

# VENDA DE UM BEM DO ATIVO IMOBILIZADO É UMA RECEITA?

José Luiz Ferreira de Assis  
Professor do CIC/FACE/UFMG

*Há divergência quanto  
à classificação contábil do produto  
da venda de um bem do imobilizado.*

*É uma receita?*

*Ou, um ganho de capital?*

*O artigo investiga o pensamento dos doutos.*

*O autor se define.*

*Será debatida,*

*uma situação apresentada  
em sala de aula.*

## O FATO

Apresentou-se em sala de aula o fato da venda de um equipamento usado, do Ativo Imobilizado de uma entidade, com os seguintes dados extraídos de seu Razão Analítico e da nota de venda:

Valor contábil do equipamento	20
Depreciação acumulada	12
Valor apurado na alienação do bem	4

Propôs-se o registro contábil do evento, em espelho sucinto de lançamento, como a seguir:

Contas	D	C
Caixa	4	
Depreciação Acumulada	12	
Perda na Alienação de Bens	4	
Equipamentos		20

Isto posto, surgiram questionamentos acerca desse critério de registro, propondo os alunos o lançamento:

Contas	D	C
Caixa	4	
Receita de Venda de Bens		4
Depreciação Acumulada	12	
Custo de Bens Alienados	8	
Equipamentos		20

Então, duas formas distintas de se classificar os fatos contábeis ocorrentes na alienação do equipamento foram apresentadas. Mister se faz, em se as analisando, apontarem-se suas virtudes e defeitos, para, finalmente, adotar-se aquela de melhor qualidade técnica e rigor doutrinário.

Quatro conceitos fundamentais se debatem dentro da análise do fato apresentado: **Custo, Despesa, Receita e Ganhos ou Perdas de Capital**. Ouçamos o que ensinam os mestres a respeito..

## 2 A PALAVRA DOS MESTRES

Para Lopes de Sá (1986):

*“Custo é o investimento para que se consiga um bem de uso ou de venda” (p. 101).*

*“Despesa é investimento de capital em elemento que, direta ou indiretamente, irá produzir uma utilidade à empresa ou à entidade e que expressa um valor de consumo no ato de sua verificação, ou seja, um elemento que não voltará a prestar outro ato semelhante” (p. 133).*

*“Receita é a recuperação dos investimentos; renda produzida por um bem patrimonial; valor que representa a parte positiva no sistema de resultados; entrada de valores que corresponde a uma produção ou reprodução de um valor patrimonial; resultado de uma operação pro-*

*dutiva; provento ou remuneração por serviços” (p. 377).*

Já Bernard & Colli (1998) conceituam:

*“Despesa são gastos efetivos ou virtuais que afetam a operação ou a estrutura financeira de uma empresa... Do ponto de vista da Contabilidade empresarial, a despesa representa o consumo de bem ou serviços que, direta ou indiretamente, deverá produzir uma receita. Diminuindo o Ativo ou aumentando o Passivo, uma despesa é realizada com a finalidade de se obter uma receita, cujo valor seja superior à diminuição que provoca no Patrimônio Líquido” (p. 141-142).*

*“Custo é o montante, expresso geralmente em moeda, dos desembolsos necessários para aquisição ou para produção de um bem ou serviço” (p. 129).*

Martins (1996) conceitua

*“Despesa como sendo bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas” (p. 26).*

*“Custo são os gastos relativos a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços” (p. 25).*

Iudicibus (1997) esclarece que

*“Despesa, em sentido restrito, representa a utilização ou o consumo de bens e serviços no processo de produzir receitas” (p. 149).*

*“Receita é a expressão monetária, validada pelo mercado, do agregado de bens e serviços da entidade, em sentido amplo (em determinado período de tempo) e que provoca um acréscimo concomitante no ativo e no patrimônio líquido, considerado separadamente da diminuição do ativo (ou acréscimo do passivo) e do patrimônio líquido provocado pelo esforço em produzir tal receita. A receita está ligada à produção de bens e serviços em sentido amplo e a certo período de tempo, embora se reconheça que o esforço para*

*produzir receita provoca, direta ou indiretamente, despesas (diminuição do ativo e do patrimônio líquido), não subordina, no tempo, o reconhecimento da receita ao lançamento da despesa” (p. 149).*

Iudícibus & Marion (1999) adotam para a **Receita** os estudos do IASC, definindo-a como

*“O acréscimo de benefícios econômicos durante o período contábil na forma de entrada de ativos ou decréscimos de exigibilidades e que redundam num acréscimo do patrimônio líquido, outro que não o relacionado a ajustes de capital ...” (p. 171)*

Por fim, insistem no fato de que

*“a Receita é o resultado da aceitação por parte do mercado do esforço de produção da empresa, englobando a receita propriamente dita e os ganhos” (p. 172).*

Aqueles mestres ensinam que os ganhos representam fatos não recorrentes e podem surgir de vendas e baixas de ativos imobilizados. Para eles, receitas e ganhos são receitas, no conceito da expressão inglesa de **“income”**, que se desdobra em **“revenue”** (receita derivada das atividades normais de venda de produtos e mercadorias ou prestação de serviços) e em **“gains”** (ganhos de alienação de imobilizados, por exemplo) (p.172-173).

Iudícibus & Marion (1999, p. 133) conceituam a **Despesa** como *“sendo o sacrifício de ativos realizado em troca da obtenção de Receitas, cujo montante, espera-se, supere o das despesas”*.

Para eles, as **Perdas** se incluem no rol das despesas, mas podem ou não se verificarem no decurso das atividades normais da empresa, embora sejam imprevisíveis (p. 174).

Rey (1979, p. 65) admite que a *“a Despesa, numa visão patrimonial, corresponde às diminuições da situação líquida”* e, citando Schmallenbach (1961, p. 59),

*“No processo de formação de bens e de serviços, as despesas representam o valor dos bens e serviços consumidos ou perdi-*

*dos pela empresa de forma prevista ou imprevista”*.

Já Paturel (1987, p. 4) ensina, com base no Plano Contábil Geral francês, de 1982, que:

*“o custo é a soma de gastos empregados numa produção, ou num produto ou em um estágio da elaboração do produto”*.

Sandroni (1996, p. 441) ensina

*“Receita, em termos contábeis, é a soma de todos os valores recebidos em dado espaço de tempo. Numa empresa comercial, a receita é formada pelas vendas à vista, pela parte recebida referente a vendas a crédito e pelos eventuais recebimentos de aplicações financeiras”*.

O IASC (1992, p. 295), pela sua norma IAS n. 2, conceitua o **custo histórico** dos estoques como sendo:

*“o total dos custos de compra, de conversão e de outros custos incorridos para trazer os estoques até sua atual localização e condição”*;

*“o custo de compras compreende o preço de compra, inclusive direitos alfandegários e outros encargos sobre a compra, custos de transporte e manuseio e quaisquer outros custos diretamente atribuíveis à aquisição, menos descontos comerciais, abatimentos e subsídios”*;

*“custos de conversão são aqueles custos, além dos custos de compra, incorridos para colocar os estoques na sua atual localização e condição”*.

Kam (1990, p. 237) tem conceitos muito semelhantes, pois, para ele,

*“As receitas se referem aos eventos monetários de acréscimo aos valores do ativo, devido à produção física de bens ou venda de produtos ou serviços”*

e, transcrevendo o conceito n. 3 do FASB (1990, p. 277),

*“As **despesas** são saídas ou outras utilizações de ativos ou assunção de passivos (ou a combinação de ambos), durante o período de entrega ou produção de mercadorias, execução de serviços ou de levar a cabo outras atividades que constituem operações em andamento da entidade”.*

Hendriksen & Van Breda (1999, p. 223), apresentando uma visão geral acerca das Receitas, Ganhos, Despesas e Perdas, ensinam:

*“**Receitas** podem ser definidas, em termos gerais, como o produto gerado por uma empresa. Tipicamente, são medidas em termos de preços correntes de troca... Na prática, as receitas são reconhecidas no momento da venda”.*

Os **ganhos** distinguem-se das receitas e das despesas por serem periféricos às atividades básicas da empresa”.

