

---

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ  
FEAACS – FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUARIAIS,  
CONTABILIDADE E SECRETARIADO  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**CONTABILIDADE GERAL:  
UMA CONTRIBUIÇÃO NO ESTUDO DE OPERAÇÕES COM MERCADORIAS**

**EDMAR PEREIRA DE QUEIROZ NETO**



**FORTALEZA, DEZEMBRO - 1999**

---

---

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ  
FEAACS – FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUARIAIS,  
CONTABILIDADE E SECRETARIADO  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**FEAACS**

**CONTABILIDADE GERAL:  
UMA CONTRIBUIÇÃO NO ESTUDO DE OPERAÇÕES COM MERCADORIAS**

**EDMAR PEREIRA DE QUEIROZ NETO**

**Prof. Orientador: José Alberto Soares**

**FEAACS**

Monografia submetida à comissão julgadora do curso de Ciências Contábeis, como exigência parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, pela Universidade Federal do Ceará – UFC

**FORTALEZA, DEZEMBRO - 1999**

---

Esta monografia foi submetida como parte dos requisitos necessários à obtenção da graduação em Ciências Contábeis, outorgado pela Universidade Federal do Ceará, e encontra-se a disposição dos interessados na Biblioteca da referida Universidade.

**Média**

~~Edmar Pereira De Queiroz Neto~~  
**Edmar Pereira De Queiroz Neto**

~~Prof. José Alberto Soares~~  
**Prof. José Alberto Soares**  
~~Prof. Orientador~~  
**Prof. Orientador**

~~Profª Célia Maria Braga Carneiro~~  
**Profª Célia Maria Braga Carneiro**

~~Prof. Osório Cavalcante Araújo~~  
**Prof. Osório Cavalcante Araújo**

Monografia aprovada em 22 de dezembro 1999

# SUMÁRIO

<i>AGRADECIMENTOS</i>	<i>III</i>
<i>SUMÁRIO</i>	<i>IV</i>
<i>RESUMO</i>	<i>V</i>
<i>INTRODUÇÃO</i>	<i>1</i>
<i>CAPÍTULO I</i>	<i>2</i>
<i>1. ESTRUTURA CONCEITUAL BÁSICA DA CONTABILIDADE</i>	<i>2</i>
<i>1.1. CONTABILIDADE – CONCEITO</i>	<i>2</i>
<i>1.2. OBJETIVOS DA CONTABILIDADE</i>	<i>4</i>
<i>1.3. PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE</i>	<i>5</i>
<i>1.4. CONVENÇÕES CONTÁBEIS</i>	<i>15</i>
<i>1.5. PARÂMETRO: DELIBERAÇÃO 29/86 x RESOLUÇÃO 750/93</i>	<i>17</i>
<i>1.6. TÉCNICAS CONTÁBEIS</i>	<i>18</i>
<i>1.7. APLICAÇÃO PRÁTICA CONCEITUAL DOS CONHECIMENTOS TEÓRICOS</i>	<i>24</i>
<i>CAPÍTULO II</i>	<i>26</i>
<i>2. PATRIMÔNIO</i>	<i>26</i>
<i>2.1. CONCEITO</i>	<i>26</i>
<i>2.2. COMPOSIÇÃO DO PATRIMÔNIO</i>	<i>29</i>
<i>2.3. ESTADOS PATRIMONIAIS E SUAS REPRESENTAÇÕES GRÁFICAS</i>	<i>32</i>
<i>2.4. DIFERENCIAÇÃO: CAPITAL x PATRIMÔNIO</i>	<i>34</i>
<i>2.5. FATOS CONTÁBEIS E RESPECTIVAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS</i>	<i>36</i>
<i>2.6. FATOS CONTINGENCIAIS (INSUBSISTÊNCIA E SUPERVENIÊNCIA)</i>	<i>38</i>
<i>2.7. LEI, DOCTRINA ou JURISPRUDÊNCIA ? ( APLICAÇÃO PRÁTICA )</i>	<i>40</i>
<i>2.8. APLICAÇÃO PRÁTICA CONCEITUAL DOS CONHECIMENTOS TEÓRICOS</i>	<i>42</i>
<i>CAPÍTULO III</i>	<i>45</i>
<i>3. CONTAS</i>	<i>45</i>
<i>3.1. CONCEITO – DÉBITO, CRÉDITO E SALDO</i>	<i>45</i>
<i>3.2. TEORIAS DAS CONTAS</i>	<i>45</i>
<i>3.3. PLANO DE CONTAS</i>	<i>47</i>

**BSFEAG**

<b>CAPÍTULO IV</b>	<b>49</b>
<b>4. ESCRITURAÇÃO</b>	<b>49</b>
4.1. CONCEITO E MÉTODO	49
4.2. LANÇAMENTO CONTÁBIL: ROTINA E FÓRMULAS	49
4.3. LIVROS DE ESCRITURAÇÃO	51
<b>CAPÍTULO V</b>	<b>54</b>
<b>5. OPERAÇÕES COM MERCADORIAS</b>	<b>54</b>
5.1 MÉTODOS DE APURAÇÃO DE ESTOQUES	55
5.1.1 INVENTÁRIO PERIÓDICO	55
5.1.2 INVENTÁRIO PERMANENTE	55
5.1.3 MERCADORIAS – CONTA MISTA	56
5.2 OPERAÇÕES DE COMPRAS	58
5.2.1 IMPOSTOS PRINCIPAIS (I.P.I e I.C.M.S)	58
5.2.2 FRETES & SEGUROS	61
5.2.3 DEVOLUÇÕES	63
5.2.4 ABATIMENTOS	64
5.2.5 DESCONTOS COMERCIAIS OU INCONDICIONAIS	66
5.2.6 DESCONTOS FINANCEIROS OU CONDICIONAIS	67
5.3 OPERAÇÕES COM VENDAS	68
5.3.1 IMPOSTOS PRINCIPAIS (I.P.I. e I.C.M.S)	68
5.3.2 CONTRIBUIÇÕES (PIS e COFINS)	70
5.3.3 DEVOLUÇÕES	72
5.3.4 ABATIMENTOS	76
5.3.5 DESCONTOS COMERCIAIS OU INCONDICIONAIS	77
5.3.6 DESCONTOS FINANCEIROS OU CONDICIONAIS	79
5.4 INVENTÁRIO PERMANENTE: FICHA DE ESTOQUE x LANÇAMENTOS DO DIÁRIO	81
5.5 I.C.M.S SOBRE O IMOBILIZADO - LEI COMPLEMENTAR 87/96	82
5.6 APLICAÇÃO PRÁTICA CONCEITUAL DOS CONHECIMENTOS TEÓRICOS	83
<b>CONCLUSÃO</b>	<b>89</b>
<b>BIBLIOGRAFIA</b>	<b>90</b>

## RESUMO

A estrutura conceitual básica da contabilidade traduz-se na composição da ciência contábil em termos de conceitos fundamentais (princípios). Estando incluso nesta estrutura os objetivos precípuos da contabilidade, os princípios fundamentais e as convenções contábeis. Esta estrutura conceitual básica provém de um pronunciamento do Instituto Brasileiro de Contabilidade (IBRACON) e referendado pela Deliberação 29/86 da Comissão de Valores Mobiliários (C.V.M). Existem quatro técnicas contábeis, são elas: escrituração, análise de balanço, demonstrações contábeis e auditoria. O patrimônio é a primeira condição para a existência jurídica de uma entidade. Sem ele a sociedade não existe, pelo menos do ponto de vista legal. Ora, o patrimônio é o objeto sobre o qual a administração de uma entidade desempenha suas funções de gerar recursos, contrair direitos e obrigações, independentemente de sua finalidade lucrativa ou não. Portanto, o patrimônio é condição "*sine qua non*" na constituição de uma entidade. Conta é uma denominação técnica que qualifica elementos patrimoniais (bens, direitos, obrigações, receitas, despesas, custos, etc.) empregada para registro de débitos e créditos de mesma natureza ou espécie. A conta existe para a individualização necessária dos diversos elementos patrimoniais quando da sua representação gráfica. Esta representação denomina-se *razonete*, que é uma simplificação do livro Razão. Escrituração é a técnica contábil que registra de forma clara, metódica, em livros adequados, todas as operações realizadas pela empresa. Consiste no registro de todos os fatos contábeis ocorridos em seu patrimônio. Os concursos públicos estão gradativamente sendo mais seletivos e exigentes em suas questões, no que tange a recentes alterações ocorridas na área contábil. As operações com mercadorias é um dos assuntos mais importantes a ser estudado na contabilidade geral, pois é o fato contábil operacional mais comum às empresas, envolvendo também conhecimentos acerca da legislação tributária. Por esta razão, dedicou-se um capítulo extenso minucioso acerca deste assunto. Um dos aspectos primordiais notados para o correto estudo é a escolha da correta bibliografia a ser pesquisada, esta deverá corresponder à doutrina dominante da ciência contábil. Por isso, salienta-se que esta monografia absteve-se de opiniões pessoais de autores acerca dos assuntos explorados, exceto daqueles que correspondiam à doutrina dominante.

## INTRODUÇÃO

Em diversas áreas do setor público, mais especificamente, em diversas profissões no serviço público, o conhecimento da ciência contábil é exigido na seleção de profissionais.

Nota-se, como uma tendência da atual situação econômica e trabalhista no Brasil, uma retração ou risco na iniciativa autônoma de negócios. Também há muita insegurança da maioria dos profissionais que atuam no setor privado no que tange a permanência no emprego. Em consequência, uma enorme gama de estudantes e profissionais estão cada vez mais interessados em ter acesso ao serviço público, com o pensamento de estabilidade no emprego, entre outras garantias que não lhe são extensíveis na iniciativa privada.

A Contabilidade Geral, como um ramo da ciência contábil amplo e comum entre as diferentes empresas, é sempre exigida na seleção de profissionais. Daí este estudo conter aplicações práticas sobre os conceitos apresentados.

A Contabilidade Geral engloba muitos assuntos, e poder-se-ia falar de todos eles, porém sem a objetividade a que se destina este trabalho. Para evitar tal equívoco, os assuntos constantes no estudo científico são aqueles mais exigidos na seleção de profissionais. Na aplicação prática dos conceitos, selecionou-se várias provas de concursos públicos, entre elas: Auditor Fiscal da Receita Federal, Analista de Finanças e Controle, Analista de Comercio Exterior, Técnico da Receita Federal, Técnico de Finanças e Controle.

## CAPÍTULO I

### ESTRUTURA CONCEITUAL BÁSICA DA CONTABILIDADE

A estrutura conceitual básica da contabilidade traduz-se na composição da ciência contábil em termos de conceitos fundamentais (princípios). Estando incluso nesta estrutura os objetivos precípuos da contabilidade, os princípios fundamentais e as convenções contábeis.

Esta estrutura conceitual básica provém de um pronunciamento do Instituto Brasileiro de Contabilidade (IBRACON) e referendado pela Deliberação 29/86 da Comissão de Valores Mobiliários (C.V.M).

Muitos questionamentos referem-se apenas à Resolução 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade (C.F.C). Contudo, esta Resolução só regulamenta os 7 (sete) princípios fundamentais de contabilidade, não abrangendo outros conceitos fundamentais (objetivos da contabilidade, convenções contábeis). Por isso, em termos de contabilidade geral, ao se retratar a estrutura básica conceitual da contabilidade, inclui simultaneamente a Resolução retromencionada e a Deliberação 29/86, abrindo com isto um leque de novos assuntos, pois esta Deliberação contém não só os princípios de contabilidade, mas também as convenções contábeis, os objetivos da contabilidade, entre outros.



#### 1.1. CONTABILIDADE – CONCEITO

Necessita-se conceituar contabilidade nos seus aspectos mais abrangentes, evitando-se suprimir considerações importantes, sendo contudo objetivo nesta conceituação. Portanto, após congregiar variadas definições de diversos doutrinadores pesquisados, pode-se conceituar contabilidade como sendo: A ciência que estuda, controla e interpreta o seu objeto, ou seja, o patrimônio, juntamente às mutações nele ocorridas, através de registros, demonstrações expositivas e técnicas contábeis, com o intuito de produzir informações úteis



que irão proporcionar a seus usuários, precipuamente à sua administração, tomada de decisões e planejamento para a consecução de seus fins.

Durante muito tempo a contabilidade foi considerada mais como uma técnica de registro e controle do que propriamente uma ciência com sua finalidade traçada de oferecer informações sobre a composição do patrimônio, suas variações e o resultado econômico das entidades aos seus usuários, principalmente, à direção para a tomada de decisões. Observe-se o conceito oficial de contabilidade no 1º Congresso de contabilistas, realizado em 1924, que definiu contabilidade como sendo: “A metodologia especial concebida para captar, registrar, reunir e interpretar os fenômenos que afetam as situações patrimoniais, financeiras e econômicas de qualquer entidade” (Leonardo de Almeida Vilhena. **Contabilidade para Concursos Públicos**, 1995, pg.14, ed. Atlas).



As demais classificações de contabilidade como, conjunto de procedimentos, técnica, sistema, arte, referem-se à sua aplicação prática, na solução de questões concretas.

A contabilidade é ciência porque possui objeto determinado (**Patrimônio**) e métodos de investigação próprios que visam controlar, avaliar, mensurar a riqueza patrimonial e suas mutações.

*“A atividade contábil como um conjunto de atitudes e atividades racionais que objetiva o sistemático conhecimento econômico e financeiro de uma entidade, não pode ser reduzida a uma técnica realizatória de uma atividade”* (Caderno de estudos, São Paulo, FIPECAFI, vol.10, nº17, pg. 9 – 22 Jan/Abr/1998).

## 1.2. OBJETIVOS DA CONTABILIDADE

A delimitação dos “objetivos da Contabilidade” no terreno científico dá-se a partir do seu objeto, que é o Patrimônio, por estarem concentrados na correta representação deste e nas causas das suas mutações.

Segundo a Resolução 774/94 o objetivo científico da Contabilidade manifesta-se na correta apresentação do Patrimônio e na apreensão e análise das causas das suas mutações.

Baseando-se nestas premissas, os objetivos da contabilidade concentram-se em 2 (duas) linhas-mestras sempre questionadas em concursos, são elas:

**CONTROLE** – A contabilidade objetiva controlar os fenômenos ocorridos relativos ao patrimônio da entidade, através de registros, demonstrações expositivas e interpretação dos fatos nele ocorridos.

**PLANEJAMENTO** – A contabilidade objetiva como corolário do controle, fornecer informações sobre os aspectos econômico-financeiros necessários e relevantes à tomada de decisões sobre sua composição e variações, não só à administração, mas a todos os usuários com interesses na entidade.

A geração de informações é utilizada pelos diversos usuários em decisões que buscam a realização de interesses e objetivos próprios. Para a direção da empresa estas informações acarretarão decisões para o interesse da entidade.

Para o sucesso desses objetivos, deve ser considerada a importância da ênfase à evidenciação de todas as informações relevantes, evitando que a supressão de algum fato conduza a entidade e os demais usuários a tomarem decisões equivocadas.

É muito importante conhecer a opinião pessoal de alguns doutrinadores acerca dos objetivos da contabilidade. Portanto, abaixo menciona-se os objetivos da contabilidade segundo entendimento de dois doutrinadores consagrados:

*“ A contabilidade tem como objetivos registrar, classificar, demonstrar, auditar e analisar todos os fenômenos que ocorrem no patrimônio das entidades, objetivando fornecer informações, interpretações e orientação sobre a composição e variações desse patrimônio para a tomada de decisões de seus usuários”.* (Hilário Franco. