Sistema CFC/CRCs, uma vez que a Resolução CFC nº 987/03, que regulamenta a obrigatoriedade do contrato de prestação de serviços contábeis e dá outras providências, estabelece, dentre outras previsões, que:

Art. 1.º O contabilista ou a organização contábil deverá manter contrato por escrito de prestação de serviços.

*Parágrafo único. O contrato escrito tem por finalidade **comprovar os limites e a extensão da responsabilidade técnica**, permitindo a segurança das partes e o regular desempenho das obrigações assumidas.*

Art. 2.º O Contrato de Prestação de Serviços deverá conter, no mínimo, os seguintes dados:

(...)

a) a relação dos serviços a serem prestados;

(...)

g) responsabilidade das partes;

(...).

Portanto, ao nosso sentir, cabe ao Contabilista, visando se resguardar perante o seu cliente/contratante e considerando sua condição de gestor do contrato de prestação de serviços, a previsão quanto aos procedimentos a serem adotados para o regular e obrigatório registro do Livro Diário nos órgãos competentes.” (grifo nosso)”

RELATÓRIO DA CÂMARA TÉCNICA N.º 129/06

Assunto: CPV/CVM – Mercadoria objeto de transferência

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade.

Interessado: Contador Alduir Frigotto.

Data da aprovação: 20/10/06 Ata CFC N° 892

Relatora: Contadora Verônica Cunha de Souto Maior

Das Considerações Iniciais:

O profissional Alduir Frigotto encaminhou ao Egrégio Conselho Federal de Contabilidade – CFC, correspondência através de correio eletrônico datado de 29/08/2006, endereçado à Coordenação de Assuntos Técnicos, em que solicita a colaboração para encontrar o melhor procedimento contábil para a seguinte situação por ele narrada:

“Trata-se do reconhecimento do valor do Custo do Produto Vendido ou Custo da Mercadoria Vendida, na situação em que a empresa adquire insumos para a agricultura (adubos e fertilizantes) no Estado do Paraná, transfere-os para seus estabelecimentos no Estado do Mato Grosso e estes os permuta por produtos agrícolas (soja e milho) e posteriormente remete-os por transferência para seu estabelecimento Paranaense que os vende no Mercado Externo e ou Mercado Interno. Existem os fretes sobre as transferências (em valores significativos) que são pagos pelos estabelecimentos remetentes. Tendo em vista o entendimento da Receita Federal de que não se pode utilizar os créditos de PIS e COFINS (NÃO CUMULATIVOS) sobre os valores de fretes em tais operações, solicito de V.Sa. orientações de como contabilizar o valor dos fretes e por qual valor devo reconhecer o CPV ou CMV dos produtos e mercadorias comercializados?”.

Das informações fornecidas pelo consulente:

Para melhor entendimento do assunto em análise, o consulente encaminhou em arquivo magnético, relato das operações como segue:

A Empresa tem como atividade a importação, compra e venda de adubos e fertilizantes, exportação, compra e venda de produtos oriundos da agricultura (soja, milho, algodão e etc...) cujas atividades são exercidas pelos seus estabelecimentos localizados no Estado do Paraná (Paranaguá) e no Estado do Mato Grosso (diversos estabelecimentos).

O Estabelecimento localizado no Paraná, adquire adubos e fertilizantes, e permuta estes por milho e soja, com produtores localizados no Estado do Mato Grosso, através de suas filiais localizadas naquele Estado. Quando do recebimento do produto permutado (milho ou soja) transfere estes para o estabelecimento localizado no Estado do Paraná, para posterior venda (exportação e mercado interno).

Indaga-se:

- 1) Qual deve ser o valor a ser reconhecido como custo, nas operações de permuta com o produtor, no estabelecimento localizado no Estado do Mato Grosso?*
- 2) Qual deve ser o valor a ser reconhecido como custo, nas subseqüentes operações com exportação e ou venda no mercado interno, no estabelecimento localizado no Estado do Paraná dos produtos recebidos na permuta?*

As operações entre estabelecimentos da Empresa são efetuadas por transferência, tendo em vista a melhor utilização da capacidade de armazenagem instalada em cada um dos estabelecimentos. Os custos de movimentação das mercadorias são suportados pelo estabelecimento remetente.

Nosso questionamento se faz necessário em função das disposições contidas no item 9 da NPC 2, as regras contidas na NBC T 2.6 e ainda as Soluções de Consulta nº 64, de 21/03/2005 e 169, de 23/06/2006, ambas da Secretaria da Receita Federal – Superintendência Regional da Receita Federal – 8ª Região Fiscal.

Parecer:

“DA ANÁLISE DAS INFORMAÇÕES FORNECIDAS

Tendo em vista de que o questionamento da qual originou a consulta do profissional decorreu, segundo o consulente, de disposições contidas em pronunciamentos técnicos e/ou normas emanadas, mister se faz que esses dispositivos sejam examinados para melhor entendimento da consulta formulada.

