

## Comentário às Normas Brasileiras de Contabilidade referentes à estrutura do ativo circulante e do grupo do passivo resultado de exercícios futuros

### Estrutura do ativo circulante

Diz a Norma Brasileira de Contabilidade (NBCT3), Resolução CFC nº 686/90, item 3.2.2.10:

3.2.2.10 – As contas que compõem o ativo devem ser agrupadas, segundo sua expressão qualitativa, em:

#### *1. Circulante*

*O Circulante compõe-se de:*

##### *a) Disponível*

*São os recursos financeiros que se encontram à disposição imediata da Entidade, compreendendo os meios de pagamento em moeda e em outras espécies, os depósitos bancários à vista e os títulos de liquidez imediata*

##### *b) Créditos*

*São os títulos de crédito, quaisquer valores mobiliários e os outros direitos.*

##### *c) Estoques*

*São os valores referentes às existências de produtos acabados, produtos em elaboração, matérias-primas, mercadorias, materiais de consumo, serviços em andamento e outros valores relacionados às atividades-fins da Entidade.*

##### *d) Despesas Antecipadas*

*São as aplicações em gastos que tenham realização no curso do período subsequente à data do balanço patrimonial.*

##### *e) Outros Valores e Bens*

*São os não relacionados às atividades-fins da Entidade.*

Se confrontarmos tal dispositivo administrativo com o dispositivo impositivo que é a Lei 6.404/76, que trata deste assunto, constataremos que as duas normas divergem.

Enquanto a lei afirma que as contas do ativo circulante serão classificadas como disponibilidades, direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte (art. 179 - I, Lei 6.404/76), a Norma do Conselho Federal, conforme vimos anteriormente, estabelece outra coisa.

## ATIVO CIRCULANTE

Disponibilidades

Direitos realizáveis

Despesas do exercício seguinte

## ATIVO CIRCULANTE

a) Disponível

b) Créditos

c) Estoques

d) Despesas antecipadas

e) Outros valores e bens

A divergência entre uma norma administrativa (resolução) e a lei é algo inadmissível em um Estado democrático de direito. Mesmo se houvesse na lei que criou o Conselho Federal de Contabilidade e os Conselhos Regionais um dispositivo autorizando-os a editar normas técnicas sobre a aplicação de procedimentos contábeis, tal fato não delegaria a eles o poder de alterar disposições e exigências contidas em lei.

O que o Conselho Federal deveria fazer, isso sim, é ajustar a norma administrativa para que essa não viesse a alterar a lei. Se o Conselho estabelecesse como estrutura o exemplo abaixo, estaria conforme a lei e imune às críticas:

## ATIVO CIRCULANTE

DISPONÍVEL

REALIZÁVEL

CRÉDITOS

ESTOQUES

OUTROS VALORES E BENS

DESPESAS DE EXERCÍCIO SEGUINTE

Além disso, sob um ponto de vista puramente técnico, não podemos concordar com o conteúdo expresso na Resolução do Conselho referente à conceituação das contas ou subgrupos “c) estoques”, “d) despesas antecipadas” e “e) outros valores e bens”. Diz a Resolução:

*c) Estoques: são os valores referentes às existências de produtos acabados, produtos em elaboração, matérias-primas, mercadorias, materiais de consumo, serviços em andamento e outros valores relacionados às atividades-fins da entidade.*

Estoque, conforme a definição dos professores Antonio Lopes de Sá e Ana Maria Lopes de Sá, constante em seu

*Dicionário de contabilidade* (São Paulo: Atlas, 1990, 8a.ed., p.185), é a existência, no armazém ou depósito, de bens materiais circulantes (mercadorias, matérias-primas, produtos, etc.). Ora, se estoques são bens materiais circulantes, como podem fazer parte dos estoques os serviços em andamento?

Mém disso, sendo os estoques integrantes da realizável, como pode o material de consumo da entidade, que não se destina à venda, integrar este grupo?

*d) despesas antecipadas: são as aplicações em gastos que tenham realização no curso do período subsequente à data do balanço patrimonial.*

Este grupo não existe na Lei. O que existe são as “despesas de exercício seguinte”. Jamais uma empresa poderia vir a registrar no ativo circulante um gasto ou uma despesa que irá se realizar no exercício seguinte. Tais informações devem constar do ativo diferido. O diferido é constituído pelas aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado (lucro ou prejuízo) de mais de um exercício social.

