



ALEXANDRE OGATA

Contabilidade **GERAL**

NA **MEDIDA CERTA**
PARA
CONCURSOS

2025

5^a Edição
revista e atualizada



 EDITORA
*Jus*PODIVM
www.editorajuspodivm.com.br

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO E DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ABRANGENTE

▲ **Leia a lei:**

- Arts. 187 e 189 a 192 da Lei nº 6.404/76 (Lei das S/A)

1. INTRODUÇÃO

O Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1) – Apresentação das Demonstrações Contábeis estabelece que todas as variações quantitativas do patrimônio líquido que não sejam transações entre a empresa e seus sócios ou acionistas na condição de proprietários devem ser reconhecidas na Demonstração do Resultado do Exercício e na Demonstração do Resultado Abrangente.

A Demonstração do Resultado do Exercício – DRE apresenta as receitas e despesas realizadas no exercício e destaca, ao final, o resultado líquido do período.

Os outros resultados abrangentes incluem as mutações do patrimônio líquido que não são reconhecidos como receitas e despesas na DRE (exceto as transações com sócios ou acionistas na qualidade de proprietários). São exemplos de outros resultados abrangentes: as variações de reserva de reavaliação, os ajustes acumulados de conversão e os ganhos e perdas classificados em ajustes de avaliação patrimonial na mensuração a valor justo de instrumentos financeiros.

Quando era permitida no Brasil, a reavaliação era contabilizada a débito do ativo imobilizado e a crédito de reserva de reavaliação no patrimônio líquido.

A Demonstração do Resultado Abrangente – DRA inicia com o resultado líquido apurado na DRE e inclui os outros resultados abrangentes.

Portanto o resultado abrangente é composto pela mutação do patrimônio líquido no período resultante de transações e outros eventos que não sejam derivados de transações com os sócios ou acionistas na sua qualidade de proprietários (integralização de capital social, distribuição de dividendos, aquisição de ações dos sócios, entre outras operações).

2. APRESENTAÇÃO DA DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO CONFORME A LEI Nº 6.404/76

O art. 187 da Lei nº 6.404/76 estabelece a seguinte estrutura para apresentação da DRE:

RECEITA BRUTA DE VENDAS E SERVIÇOS

(-) DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA

- Devoluções de Vendas
- Abatimentos
- Descontos Incondicionais Concedidos
- Tributos Incidentes sobre Vendas e Serviços

(=) RECEITA LÍQUIDA DAS VENDAS E SERVIÇOS

(-) CUSTO DAS MERCADORIAS E DOS SERVIÇOS VENDIDOS

(=) LUCRO/PREJUÍZO BRUTO

(-) DESPESAS OPERACIONAIS

- Com Vendas
- Financeiras, deduzidas das Receitas Financeiras
- Gerais e Administrativas
- Outras

(+) OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS

(=) LUCRO OU PREJUÍZO OPERACIONAL

(+) OUTRAS RECEITAS

(-) OUTRAS DESPESAS

(=) RESULTADO ANTES DO IMPOSTO DE RENDA

(-) PROVISÃO PARA O IMPOSTO DE RENDA E CSLL

(-) PARTICIPAÇÕES

– Debêntures

– Empregados

– Administradores

– Partes Beneficiárias

– Instituições/Fundos de Assistência/Previdência de Empregados

LUCRO/PREJUÍZO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO

LUCRO/PREJUÍZO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO POR AÇÃO

2.1. Receita bruta de vendas e de serviços

A receita de venda de mercadorias considera-se realizada quando ocorre a efetiva entrega ao cliente. Nesse momento incide o custo das mercadorias vendidas como despesa incorrida.

A receita de serviços é realizada quando ocorre a efetiva prestação dos serviços. Nesse momento incorre o custo dos serviços prestados.

2.2. Deduções da receita bruta

Devoluções de vendas, abatimentos, descontos incondicionais concedidos e tributos incidentes sobre vendas.

2.2.1. IPI

A base de cálculo do IPI é a receita bruta.

O valor do IPI não integra a receita bruta. Sendo assim, o IPI não deduz a receita bruta, pois não é contabilizado como despesa. Apenas a obrigação correspondente ao IPI a Recolher será registrada no passivo. Portanto **o IPI não irá constar na DRE.**

Conforme visto, o IPI é calculado por fora do preço. O seu valor é somado à venda bruta para determinar o total pago pelo comprador.

2.2.2. ICMS

A condição do adquirente e a destinação da mercadoria vendida são relevantes para a determinação da base de cálculo do ICMS, mas não influenciarão a forma de contabilização da venda. A apuração da base de cálculo é idêntica para o comprador e o vendedor (ver Capítulo 10, item 2.3.1.2.).

O ICMS é uma das deduções da receita bruta de vendas, logo irá aparecer na DRE.

2.2.3. PIS/PASEP e COFINS

O PIS/PASEP e a COFINS, com incidência não cumulativa, incidem sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Para efeitos da incidência dessas contribuições, no regime não cumulativo, o total das receitas inclui a receita bruta definida no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de elementos do ativo.

Conforme o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77:

Art. 12 – A receita bruta compreende:

I – o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II – o preço da prestação de serviços em geral;

III – o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

IV – as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de:

I - devoluções e vendas canceladas;

II - descontos concedidos incondicionalmente;

III - tributos sobre ela incidentes; e

IV - valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do *caput* do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações vinculadas à receita bruta.

(...)

§ 4º Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário.

§ 5º Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do *caput* do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações previstas no *caput*, observado o disposto no § 4º.

Na contabilização das vendas, o IPI não faz parte da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins.

As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, no regime cumulativo, são calculadas com base no faturamento da pessoa jurídica, o qual compreende a receita bruta definida no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77.

Essas contribuições, independentemente do regime de apuração, incidem sobre vendas de mercadorias, produtos ou serviços e fazem parte das deduções da receita bruta.

O valor do ICMS que tenha incidido na receita de vendas (destacado no documento fiscal) não integra a base do cálculo do PIS e da COFINS.

A incidência cumulativa ou não cumulativa dessas contribuições não influencia a contabilização da venda.

2.2.4. Exemplo de venda de mercadorias com tributos

Exemplo: A empresa Industrial Insumos LTDA vendeu, a prazo, 1.000 rolamentos ao preço unitário de R\$ 5,00, para industrialização. Na operação incidiu o IPI à alíquota de 10%. O ICMS incidiu com alíquota de 12%. Considere o regime não cumulativo e alíquotas: 1,65% PIS e 7,6% COFINS. O Custo dos Produtos Vendidos foi de R\$ 3.000,00.

NOTA FISCAL DE VENDA			
CONTRIBUINTE: INDUSTRIAL INSUMOS LTDA			
Quantidade	Produto	Preço Unitário	Preço Total
1.000	ROLAMENTOS	R\$ 5,00	R\$ 5.000,00
Alíquota IPI 10%	Base de Cálculo R\$ 5.000,00	VALOR DO IPI R\$ 500,00	
TOTAL DA NOTA FISCAL			R\$ 5.500,00
Alíquota ICMS 12%	Base de Cálculo R\$ 5.000,00	VALOR DO ICMS R\$ 600,00	

Valor da Venda	R\$ 5.000,00
IPI(10%) – BC 5000,00	R\$ 500,00
Total da Nota	R\$ 5.500,00
ICMS (12%) – incluso – BC 5000,00	R\$ 600,00
PIS/PASEP (1,65%) – incluso – BC 4.400,00	R\$ 72,60
COFINS (7,6%) – inclusa – BC 4.400,00	R\$ 334,40

Lançamentos na empresa vendedora:

RECEITA BRUTA	CLIENTES	IPI A RECOLHER
5.000,00	5.500,00	500,00
ICMS	ICMS A RECOLHER	PIS/PASEP
600,00	600,00	72,60
PIS/PASEP a Recolher	COFINS	COFINS a Recolher
72,60	334,40	334,40
ESTOQUES	CPV	
XXX 3.000,00	3.000,00	

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO

RECEITA BRUTA DE VENDAS	R\$ 5.000,00
(-) ICMS	(R\$ 600,00)
(-) PIS/Pasep	(R\$ 72,60)
(-) Cofins	(R\$ 334,40)
RECEITA LÍQUIDA DE VENDAS	R\$ 3.993,00
(-) CPV	<u>(R\$ 3.000,00)</u>
LUCRO OPERACIONAL BRUTO	R\$ 993,00

O valor total a ser pago pela venda será de R\$ 5.500,00, embora o valor contabilizado como Receita Bruta seja de R\$ 5.000,00. A diferença de R\$ 500,00 corresponde ao IPI. Ou seja, a Receita Bruta é líquida do valor do IPI.

Já o ICMS, o PIS/PASEP e a COFINS são deduzidos da Receita Bruta. Por isso são denominados tributos por dentro (estão contidos dentro do valor da Receita Bruta).

2.2.5. Resumo dos tributos incidentes sobre vendas

TRIBUTOS	INCLUSÃO NO PREÇO	BASE DE CÁLCULO
IPI	Não (Por fora)	Receita Bruta
ICMS	Sim (por dentro)	Compra para revenda ou industrialização: Receita Bruta
		Demais casos: Receita Bruta + IPI
PIS/PASEP COFINS	Sim (por dentro)	Receita Bruta - ICMS

2.2.6. Devolução de vendas

Quando ocorre a devolução de vendas pelo adquirente, o valor correspondente deve ser contabilizado como dedução da receita bruta no vendedor. Haverá estorno nas contas envolvidas na contabilização

das vendas, exceto a receita bruta (a devolução de vendas é registrada em conta própria).

Supondo-se a devolução de 10% das vendas do exemplo anterior, os lançamentos na empresa vendedora seriam:

DEVOUÇÃO DE VENDAS	CLIENTES	IPI A RECOLHER
500,00	550,00	50,00
ICMS	ICMS A RECOLHER	PIS/PASEP
60,00	60,00	7,26
PIS/PASEP A RECOLHER	COFINS	COFINS A RECOLHER
7,26	33,44	33,44
ESTOQUES	CPV	
300,00	300,00	

A Demonstração do Resultado do Exercício, ao final será:

RECEITA BRUTA DE VENDAS	R\$ 5.000,00
(-) Devolução de Vendas	(R\$ 500,00)
(-) ICMS	(R\$ 540,00)
(-) PIS/Pasep	(R\$ 65,34)
(-) Cofins	(R\$ 300,96)
RECEITA LÍQUIDA DE VENDAS	R\$ 3.593,70
(-) CPV	<u>(R\$ 2.700,00)</u>
LUCRO OPERACIONAL BRUTO	R\$ 893,70

2.2.7. Descontos incondicionais (comerciais) concedidos

Os descontos comerciais, também conhecidos como comerciais, são concedidos no momento da venda. Devem constar na nota fiscal de venda. São deduzidos da Receita Bruta.

Exemplo: A empresa Comercial LTDA vendeu R\$ 5.000,00 em mercadorias, a prazo. Foi concedido um desconto de 10% no ato da venda. O ICMS incidiu com alíquota de 12%. Incidiram as contribuições de

PIS/PASEP a 1,65% e COFINS a 7,6%. O Custo dos Produtos Vendidos foi de R\$ 3.000,00.

Lançamentos:

Receita Bruta		Clientes		Descontos Comerciais	
	5.000,00	4.500,00		500,00	
ICMS		ICMS a Recolher		PIS/PASEP	
540,00		540,00		65,34	
PIS/PASEP a Recolher		COFINS		COFINS a Recolher	
	65,34	300,96		300,96	
Estoque		CPV			
XXX	3.000,00	3.000,00			

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO

RECEITA BRUTA DE VENDAS	R\$ 5.000,00
(-) Descontos Comerciais	(R\$ 500,00)
(-) ICMS	(R\$ 540,00)
(-) PIS/Pasep	(R\$ 65,34)
(-) Cofins	(R\$ 300,96)
RECEITA LÍQUIDA DE VENDAS	R\$ 3.593,70
(-) CPV	<u>(R\$ 3.000,00)</u>
LUCRO OPERACIONAL BRUTO	R\$ 593,70

2.2.8. Abatimentos sobre vendas

Os abatimentos sobre vendas são reduções de preço que o vendedor concede ao adquirente para evitar a devolução de uma venda. Após o recebimento da mercadoria, o comprador pode constatar algum defeito ou outras inconformidades. São contabilizados como dedução da Receita Bruta.

Supondo a concessão de um abatimento de R\$ 400,00 sobre as vendas do exemplo anterior, devido a pequenos defeitos constatados após a entrega das mercadorias, o lançamento seria o seguinte:

D	Abatimentos	R\$ 400,00	
C	Clientes		R\$ 400,00

A Demonstração do Resultado do Exercício, ao final será:

RECEITA BRUTA DE VENDAS	R\$ 5.000,00
(-) Descontos Comerciais	(R\$ 500,00)
(-) Abatimentos	(R\$ 400,00)
(-) ICMS	(R\$ 540,00)
(-) PIS/Pasep	(R\$ 65,34)
(-) Cofins	(R\$ 300,96)
RECEITA LÍQUIDA DE VENDAS	R\$ 3.193,70
(-) CPV	<u>(R\$ 3.000,00)</u>
LUCRO OPERACIONAL BRUTO	R\$ 193,70

2.3. Despesas operacionais

As despesas operacionais englobam aquelas incorridas para vender produtos, mercadorias ou serviços, bem como para administrar a empresa e, ainda, as despesas líquidas de financiamento e de atividades acessórias.

A Lei nº 6.404/76 divide as despesas operacionais em: despesas com vendas; despesas financeiras, deduzidas das receitas financeiras; despesas gerais e administrativas; outras despesas operacionais.

2.3.1. Despesas com vendas

Representam os gastos associados às vendas, tais como promoção, colocação, entrega, garantia de produtos. Entre outros itens, incluem: salários e comissões dos vendedores, com encargos; gastos com propaganda e publicidade; gastos com garantia de produtos vendidos; ajuste para perdas com créditos de liquidação duvidosa.

2.3.2. Despesas financeiras, deduzidas das receitas financeiras

Incluem juros e descontos decorrentes de vendas ou oriundos de aplicações financeiras em títulos ou investimentos temporários.

As despesas financeiras aparecem deduzidas das receitas financeiras. Exemplos: juros incorridos nos empréstimos e financiamentos obtidos; juros incorridos em desconto de títulos, juros de mora pagos por atraso de pagamentos; descontos condicionais concedidos no recebimento de vendas.

São exemplos de receitas financeiras: juros ganhos na concessão de empréstimos e financiamentos; descontos condicionais obtidos nos pagamentos; juros de mora cobrados nos recebimentos em atraso; rendimentos de investimentos temporários.

Caso as receitas financeiras superem o valor das despesas financeiras, o valor excedente deverá deduzir as despesas operacionais.

2.3.3. Despesas gerais e administrativas

As despesas administrativas representam os gastos relacionados à gestão da empresa, tais como: remuneração dos administradores, salários e encargos do pessoal administrativo, material de escritório, entre outros.

As despesas gerais estão relacionadas a mais de um departamento, como seguros, energia elétrica, higiene e limpeza, entre outras.

2.3.4. Outras despesas operacionais

São classificadas como outras despesas operacionais, aquelas que não se enquadram nos subgrupos anteriores, como por exemplo, resultado negativo da equivalência patrimonial.

2.3.5. Outras receitas operacionais

São classificadas como outras receitas operacionais, entre outras: resultado positivo da equivalência patrimonial, receita de dividendos de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, aluguéis ativos.

2.4. Outras receitas e outras despesas

Anteriormente a Lei nº 6.404/76 distinguia as receitas e as despesas como operacionais ou não operacionais, sem definir, no entanto, o critério de classificação das últimas. Na DRE, os resultados não operacionais eram seguidos imediatamente pelo resultado antes do Imposto de Renda.

Conforme a legislação do Imposto de Renda, eram classificados como não operacionais: os resultados na alienação, na desapropriação, na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente.

A partir da entrada em vigor da MP nº 449/2008 foi eliminada a segregação das receitas e despesas como operacionais e não operacionais. As receitas e despesas anteriormente classificadas como não operacionais passaram a ser denominadas Outras Receitas e Outras Despesas.

Resumidamente, são consideradas outras receitas e outras despesas, os lucros ou prejuízos na venda ou baixa de bens do Ativo Não Circulante, subgrupos Investimentos, Imobilizado ou Intangível.

Exemplo: A empresa vendeu, por R\$ 12.000,00, à vista, um veículo do seu imobilizado. O veículo estava registrado na contabilidade por R\$ 40.000,00 e depreciado em R\$ 32.000,00.

Veículos	R\$ 40.000,00
(-) depreciação acumulada	(R\$ 32.000,00)
(=) valor contábil	R\$ 8.000,00
Lançamentos:	
D Caixa	12.000,00
D Depreciação Acumulada	32.000,00
D Custo Veículo Vendido	8.000,00
C Veículos	40.000,00
C Outras Receitas	12.000,00
Resultado da alienação:	
Outras Receitas	R\$ 12.000,00

(-) Outras Despesas	(R\$ 8.000,00)
Lucro	R\$ 4.000,00

2.5. Imposto de renda – IR e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Logo após as outras receitas e as outras despesas, tem-se o resultado antes do IR e CSLL.

A base de cálculo do IR é o lucro real, presumido ou arbitrado, correspondente ao período de apuração.

Determinadas pessoas jurídicas são obrigadas à apuração pelo lucro real, tendo em vista a atividade, a receita total auferida no ano anterior ou outras condições previstas na legislação.

As pessoas jurídicas que não estejam obrigadas à apuração pelo lucro real podem optar pela tributação com base no lucro presumido.

Algumas situações ensejam o arbitramento do lucro tributável pelo fisco. Seria o caso da escrituração imprestável para identificar a movimentação bancária ou determinar o lucro real. Outra situação que provoca a utilização do lucro arbitrado é quando o contribuinte opta indevidamente pelo lucro presumido.

A CSLL pode incidir sobre o lucro real, presumido ou arbitrado, conforme o regime de tributação de IR ao qual a empresa esteja sujeita.

2.6. Participações

O artigo 190 da Lei nº 6.404/76 estabelece que as participações de terceiros sobre o lucro, previstas no estatuto, destinadas a empregados, administradores e partes beneficiárias serão calculadas, sucessivamente e nessa ordem, com base nos lucros que remanescerem depois de deduzida a participação anteriormente calculada.

Embora o artigo citado tenha omitido a participação dos debenturistas, ao se observar o artigo 187 da Lei Societária, conclui-se que essa participação é incluída antes daquela destinada aos empregados.

2.6.1. Cálculo das participações

Conforme a Lei nº 6.404/76, devem ser deduzidos do resultado do exercício, antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados e a provisão para o Imposto de Renda.

▲ Atenção

Quando houver Prejuízos Acumulados estes devem ser deduzidos da base cálculo das participações, mas NÃO IRÃO APARECER na Demonstração do Resultado do Exercício.

Dessa forma, para o cálculo das participações, parte-se do Lucro antes do Imposto de Renda, do qual são deduzidos a provisão para o IR e, se houver, os prejuízos acumulados. Desse valor, aplica-se o percentual da participação dos debenturistas; do saldo, após a retirada da participação dos debenturistas, calcula-se o percentual da participação dos empregados; do saldo remanescente aplica-se o percentual da participação dos administradores; e assim sucessivamente até a última participação prevista no estatuto.

Exemplo: Calcular as participações no lucro da companhia, conforme os dados a seguir.

Lucro antes do Imposto de Renda	R\$ 60.000,00
Provisão para o Imposto de Renda	R\$ 7.000,00
Prejuízos Acumulados	R\$ 3.000,00
Participação dos debenturistas	10%
Participação dos empregados	10%
Participação dos administradores	5%
Participação das partes beneficiárias	3%

Cálculo da participação dos debenturistas:

– Lucro antes do Imposto de Renda	R\$ 60.000,00
– Provisão para o Imposto de Renda	(R\$ 7.000,00)
– Prejuízos Acumulados	(R\$ 3.000,00)
Base de Cálculo	R\$ 50.000,00

Percentual de Participação	10%
Participação debenturistas	R\$ 5.000,00
Cálculo da participação dos empregados:	
Base de Cálculo Anterior	R\$ 50.000,00
(-) Participação Anterior	(R\$ 5.000,00)
Base de Cálculo	R\$ 45.000,00
Percentual de Participação	10%
Participação dos Empregados	R\$ 4.500,00

Cálculo da participação dos administradores:

Base de Cálculo Anterior	R\$ 45.000,00
- Participação Anterior	(R\$ 4.500,00)
Base de Cálculo	R\$ 40.500,00
Percentual de Participação	5%
Participação Administradores	R\$ 2.025,00

Cálculo da participação das partes beneficiárias

Base de Cálculo Anterior	R\$ 40.500,00
- Participação Anterior	(R\$ 2.025,00)
Base de Cálculo	R\$ 38.475,00
Percentual de Participação	3%
Participação Partes Beneficiárias	R\$ 1.154,25

Após o cálculo das participações, pode-se apurar o lucro líquido exercício na DRE:

...

RESULTADO ANTES DO IMPOSTO DE RENDA	R\$ 60.000,00
(-) PROVISÃO PARA O IMPOSTO DE RENDA	(R\$ 7.000,00)

(-) PARTICIPAÇÕES

- Debêntures	(R\$ 5.000,00)
- Empregados	(R\$ 4.500,00)
- Administradores	(R\$ 2.025,00)
- Partes Beneficiárias	(R\$ 1.154,25)
LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	R\$ 40.320,75
LUCRO LÍQUIDO POR AÇÃO (200.000 AÇÕES)	R\$ 0,2016

3. DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO CONFORME CPC 26 (R1)

O Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1) – Apresentação das Demonstrações Contábeis estabelece uma estrutura mínima a ser apresentada na Demonstração do Resultado, obedecidas também as determinações legais:

Receitas;

Custo dos produtos, das mercadorias vendidas ou dos serviços prestados;

Lucro bruto;

Despesas com vendas, administrativas, gerais, outras despesas e receitas operacionais;

Parcela dos resultados de empresas investidas reconhecida pelo método da equivalência patrimonial;

Resultado antes das despesas e receitas financeiras;

Despesas e receitas financeiras;

Resultado antes dos tributos sobre o lucro;

Despesas com Tributos sobre o lucro;

Resultado líquido das operações continuadas;

Valor líquido dos seguintes itens:

1) resultado líquido após tributos das operações descontinuadas;

2) resultado após os tributos decorrente da mensuração ao valor justo menos despesas de venda ou na baixa dos ativos ou do grupo de