Assim, as disposições citadas pelo profissional consulente são:

Item 8 da NPC 2, emitida pelo IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, em vigor desde abril de 1999:

08 Custo é a soma dos gastos incorridos e necessários para a aquisição, conversão e outros procedimentos necessários para trazer os estoques à sua condição e localização atuais, e compreende todos os gastos incorridos na sua aquisição ou produção, de modo a colocá-los em condições de serem vendidos, transformados,

utilizados na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que façam parte do objeto social da entidade, ou realizados de qualquer outra forma.

NBC T 2.6 – Da escrituração contábil das filiais, aprovada pela Resolução CFC nº 684/90, de 14/12/1990:

- 01. A Entidade que tiver unidade operacional ou de negócios, quer como filial, agência, sucursal ou assemelhada, e que optar por sistema de escrituração descentralizado, deverá ter registros contábeis que permitam a identificação das transações de cada uma dessas unidades, observado o que prevê a NBC T 2 – Da Escrituração Contábil.*
- 02. A escrituração de todas as unidades deverá integrar um único sistema contábil, com a observância dos Princípios Fundamentais da Contabilidade aprovados pelo Conselho Federal de Contabilidade.*
- 03. O grau de detalhamento dos registros contábeis ficará a critério da Entidade.*
- 04. As contas recíprocas relativas às transações entre matriz e unidades, bem como entre estas, serão eliminadas quando da elaboração das demonstrações contábeis.*
- 05. As despesas e receitas que não possam ser atribuídas às unidades serão registradas na matriz.*
- 06. O rateio de despesas e receitas, da matriz para as unidades, ficará a critério da administração da Entidade.*

Solução de Consulta nº 64, de 21 de março de 2005, da Superintendência Regional da Receita Federal - 8ª Região Fiscal

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

EMENTA: PIS NÃO-CUMULATIVO - CRÉDITO. FRETE. O valor do frete contratado de pessoa jurídica domiciliada no país para a realização de transferências de mercadorias dos estabelecimentos industriais aos estabelecimentos distribuidores não integra a operação de venda a ser realizada posteriormente, não podendo ser utilizado como crédito a ser descontado do PIS/Pasep devido. Dará direito ao crédito o frete contratado para entrega de mercadorias diretamente aos clientes. O transporte de bens entre os estabelecimentos industriais da pessoa jurídica dará direito ao crédito do PIS, desde que o produto ainda esteja em fase de industrialização, de forma que o custo desse transporte seja considerado custo de produção. Caso se trate de produto acabado, esse frete não dará direito ao crédito, por não integrar o conceito de insumo.

Solução de Consulta nº 169, de 23 de junho de 2006, da Superintendência Regional da Receita Federal - 8ª Região Fiscal

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

EMENTA: PIS NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. PRODUÇÃO DE BENS. INSUMOS. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS. Para efeito de cálculo dos créditos do PIS/Pasep não-cumulativo, a partir de 1º de dezembro

de 2002, podem ser considerados os bens e serviços, inclusive combustíveis, lubrificantes, partes e peças de reposição e outros bens, não incluídos no ativo imobilizado, que sofram alterações em razão de sua ação direta sobre o bem ou produto elaborado, adquiridos de pessoa jurídica, para manutenção de veículos, máquinas e equipamentos componentes do ativo imobilizado e utilizados na fabricação de bens destinados à venda, exceto nos casos em que aqueles bens e serviços configurem hipóteses de alíquota zero, isenção ou não-incidência dessa contribuição. INSUMOS. FRETE NA AQUISIÇÃO. CUSTO DE PRODUÇÃO. O frete pago na aquisição dos insumos é considerado como parte do custo daqueles, integrando o cálculo do crédito do PIS/Pasep não-cumulativo. O transporte de bens entre os estabelecimentos industriais da pessoa jurídica dará direito ao crédito do PIS/Pasep apenas quando se tratar de produto ainda em fase de industrialização, de forma que o custo desse transporte seja considerado custo de produção. Caso se trate de produto acabado, esse frete não dará direito ao crédito, por não se enquadrar no conceito de insumo. FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA. O valor do frete contratado com pessoa jurídica domiciliada no país para a realização de transferências de mercadorias (produtos acabados) dos estabelecimentos industriais aos estabelecimentos distribuidores da mesma pessoa jurídica não pode ser utilizado como crédito a ser descontado do PIS/Pasep devido sob a forma não-cumulativa, por não ser considerado insumo nem integrar a operação de venda a ser realizada posteriormente. O frete na operação de venda contratado com pessoa jurídica domiciliada no país para entrega de mercadorias diretamente aos clientes, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor, dará direito ao crédito do PIS/Pasep somente a partir de 1º de fevereiro de 20 04, conforme expressa previsão legal.

Lembrando que as Soluções de Consulta aplicam-se também à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

Verifica-se da análise dos dispositivos citados pelo consultante, que as Soluções de Consulta emitidas pela Superintendência da Receita Federal – 8ª Região Fiscal apresentam e representam interpretações da autoridade tributária no que tange a direito a créditos do PIS e da COFINS e não ao aspecto contábil que deva ser observado pela entidade.

Sob o aspecto contábil a entidade deve observar os Princípios Fundamentais de Contabilidade, obrigatória no exercício da profissão contábil e que constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC). E na aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais.

De acordo com as informações fornecidas pelo consultante, a empresa exerce atividade comercial e tem por objeto social a comercialização de insumos para agricultura (adubos e fertilizantes) e de produtos oriundos da agricultura (soja, milho, algodão, etc.).

Enquanto mercadorias destinadas a vendas, sejam elas insumos para agricultura ou produtos oriundos da agricultura, devem ser contabilizadas como estoques.

E a contabilização dos valores componentes do estoque de mercadorias deve obser-

var o Princípio do Registro pelo Valor Original, pelo que deve ser registrado pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País e a sua avaliação deve ser feita com base nos valores de entrada.

Assim os estoques de mercadorias devem ser avaliados pelo custo de aquisição, nele incluídos todos os valores incorridos para a aquisição e colocação em condição de ser implementado o objeto social da entidade, isto é, em condição de serem vendidos.

No caso os insumos para agricultura são adquiridos pelo estabelecimento localizado no Estado do Paraná e vendidos (permutados) pelos seus estabelecimentos localizados no Estado do Mato Grosso e os produtos oriundos da agricultura adquiridos (permutados) pelos seus estabelecimentos localizados no Estado do Mato Grosso e vendidos pelo estabelecimento localizado no Estado do Paraná.

Em ambas as operações de compra e venda as mercadorias são transferidas entre estabelecimentos da empresa. No primeiro caso do estabelecimento localizado no Estado do Paraná (que compra as mercadorias) para os localizados no Estado do Mato Grosso (que vendem, no caso, permutam, as mercadorias), e no segundo caso, de forma inversa, dos estabelecimentos localizados no Estado do Mato Grosso (que compram, no caso, permutam as mercadorias) para o estabelecimento localizado no Estado do Paraná (que vende as mercadorias).

Os valores dos fretes incorridos para o transporte das mercadorias representam custos necessários para colocar as mercadorias em condição de serem vendidas. Logo devem integrar o valor do estoque enquanto não transferidos para terceiros.

Salientando que no caso em questão, conforme expressamente informado pelo consultante, a empresa não efetua venda de insumos para agricultura, mas sim, os permuta por produtos oriundos da agricultura.

DA RESPOSTA ÀS INDAGAÇÕES

Tendo em visto todo o exposto, apresenta-se a seguir resposta às indagações formuladas, como segue:

P – Qual deve ser o valor a ser reconhecido como custo, nas operações de permuta com o produtor, no estabelecimento localizado no Estado do Mato Grosso?

R – Nas operações de permuta com o produtor, no estabelecimento localizado no Estado do Mato Grosso, a empresa permuta insumos para agricultura por produtos oriundos da agricultura. O valor a ser reconhecido como custo deve incluir todos os incorridos para colocar os insumos para agricultura em condições de serem vendidos, no caso, permutados, isto é, o valor de aquisição, o custo de transporte da mercadoria, do estabelecimento localizado no Estado do Paraná para os localizados no Estado do Mato Grosso e todos os demais valores que tenham sido exercidos para aquela finalidade.

P – Qual deve ser o valor a ser reconhecido como custo, nas subseqüentes operações com exportação e ou venda no mercado interno, no estabelecimento localizado no Estado do Paraná dos produtos recebidos na permuta?

R – Nas operações de exportação ou de venda no mercado interno, no estabelecimento localizado no Estado do Paraná, a empresa vende produtos oriundos da agricultura adquiridos por permuta por insumos para agricultura. O valor a ser reconhecido como custo deve incluir todos os incorridos para colocar os produtos oriundos da agricultura em condições de serem vendidos, isto é, o valor de aquisição, no caso permuta, o custo de transporte da mercadoria, dos estabelecimentos localizados no Estado do Mato Grosso para o localizado no Estado do Paraná e todos os demais valores que tenham sido exercidos para aquela finalidade.

Este é o parecer que submeto a apreciação dos demais integrantes da Câmara Técnica.

RELATÓRIO DA CÂMARA TÉCNICA N.º 130/06

Assunto: Esclarecimentos sobre natureza jurídica dos precatórios e sua forma de contabilização

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade.

Interessado: Senhor Ronaldo Petis Fernandes.

Data da aprovação: 20/10/06 Ata CFC N° 892

Relatora: Contadora Verônica Cunha de Souto Maior

Das Considerações Iniciais:

O Profissional Ronaldo Petis Fernandes solicita orientações sobre a natureza jurídica dos precatórios e sua forma de contabilização.

A Câmara Técnica do CFC – Conselho Federal de Contabilidade só emite opinião e exara soluções de consulta em matéria de Contabilidade, não emitindo qualquer pronunciamento ou entendimento em matéria de natureza jurídica. Desta forma, somos do entendimento de que não nos cabe fazer quaisquer indicações de material técnico de natureza que não seja contábil.

Parecer:

“Para dar uma resposta mais completa seria necessário que o Sr. Ronaldo Petis Fernandes apresentasse mais informações sobre o assunto, vez que além da inclusão na Lei Orçamentária seria importante saber qual é a ordem seqüencial da referida obrigação, bem como se o Estado já adotou alguma providência de natureza orçamentária e financeira, tais como: empenho e liquidação, vez que tais informes são fundamentais para análise do caso proposto.

Em que pese a ausência dos esclarecimentos acima estou encaminhando parecer em que são colocadas algumas alternativas baseadas não só na legislação, como também nas Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade.

Como preliminar é preciso deixar claro que a inclusão na Lei Orçamentária Anual não deve, a nosso juízo, ser fato relevante para o registro pretendido, conforme a seguir pretendemos demonstrar.

Sob o olhar da Lei 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas) verificamos no art. 179 que as contas do ativo serão classificadas do seguinte modo:

I - no ativo circulante: a 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

IV

V

A análise dos dispositivos acima revela que a inclusão de qualquer elemento patrimonial implica em certo grau de certeza e liquidez, no sentido da garantia da realidade e materialidade das operações referidas (recebimento de precatórios) e da sua conversão em moeda num prazo determinado. Sob este aspecto quer me parecer que para a inclusão dos precatórios no Ativo Circulante ou Realizável a Longo Prazo seria necessário que o credor do precatório (pessoa jurídica) tenha o controle real e fático desse recebimento futuro. Conseqüentemente é preciso deixar registrado que, embora exista uma garantia jurídica (o orçamento é uma Lei), não existe uma garantia prática, vez que os gastos previstos nos orçamentos públicos somente se materializam com a realização da receita pública e, por via de conseqüência, com a existência de recursos financeiros em caixa.

Claro que, cumpridos todos os prazos, o não pagamento dos precatórios por parte do devedor (Estado) dará ao credor o direito de buscar na Justiça o remédio jurídico que poderá culminar com o processo de intervenção nos termos do artigo 34 da Constituição Federal.

Levando em consideração os aspectos acima referidos, é preciso examinar o assunto à luz das Normas Brasileiras de Contabilidade que a NBC T 19.7 trata como Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas estabelecendo que são Contingências Ativas:

19.7.2.1.9 Contingência Ativa é um possível ativo, decorrente de eventos passados, cuja existência será confirmada somente pela ocorrência, ou não, de um ou mais eventos futuros, que não estejam totalmente sob o controle da entidade.

É mais adiante acrescenta que a entidade não deve reconhecer uma contingência ativa (19.7.12.1) mediante a seguinte explicação:

19.7.12.1 Contingências ativas não são reconhecidas nas Demonstrações Contábeis, uma vez que pode tratar-se de resultado que nunca venha a ser realizado. Entretanto, quando a realização do ganho é praticamente certa, o ativo correspondente não é contingência ativa e é requerido seu reconhecimento.

Assim, cabe ao credor (pessoa jurídica) examinar o assunto quanto à sua liquidez e certeza efetuando a classificação segundo os seguintes critérios:

- a) se o Estado não tiver empenhado nem liquidado a despesa à conta do orçamento a empresa credora estará diante de uma contingência ativa tipificada na NBC acima referida e, portanto, não caberá qualquer registro contábil, cabendo, tão somente, a inclusão de tais valores como Nota Explicativa às demonstrações contábeis.
- b) se o Estado já tiver empenhado e liquidado a despesa estaremos na situação em que o recebimento é praticamente certo e, neste caso, a empresa credora poderá efetuar o registro no Ativo Circulante.

Cabe esclarecer que empenho é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado um compromisso que fica condicionado à liquidação da despesa (art. 58 da Lei 4.320/64). Tal liquidação, por sua vez, consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito (art. 63 da Lei 4.320/64), vale dizer, é o ato que cria a obrigação de pagamento indicando, em princípio, a existência dos recursos financeiros para que a ordem de pagamento seja emitida.

Finalmente, cabe alertar que a empresa credora deve acompanhar a execução orçamentária do Estado, pois, mesmo nos casos de despesas compromissadas tem sido prática entre os entes públicos proceder ao seu cancelamento tomando por base dispositivos da Lei Complementar 101/2000 que estabelece a necessidade de suficiência financeira ao final de cada exercício (art. 42). Neste caso, a empresa deve quando do encerramento das demonstrações contábeis, efetuar a conciliação entre os valores a receber constantes do Ativo, na forma acima indicada e os valores passivos representados pelo registro como Restos a Pagar Processados registrados nas demonstrações contábeis do Estado.

Este é o parecer que submeto a apreciação dos demais integrantes da Câmara Técnica.

RELATÓRIO DA CÂMARA TÉCNICA N.º 134/06

Assunto: Contabilização do PIS e COFINS na importação.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade.

Interessado: Contadora Janete do Carmo Teixeira.

Data da aprovação: 24/10/06 Ata CFC N° 893

Relatora: Contadora Verônica Cunha de Souto Maior

Das Considerações Iniciais:

A profissional Janete do Carmo Teixeira encaminhou ao Egrégio Conselho Federal de Contabilidade – CFC, correspondência através de correio eletrônico datado de 12/09/2006, endereçado à Coordenação de Assuntos Técnicos, em que solicita a colaboração para encontrar o melhor procedimento para a contabilização do PIS e COFINS na importação.

Parecer:

“Com o advento da Lei 10.865/04, o PIS e COFINS passaram a ser exigidos na importação de produtos e liquidados quando do desembaraço da mercadoria. Estas contribuições podem ser descontadas como crédito nas contribuições subseqüentes devidas pelo importador, nos casos em que a Lei específica, quando o mesmo adotar o regime não cumulativo para o cálculo destas contribuições (Lei 10.637/02 e 10.833/03). As empresas que adotam o regime cumulativo não poderão adotar tal compensação.

Sendo assim, para fins de contabilização desses tributos, há que se considerar a possibilidade de sua compensação ou não.

Dessa forma, considerando o princípio do custo como base de valor, terá a seguinte situação:

- a) os impostos e contribuições sociais recuperáveis, não compõem o custo de aquisição de um ativo. Nesse sentido, as empresas que adotam o regime não cumulativo, devem contabilizar o valor do PIS e da COFINS exigidos na importação, como tributo a compensar, no ativo circulante. À medida que se for compensando estes com os tributos devidos, faz-se a transferência desses valores para a conta do passivo circulante correspondente, registrando assim a compensação;
- b) no caso das empresas que adotam o regime cumulativo, estes tributos devem compor o custo de aquisição do ativo. Ou seja, se a empresa importar insumo para a fabricação dos seus produtos o PIS e a COFINS, devidos na importação, comporão o custo de aquisição destes insumos.”

Este é o parecer que submeto a apreciação dos demais integrantes da Câmara Técnica.

RELATÓRIO DA CÂMARA TÉCNICA Nº. 139/07

Assunto: Consulta formulada pela secretária de Estado da Educação e Cultura, encaminhada pelo CRCTO, a respeito registro de livros contábeis.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessado: Governo do Estado do Tocantins – Secretaria da Educação e Cultura e Conselho Regional de Contabilidade do Tocantins.

Data da aprovação:

Relatora: Contadora Verônica Cunha de Souto Maior

Consulta

Pelo Ofício DIVFIS nº. 213/07, de 6 de setembro de 2007, o CRCTO encaminha consulta formulada pela Secretaria de Estado da Educação e Cultura do Tocantins, solicitando um posicionamento referente à autenticação dos livros diários junto aos cartórios de títulos e documentos das associações de apoio às unidades escolares da rede estadual de ensino do Estado do Tocantins, entidades jurídicas sem fins lucrativos.

Parecer

A consulta foi respondida com a colaboração do Técnico em Contabilidade Mauro Manoel da Nóbrega, que ora transcrevemos:

“Oriundo do Conselho Regional, epigrafado no preâmbulo, a mim é confiada a manifestação acerca de consulta, tangendo o registro de livros contábeis.

O precitado ofício tem a chancela do mui digno Vice Presidente da E. Câmara de Ética e Disciplina do Conselho de origem que, por sua vez, repassa questionamento perpetrado pela Secretaria da Educação e Cultura de Tocantins.

Acostado se vê o documento oficial, da lavra da Sra. Maria Auxiliadora Seabra Rezendes, mui digna Secretária de Estado da Educação e Cultura, daquele Estado que, de rigor, indaga: ‘Para as Associações de Apoio às Unidades Escolares, entidades jurídicas, sem fins lucrativos, constituídas exclusivamente para gerir os recursos públicos estaduais e federais, destinados ao financiamento de ações voltadas a manutenção da escola, é suficiente o registro dos termos de abertura e encerramentos no livro diário?’ Sustenta que, o registro de todas as folhas do livro enseja um custo elevado, por conta da natureza das já citadas associações. Busca, então, resposta no afã de disseminar orientações às citadas entidades adotando-se, pois, procedimento uniforme.

É a síntese do relatório.

O parecer.

Por primeiro, em breve hiato, um esclarecimento.

A questão fala em registro dos termos e folhas do livro diário de cada entidade. Melhormente traduzindo, estamos fazendo um acréscimo ao termo para constar registro ou autenticação e o fazemos inspirados na NBCT 2 - 2.1.5.4 - assim como a Instrução Normativa 65, de 1997, emanado pelo Departamento Nacional de Registro do Comércio.

As entidades, para as quais servirão a presente manifestação, são aquelas que se alo- cam entre as sem finalidades de lucro. Tem vida pelos recursos destinados ao financia- mento das ações voltadas exclusivamente a manutenção e aos propósitos pedagógicos, altamente salutares, acentua-se. A postar-se pelo aconselhamento no sentido de que, além dos termos de abertura e encerramento, todas as folhas do livro diário dever- se- iam merecer autenticações, se suprimiria, daqueles recursos, destinados ao ensino, uma boa fatia que lá investido, certamente mais frutos emergiriam.

Mister se faz, pois, acenar para o investimento naquilo que de melhor e mais profícuo se apresenta.

Antes de seguir, uma nossa indagação: 'qual é o propósito da autenticação do livro diário?'

Tenho comigo que, entre outros, é outorgar um caráter de legitimidade e oficialidade nos lançamentos contábeis e, por extensão, o balanço e as demais demonstrações con- tábeis inserido no livro diário adquirindo aptidão probatória onde se possa apresentar.

O Departamento Nacional de Registro do Comércio, através da festejada Instrução Normativa, já citada, "se contenta" com a autenticação apenas no Termo e Abertura e no de Encerramento assim considerando: **'Se a abertura e o encerramento estão autenticados, os fatos que se postam entre estas duas medidas as autentic- ações a eles se estendem'**.

Pois bem. No caso vertente, o propósito da autenticação é exatamente o mesmo da empresas mercantis.

Então, Senhor Presidente e Senhores Conselheiros, se a finalidade é a mesma, igual deve ser o tratamento, entre as entidades, na questão específica. Certo que não é fácil distribuir a justiça. Às vezes, ela se esconde nas sombras da lógica da lei ou de teses acadêmicas. Por isto, a boa aplicação do direito, para o caso em testilha, impositivo trazer à tona o princípio da Isonomia, assim conceituado pelos mais insignes juristas do país: **PRINCIPIO DA ISONOMIA É AQUELE QUE DETERMINA A IGUALDA- DE JURÍDICA ENTRE AS PESSOAS, INDEPENDENTE DAS CARACTERÍS- TICAS INDIVIDUAIS**. Ainda, império esclarecer que a consulta traduz o registro junto ao Cartório de Registro de Títulos e Documentos o que não desnuda a igualdade contemplada para o tema, assim se expressando na identidade de objetivos quanto ao registro/autenticação. A guisa de esclarecimento, face de natureza das Associações em comento, é neste Cartório que deve ser registrado o Livro Diário. Assim contempla o RIR/1999, § 4º e Lei 10.406/2002, Artigo 982 uma vez que não se trata de entidade com propósitos mercantilistas. **Assim, ante tudo o narrado, não subsiste razão, pois, de exigir que todas as folhas do livro diário das entidades, objeto da consulta, sejam autenticadas, que devem ficar restritos às autenticações dos respectivos termos de abertura e encerramento, registrando, por oportuno, que ao texto deve ser consignado o nome e o registro do profissional contábil encarregado da escrituração**".

É o parecer que ora submeto à apreciação dos Membros dessa Câmara Técnica.

Conselho Federal de Contabilidade

Biênio 2008/2009

PLENÁRIO

Contadora Maria Clara Cavalcante Bugarim
Presidente

Contador Enory Luiz Spinelli
Vice-presidente de Fiscalização, Ética e Disciplina

Contadora Luci Melita Vaz
Vice-presidente de Registro

Contador Nelson Mitimasa Jinzenji
Vice-presidente Técnico

Contador Adeildo Osorio de Oliveira
Vice-presidente de Controle Interno

Contador José Martonio Alves Coelho
Vice-presidente de Desenvolvimento Profissional

Contador Juarez Domingues Carneiro
Vice-presidente de Desenvolvimento Operacional

Contadora Silvia Mara Leite Cavalcante
Vice-presidente de Administração

Técnico em Contabilidade José Odilon Faustino
Coordenador-Adjunto da Câmara de Fiscalização, Ética e Disciplina

Contador Sebastião Célio Costa Castro
Coordenador-Adjunto da Câmara de Registro

Técnico em Contabilidade Bernardo Rodrigues de Souza
Representante dos téc. em Contabilidade no Conselho Diretor

CÂMARA DE REGISTRO

Contadora Luci Melita Vaz
Coordenadora da Câmara

Conselheiros Efetivos
Luiz Henrique de Souza
Bernardo Rodrigues de Sousa
Grimaldi Gonçalves Dantas

Contador Sebastião Célio Costa Castro
Coordenador-Adjunto da Câmara

Conselheiros Suplentes
Orismar Parreira Costa
Delmiro da Silva Moreira
Elizabeth Coimbra Lisboa Gonçalves
Aluisio Pires de Oliveira
Gilsandro Costa de Macedo

CÂMARA DE FISCALIZAÇÃO, ÉTICA E DISCIPLINA

Contador Enory Luiz Spinelli
Coordenador da Câmara

Conselheiros Efetivos
José Wagner Rabelo Mesquita
Pedro Miranda
José Augusto Costa Sobrinho
João de Oliveira e Silva
Lucilene Florêncio Viana
Bernardo Rodrigues de Sousa
José Cléber da Silva Fontineles
Luiz Henrique de Souza
Paulo Luiz Pacheco
Nelson Zafra

Téc. em Contabilidade José Odilon Faustino
Coordenador

Conselheiros Suplentes
José Correa de Menezes
Aluisio Pires de Oliveira
Antonio Carlos Dóro
Paulo Viana Nunes
Ronaldo Marcelo Hella
Cláudio Morais Machado
Roberto Carlos Fernandes Dias
Mario César de Magalhães Mateus
José Amarísio Freitas de Souza
Eulália das Neves Ferreira
João Valdir Stelzer
Carlos Henrique Menezes Lima

CÂMARA DE CONTROLE INTERNO

Contador Adeildo Osorio de Oliveira

Coordenador da Câmara

Conselheiros Efetivos

Lucilene Florêncio Viana

Jucileide Ferreira Leitão

José Lopes Castelo Branco

Conselheiros Suplentes

Wellington do Carmo Cruz

José Correa de Menezes *

Paulo Viana Nunes *

Mario Rodrigues de Azevedo

CÂMARA TÉCNICA

Contador Nelson Mitimasa Jinzenji

Coordenador da Câmara

Conselheiros Efetivos

Francisco José dos Santos Alves

José Martonio Alves Coelho

Luiz Carlos Vaini

Conselheiros Suplentes

Amandio Ferreira dos Santos

Paulo César de Castro

Verônica Cunha de Souto Maior

Luiz Antonio Balamint

CÂMARA DE ASSUNTOS GERAIS

Contadora Silvia Mara Leite Cavalcante

Coordenadora da Câmara

Conselheiros Efetivos

Francisco Fernandes de Oliveira

Miguel Angelo Martins Lara

Conselheiros Suplentes

Marly das Graças Amorim Tocantins

Vivaldo Barbosa de Araújo Filho

Pedro Alves

CÂMARA DE DESENVOLVIMENTO PROFISSIONAL

Contador José Martonio Alves Coelho

Coordenador

Conselheiros Efetivos

Nelson Zafra

João de Oliveira e Silva

Conselheiros Suplentes

Eulália das Neves Ferreira

Antonio Carlos Dóro

Roberto Carlos Fernandes Dias

CÂMARA DE DESENVOLVIMENTO OPERACIONAL

Contador Juarez Domingues Carneiro

Coordenador da Câmara

Conselheiros Efetivos

Sebastião Célio Costa Castro

José Wagner Rabelo Mesquita

Pedro Miranda

Conselheiros Suplentes

Décio Sarda

Amandio Ferreira dos Santos

Rivoldo Costa Sarmento

Ronaldo Marcelo Hella

Conselhos Regionais de Contabilidade

CRC - Alagoas

Pres. Jeovanes de Oliveira Silva
Rua Tereza de Azevedo, 1.526 - Farol
CEP 57052-600 - Maceió - AL
Telefone: (82) 3338-9444 - Fax: (82) 3338-9444
E-mail: crcal@crcal.org.br

CRC - Amapá

Pres. Marilene Cardoso do Nascimento
Av. Amilton Silva, 1.180 - Central
CEP 68906-440 - Macapá - AP
Caixa Postal 199
Telefone: (96) 3223-9503 / 3223-2697
Fax: (96) 3223-9504
E-mail: crcap@uol.com.br

CRC - Acre

Pres. Francisco Brito do Nascimento
Estrada Dias Martins S/N Res Mariana
CEP 69912-470 - Rio Branco - AC
Telefone: (68) 3227-8038 - Fax: (68) 3227-8038
E-mail: crcac@brturbo.com.br

CRC - Amazonas

Pres. Julio Ramon Marchiore Teixeira
Rua Lobo D' Almada, 380 - Centro
CEP 69010-030 - Manaus - AM
Telefone: (92) 3633-2566 - Fax: (92) 3633-2566/4573
E-mail: crcam@crcam.org.br

CRC - Bahia

Pres. Maria Constança Carneiro Galvão
Rua do Salete, 320 - Barris
CEP 40070-200 - Salvador - BA
Telefone: (71) 2109-4000/3328-2515
Fax: (71) 2109-4009
E-mail: diretoria@crcba.org.br/crc@svn.com.br

CRC - Ceará

Pres. Osório Cavalcante Araújo
Av. da Universidade, 3.057 - Benfica
CEP 60020-181 - Fortaleza - CE
Telefone: (85) 3455-2900
Fax: (85) 3455-2911
E-mail: conselho@crc-ce.org.br/crc-ce@secrel.com.br

CRC - Distrito Federal

Pres. Gerardo Antônio Monteiro De Paiva Gama
SCRS 503 Bl. B lj.31-33
CEP 70331-520 - Brasília - DF
Telefone: (61) 3321-1757/3321-7105
Fax: (61) 3321-1747
E-mail: crcdf@crcdf.org.br/crcdf@bnet.org.br

CRC - Espírito Santo

Pres. Paulo Vieira Pinto
Rua Alberto de Oliveira Santos, 42 - 20º andar
Ed. Ames - Centro
CEP 29010-901 - Vitória - ES
Telefone: (27) 3232-1600 - Fax: (61) 3232-1621
E-mail: crces@crc-es.gov.br/crces.vix@zaz.com.br

CRC - Goiás

Pres. Edson Cândido Pinto
R. 107 nº 151 Qd. F Lt. 21 E - Setor Sul
CEP 74085-060 - Goiânia - GO
Tel: (62) 3240-2211 - Fax: (62) 3240-2270
E-mail: secretaria@crcgo.org.br

CRC - Maranhão

Pres. Celso Antônio Lago Beckman
Praça Gomes de Souza nº 536 - Centro
CEP 65010-250 - São Luis - MA
Telefone: (98) 3214-5300 - Fax: (98) 3214-5314
E-mail: crcma@crcma.org.br

CRC - Mato Grosso

Pres. Jorge Assef Filho
Rua 05 Quadra 13 lote 02 - Centro Político ADM
CEP: 78050-970 - Cuiabá - MT
Telefone: (65) 3648-2800 - Fax: (65) 3648-2828
E-mail: crcmt@crcmt.org.br

CRC - Mato Grosso do Sul

Pres. Alcyr Moreira Fernandes
Rua Euclides da Cunha, 994 - Jardim dos Estados
CEP 79020-230 - Campo Grande - MS
Telefone: (67) 3326-0750
Fax: (67) 3326-0750
E-mail: crcms@crcms.org.br

CRC - Minas Gerais

Pres. Paulo Cezar Consentino dos Santos
Rua Cláudio Manoel, 639 - Funcionários
Belo Horizonte - MG
Caixa Postal 150 - CEP 30140-100
Telefone: (31) 3269-8400 - Fax: (31) 3269-8405
E-mail: diretoria@crcmg.org.br

CRC - Pará

Pres. Regina Célia Nascimento Vilanova
Rua Avertano Rocha, 392 - Entre São Pedro e Pe.Eutique
CEP 66023-120 - Belém - PA
Telefone: (91) 3202-4150/3202-4151
E-mail: presidencia@cr CPA.org.br

CRC - Paraíba

Pres. Edson Franco de Moraes
Rua Rodrigues de Aquino, 208 - Centro
CEP 58013-030 - João Pessoa - PB
Telefone: (83) 3222-1313/1315
Fax: (83) 3221-3714
E-mail: crcpb@crcpb.org.br

CRC - Paraná

Pres. Paulo Cesar Caetano de Souza
Rua XV de Novembro, 2987 - Alto da XV
CEP - 80050-000 - Curitiba/PR
Telefone: (41) 3232-7911/3360-4700
Email: crcpr@crcpr.org.br

CRC - Pernambuco

Pres. Osni Garcia de Lima
Rua do Sossego, 693 - Santo Amaro
CEP 50100-150 - Recife - PE
Telefone: (81) 2122-6011 - Fax: (81) 2122-6011
Email: crcpe@crspe.org.br

CRC - Piauí

Pres. Antônio Gomes das Neves
Rua Pedro Freitas, 1000 - Vermelha
CEP 64018-000 - Teresina - PI
Telefone: (86) 3221-7531 - Fax: (86) 3221-7161
Email: crcpi@crcpi.com.br

CRC - Rio Grande do Norte

Pres. Maria do Rosário de Oliveira
Av. Bernardo Vieira, 4545 - Morro Branco
CEP 59015-450 - Natal - RN
Telefone: (84) 3201-1936/3211-2558
Fax: (84) 3201-1936/3211-8512
Email: crcrn@crcrn.org.br

CRC - Rio Grande do Sul

Pres. Rogério Costa Rokembach
Rua Baronesa do Gravataí, 471 - Cidade Baixa
CEP 90160-070 - Porto Alegre - RS
Telefone: (51) 3228-7999 - Fax: (51) 3228-7999
Email: crcrs@crcrs.org.br

CRC - Rio de Janeiro

Pres. Antonio Miguel Fernandes
Rua 1º de março, 33 - Centro
CEP 20010-000 - Rio de Janeiro - RJ
Telefone: (21) 2216-9595 - Fax: (21) 2216-9570
E-mail: crcrj@crcrj.org.br

CRC - Rondônia

Pres. José Domingos Filho
Avenida Presidente Dutra 2374 - Centro
CEP 78916-100 - Porto Velho - RO
Telefone: (69) 3211-7900 - Fax: (69) 3211-7901
E-mail: crcro@crcro.org.br

CRC - Roraima

Pres. José Alves Pereira
Rua Major Manoel Correia, 372 - São Francisco
CEP 69305-100 - Boa Vista - RR
Telefone: (95) 3624-4880/4505 - Fax: (95) 3623-1457
E-mail: diretoriarr@ccrrr.org.br

CRC - Santa Catarina

Pres. Sergio Faraco
Rua Osvaldo Rodrigues Cabral, 1.900
Centro - Florianópolis - SC
Caixa Postal 76 - CEP 88015-710
Telefone: (48) 3027-7000 - Fax: (48) 3027-7048
E-mail: crcsc@crcsc.org.br

CRC - São Paulo

Pres. Sergio Prado de Mello
Rua Rosa e Silva, 60 - Higienópolis
CEP: 01230-909 - São Paulo - SP
Telefone: (11) 3824-5400 - Fax: (11) 3662-0035
E-mail: crcsp@crcsp.org.br

CRC - Sergipe

Pres. Romualdo Batista de Melo
Rua Itaporanga, 103 - Centro
CEP: 49010-140 - Aracaju - SE
Telefone: (79) 3211-6812 - Fax: (79) 3211-2650
Email: crcse@crcse.org.br

CRC - Tocantins

Pres. Flávio Azevedo Pinto
Qd.103 Sul, R S07 nº 9 B - Centro - Palmas - TO
Cx Postal 1003 - CEP 77015-030
Telefone: (63) 3215-1412 - Fax: (63) 3215-1412
Email: crcto@crcto.org.br