A confusão é gerada quando a empresa antecipa valores, pagando previamente algo que se tomará despesa futuramente. Tais aplicações não são despesas, são antecipações. Despesas e antecipações são coisas muito diferentes. Despesas são gastos, ou seja, aplicações consumadas, enquanto que antecipações são aplicações que se consumarão no futuro.

*e) outros valores e bens: são aqueles não relacionados às atividades-fins da entidade.*

Aqui faltou uma informação fundamental para não confundir os profissionais. Não está sendo indicado que esse grupo trata de valores e bens realizáveis, ou seja, transformáveis em dinheiro, colocados à venda. Caso contrá-

rio, não poderia figurar no ativo circulante. Ativo circulante, como vimos, são os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente. Um bem que não está destinado à atividade fim da empresa e não está à venda não pode figurar no circulante. Desta forma, este subgrupo deveria ter a seguinte denominação:

*e) outros valores e bens realizáveis: são aqueles não relacionados à atividade-fim da entidade.*

## Resultado de exercícios futuros

Uma outra questão tratada, a nosso ver, de modo inadequado na NBCT3 diz respeito ao grupo resultado de exercícios futuros. Esse grupo foi totalmente desconsiderado pela norma. Vejamos a que afirma o Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul no livro intitulado *Demonstrações contábeis: estruturação e normas* (Porto Alegre: CRC/RS, 2000, pp.29-30):

### *Resultado de exercícios futuros*

*No livro Normas e Práticas Contábeis no Brasil, os autores do Fipecafi/Arthur Andersen (São Paulo: Atlas, 1991, p.339), definem que "o grupo Resultado de Exercícios Futuros, apresentado na Balança Patrimonial entre o Passivo Exigível e o Patrimônio Líquido, é composto das receitas já recebidas pela empresa, sobre as quais não recaia nenhuma obrigação de entregar bens ou serviços. Não devem ser passíveis de devolução e não são levadas ao resultado imediatamente em obediência ao Princípio da Competência dos Exercícios, por estarem associadas a algum evento futuro ou à fluência do tempo. Tais receitas devem ser apresentadas deduzidas dos custos e despesas incorridos ou a incorrer a elas inerentes".*

*A NBC T 3 não considerou o grupo RESULTADO DE EXERCÍCIOS FUTUROS, entendendo que tais contas devem ser classificadas no Ativo e Passivo Circulante. A Lei 6.404-76 prevê este grupo, e, por consequência, pode ser considerado no plano contábil das empresas.*

*O mais adequada, todavia, é classificar tais contas no Ativo e no Passivo Circulante.*

*Há uma tendência entre os doutrinadores da Ciência Contábil em não considerar este subgrupo do passivo.*

Com todo o respeito a que fazem jus os autores destas considerações, somos forçados a discordar das mesmas.

Em primeiro lugar, precisamos saber por que motivo a Lei 6.404/76 introduziu este grupo e qual a razão de sua existência. Depois é que se deveria normatizar a respeito.

O grupo resultado de exercícios futuros é, na verdade, produto da divisão do anterior grupo denominado CONTAS DE RESULTADO PENDENTE, constante do Decreto-Lei 2.627/40, que antecedeu à Lei 6.404/76.

Tal como interpretamos ambos os dispositivos legais, o grupo contas de resultado pendente foi dividido em ativo diferido e resultado de exercícios futuros. Para outros intérpretes, a divisão introduziu também as despesas do exercício seguinte.

O grupo de resultados de exercícios futuros foi criado para dar conta de operações tais como a do exemplo a seguir. Uma empresa é contratada para construir um determinado bem ou para prestar um determinado serviço. Este bem ou serviço é, por sua natureza, de interesse único para o contratante, não terá utilidade para terceiros ou está estreitamente vinculado a outro bem pertencente ao contratante (uma construção sobre um terreno do contratante, por exemplo). Supomos que conste do contrato que o contratado deverá entregar o bem ou o serviço dentro de um prazo determinado; caso contrário, o mesmo será rescindido, transferindo-se para o contratante tudo aquilo que foi gasto para produzir o determinado bem e, ainda, o contratado terá que pagar uma indenização vultosa pelo atraso.