*“As **despesas** são os custos assumidos para gerar essas receitas. Devem ser reconhecidas no mesmo momento em que as receitas que geram”.*

*“As **perdas** são periféricas às atividades básicas da empresa”*

Backer & Jacobsen (1974, p. 4) interpretam custos, despesas e perdas distintamente, dizendo

*“Os custos representam aquela porção do preço de aquisição de produtos, bens ou serviços que foi diferida, ou seja, que ainda não foi utilizada para a realização de renda. Os ativos fixos e os estoques são exemplos de tais custos diferidos.*

*As **despesas** são custos que foram aplicados contra a renda de um determinado período. Os salários do pessoal de escritório são despesas do período em que são incorridos.*

*As **perdas** são reduções do valor patrimonial de uma empresa, excluídas as decorrentes de retiradas dos proprietários, para as quais não foi recebido nenhum valor compensatório. A destruição*

*de uma fábrica por um furacão ou por um incêndio é uma exemplo de perda”.*

Cardoso Neto (1982, p. 3-4), praticamente transcreve Backer e Jacobsen, quando conceitua

*“**Custos** representam aquela porção do preço de aquisição de produtos, bens e serviços, que foi diferida, ou seja, que ainda não foi utilizada para a realização de rendas. Ex.: apropriação de mão-de-obra direta”.*

*“**Despesas** são gastos que foram aplicados contra a renda de um determinado período. Ex.: gasto com aluguel do escritório de vendas”.*

*“**Perdas** são reduções do valor patrimonial para as quais não foi recebido nenhum valor compensatório. Ex.: perda por incêndio”.*

A noção de Backer & Jacobsen (1974) acerca de custo diferido para os ativos fixos e estoques é um enfoque bastante técnico e merece ser memorizado. Os ativos empregados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços sofrem sucessivo e contínuo consumo em sua vida útil.

Este fato se representa, na Contabilidade, pela depreciação, por exemplo, que compõe o custo dos produtos ou dos serviços. Os estoques, empregados no processo produtivo, na prestação de serviços ou na comercialização de bens, no decurso do tempo se transformarão, na verdade, em custo de produtos acabados, em custo de serviços, em custo de mercadorias vendidas e em custo de materiais consumidos na gestão da empresa.

Há, pois, um diferimento de custos para com estes itens patrimoniais.

### 3 ASPECTOS FISCAIS E TRIBUTÁRIOS

No aspecto fiscal brasileiro, a nossa legislação tributária costuma elaborar conceitos de fatos contábeis, para fins da regulamentação da base de cálculo dos impostos, taxas e contribuições.

Assim, os artigos 11 a 19 do decreto-lei n. 1.598, de 26-12-1977, que alterou a legislação do

Imposto de Renda, adaptando-a à Lei 6.404/76, das sociedades por ações, definiram:

*“Art. 12 – A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda dos bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados”.*

*“§ 1º – A receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre venda”.*

*“Art. 13 – O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação”.*

*“§ 1º – O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente:*

- a) O custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto neste artigo;*
- b) O custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;*
- c) Os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;*
- d) Os encargos de amortização diretamente relacionamentos com a produção;*
- e) Os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção”.*

Esse decreto-lei, em seu artigo 31, conceitua o que sejam **ganhos e perdas de capital**.

*“Serão classificados como ganhos ou perdas de capital... os resultados na alienação, inclusive por desapropriação, na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente”.*

O § 1º deste artigo define que o ganho ou a perda de capital terá por base o valor contábil do bem, conforme registrado na escrituração do contribuinte, diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

O decreto n. 3.000/99 – Regulamento do Imposto de Renda conceitua:

*“A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações por conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia” (art. 279).*

*“Na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou prestador dos serviços seja mero depositário” (§ único do art. 279).*

*“São operacionais as despesas não computadas nos custos necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora” (art. 299).*

Legislação recente sobre as contribuições para o PIS/PASEP e COFINS (Lei n. 9.718/98) define que a sua base de cálculo é a Receita bruta auferida pela pessoa jurídica, entendida como sendo:

*“a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica; sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas” (§ 1º do artigo 3º da aludida lei).*

É interessante salientar que, dentre as exclusões da receita bruta definida pela Lei n. 9.718/98, encontra-se a prevista no inciso IV do § 1º do seu art. 3º, ou seja a *“receita decorrente da venda de bens do Ativo Permanente”*.

#### 4 ANÁLISE DOS CONCEITOS EXPOSTOS PELOS MESTRES

Os conceitos emitidos anteriormente estão vinculados à linha doutrinária ou tributária de seus autores.

Assim, quem entende como receita todo o ingresso de recursos derivados da atividade empresarial, a alienação de um bem é uma receita. É um enfoque financeiro, parecido com a definição orçamentária e de contabilidade pública, que classifica como receita o montante dos empréstimos obtidos.

Entretanto, outros compreendem a receita vinculada a custos ou despesas para a sua geração, considerando as atividades de produção de bens ou de serviços. É um enfoque econômico, ligado às atividades operacionais da entidade. Esta, também, é a opinião do fisco.

## 5 CONCLUSÃO

A venda de bens do Ativo Imobilizado, está vinculada à política de modernização da empresa, eliminando equipamentos obsoletos ou avariados, visando à eficácia na qualidade dos produtos comercializados ou serviços prestados, influenciando positivamente nos resultados do período.

Por outro lado, também a alienação de bens do ativo imobilizado pode decorrer de um processo de desmobilização, visando à obtenção de recursos financeiros para financiamento do capital de giro da entidade. É uma forma de obter fundos, ligada, muitas vezes, ao desfazimento de bens ociosos, obsoletos ou de manutenção onerosa

Da mesma forma, quando investimentos permanentes são vendidos, como participações acionárias em outras empresas, está a entidade procurando alienar essa porção de seu patrimônio, para não comprometer a sua melhor liquidez e maior rentabilidade.

A venda de tais bens, sobre ser uma transferência de recursos (saída de um item do ativo imobilizado, com entrada de recursos representados por caixa, crédito bancário ou contas a receber de terceiros, podendo ou não refletir no patrimônio líquido da entidade) é, sem dúvida, mais caracteristicamente, uma substituição patrimonial.

Evidente que estes bens tiveram um custo, montado consoante a Norma Internacional de Contabilidade n. 2, que é o valor histórico, ajustado monetariamente ou não, registrado nos livros da entidade. A depreciação acumulada correspon-

de à sua realização econômica. Quando da alienação ou baixa do bem, comporá, por certo, o resultado econômico da variação patrimonial ocorrida.

O fisco, ao se referir à alienação ou venda de bens, fala em ganhos ou perda de capital na operação, conceituando diferentemente do lucro ou prejuízo nas atividades de venda de produtos ou de prestação de serviço.

A Receita, conforme se depreende da melhor doutrina anteriormente exposta, vinculase à atividade fim da empresa e se forma através do emprego de ativos ou de compromissos passivos assumidos para a sua obtenção, provocando reflexos na situação líquida patrimonial.

Dentro desse conceito, a venda de bens e direitos do Ativo Imobilizado não se configura, perfeitamente, como uma Receita, porquanto não se trata de uma operação normal das atividades empresariais, mas uma transação esporádica e de transferência de recursos aplicados em seu Ativo.

Nas operações com venda de produtos e da prestação de serviços, para cuja formação incorrem custos e despesas específicos, seu resultado gera um lucro ou um prejuízo no patrimônio líquido da entidade. A venda de bens e direitos do Ativo Imobilizado gera uma perda ou um ganho de capital perante a situação líquida da entidade, com ou sem entrada de recursos financeiros.

Esta pode ser a filosofia contábil, mais ligada à economia e ao patrimônio social. Traduzir-se, simplesmente, a operação como uma Receita, é adotar-se a visão financeira de um fluxo de caixa.