Neste caso, emergem as questões técnicas para o profissional contábil: como informar tais fatos no balanço? Os gastos com a construção, são ativo ou despesa? Os recursos

**ATIVO**  
**CUSTOS**  
**BALANÇO**  
**PASSIVO**  
**RECEITAS**

recebidos, são passivo ou receitas? Se o prazo for respeitado, a resposta é uma; se o prazo não for cumprido e o contrato for rompido, a resposta é outra. Como nada está definido a respeito da classificação patrimonial, a lei criou o grupo resultado de exercícios futuros para contemplar estas informações. Este grupo serve para registrar as receitas e os custos ou despesas para a produção de determinado bem ou serviço por empreitada, cuja obrigação é a entrega do bem e do serviço contratado. Os gastos não são exatamente despesas e também não são exatamente ativo porque somente teremos esta definição quando do término do contrato. O mesmo ocorre com os valores recebidos: não é possível saber se serão acrescidos ao patrimônio da empresa (se são receitas) ou se terão de ser devolvidos (se são passivo).

**Determina a lei que serão classificadas como resultados de exercício futuro as receitas de exercícios futuros, diminuídos os custos e despesas a elas correspondentes (Lei 6.404/76, art. 181).**

A lei, no nosso entender, é clara. Portanto, são lançadas neste grupo receitas – das quais se deduzem custos e/ou despesas com a produção de bens e serviços – que irão formar o lucro ou o prejuízo (resultado) no futuro. Portanto, neste grupo serão expressos os compromissos que a empresa possui referentes à produção dos bens ou serviços contratados. Não se trata de valores em dinheiro, se assim fosse tais informações deveriam constar dos grupos passivo circulante ou exigível a longo prazo.

Registramos, ainda, que o grupo resultado de exercício futuro foi inserido no balanço das empresas porque anteriormente ao Decreto-Lei 1.598/77 o contribuinte apurava o lucro ou o prejuízo da contratação de produção de bens e serviços quando o mesmo era entregue ao contratante, uma vez que o direito e/ou a obrigação somente passarão a existir quando da consumação do contrato. Ou seja, ao concluir a construção do bem ou a execução do serviço e entregá-lo é que o contratado apurava o seu resultado econômico. Dessa forma, a receita e o custo correspondentes à produção desses bens ou serviços são lançados no grupo de resultado de exercícios futuros.

A partir da vigência do Decreto-Lei 1.598/77, os resultados obtidos na produção desses bens ou serviços passaram a

ter tratamento diferenciado. Os bens ou serviços com prazos de execução superiores a 12 (doze) meses passaram a ter sua tributação – e conseqüentemente a apuração de seu lucro ou prejuízo – realizada em função da metragem física efetivamente executada. Quando o prazo de execução for inferior a doze meses, o resultado (lucro ou prejuízo), para os fins de tributação, continuará sendo lançado quando da entrega do referido bem ou serviço.

A lei fez questão de abrir um grupo próprio correspondente aos resultados de exercícios futuros para que a sociedade e os profissionais pudessem tomar conhecimento das receitas, despesas e custos de bens e serviços que estão sendo executados e cujo lucro ou prejuízo afetarão a organização no futuro.

Assim, neste grupo serão registradas todas as origens recebidas de terceiros para a produção de bens e serviços, deduzidos os custos e despesas para a produção e execução dos mesmos.

É importante registrar que somente serão incluídos neste grupo valores recebidos e seus respectivos custos ou despesas quando a empresa tiver efetivamente que devolver ao contratante o bem ou serviço. Havendo, no caso, por exemplo, de inadimplência de alguma cláusula contratual, a possibilidade da devolução ser realizada ao contratante em dinheiro, o mesmo não será lançado neste grupo, mas no passivo circulante ou exigível a longo prazo como antecipação de valores.

Dessa forma, não podemos concordar que tais informações devam constar do ativo ou do passivo circulante, e muito menos com a afirmativa de que tal grupo se compõe de receitas já recebidas pela empresa, sobre as quais não recairia nenhuma obrigação de entrega de bens ou serviços. ■

\* Salário Dagostim – Professor do Centro Universitário La Salle. Consultor de empresas, titular da Dagostim Auditoria e Consultoria S/C Ltda., estabelecida em Porto Alegre (RS). Presidente da Confederação Nacional dos Contadores, fundador e ex-presidente do Sindicato dos Contadores do Estado do Rio Grande do Sul.

#### REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BRASIL. Decreto-Lei 2.627, de 26 de setembro de 1940.  
BRASIL. Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976.  
CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Princípios fundamentais de contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade*. Brasília: CRC, 2000.  
CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. *Demonstrações contábeis: estruturação e normas*. Porto Alegre: CRC/RS, 2000.  
SÁ, Antônio Lopes de; SÁ, Ana M. Lopes de. *Diagrama de contabilidade*. São Paulo: Atlas, 8ª ed., 1990.