Por outro lado, o custo dos bens ou direitos do Ativo Imobilizado representam uma integração no patrimônio empresarial, tendo uma contrapartida no disponível ou em passivos, como, por exemplo:

Quando o bem ou o direito é alienado, é dada baixa do total do seu custo histórico, atualizado ou não, com a reversão da depreciação acumulada, reconhecendo-se o valor monetário apurado como uma entrada de recursos e a diferença, em havendo, como um ganho ou uma perda de capital.

Tal procedimento é adequado, porquanto o investimento em bens ou direitos do Ativo Imobilizado nada mais é que aplicações de capital em itens de produção.

Em socorro a essa opinião, veja-se o disposto na Lei Complementar n. 87/96, que criou, dentre outras disposições, a figura do aproveitamento do ICMS das compras de bens do imobilizado como crédito fiscal. O fisco entende, assim, que o imobilizado não se destina à mercantilização, e portanto, a produzir receita quando de sua alienação. É uma aplicação em bens do capital de trabalho ou de produção. Este, sim, é que vai participar do processo de geração de receitas.

A proposição dos alunos, portanto, não possui guarida uniforme e unânime entre os autores citados anteriormente, tão pouco dentro dos fundamentos fiscais e tributários vigentes.

Seu ponto de vista se volta mais para os aspectos financeiros da alienação, considerando como "receita" o produto da realização financeira da operação.

Sua posição se torna desconfortável, quando é considerado como custo a diferença entre o valor original de aquisição e o valor da reversão da depreciação acumulada.

Essa diferença é o valor líquido econômico atual do bem, não o seu custo. A reversão da depreciação acumulada é uma recuperação de custos passados e integra o resultado econômico, financeiro ou não, do evento acontecido.

Quando existe simplesmente uma baixa, sem realização financeira, torna-se mais evidente a ocorrência de um ganho ou uma perda de capital, que é um "income" e não uma "revenue".

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BACKER, M., JACOBSEN, L. E. *Contabilidade de custos: um enfoque para administração de empresas*. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1974.
- BERNARD, Y., COLLI, J. *Dicionário internacional de economia e finanças*. São Paulo: Forense, 1998.
- BRASIL. Decreto lei n. 1598 - 26 dez. 1977. Regulamento do Imposto de Renda. *Diário Oficial da União*. Brasília, 27 dez. 1977.
- BRASIL. Decreto lei n. 3000 - 1999. Regulamento do Imposto de Renda. *Diário Oficial da União*. Brasília, 29 mar. 1999.
- CARDOSO NETO, F. *Contabilidade de custos: sistemas, técnicas de apropriação e gestão*. São Paulo: Saraiva, 1982. v. 1.
- FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB): *Exposure Draft "Business Combinations and Intangible Assets"*. Stamford: FASB, sep. 1999.
- HENDRIKSEN, E. S., VAN BREDA, M. F. *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas 1999.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (IASC): *International Accounting Standard*, n. 2 (revised). "Business combinations". London: IASC, nov. 1992.
- IUDÍCIBUS, S. *Teoria da contabilidade*. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- , MARION, J. C. *Introdução à teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1999.
- KAM, V. *Accounting theory*. 2.ed. New York: John Wiley & Sons, 1990.
- LOPES DE SÁ, A., LOPES DE SÁ, A. M. *Dicionário de contabilidade*. 7.ed. São Paulo: Atlas, 1986.
- MARTINS, E. *Contabilidade de custos*. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- PATUREL, R. *La comptabilité analytique. Système d'information pour le diagnostic et la prise de décisions*. Paris: Eyrolles Management, 1987.
- REY, F. *Développements récents de la comptabilité*. Paris: CNRS-Entreprise Moderne, 1979.
- SANDRONI, P. *Dicionário de administração e finanças*. São Paulo: Best Seller, 1996.
- SCHMALLENBACH, E. *Le bilan dynamique*. Paris: Dunod, 1961.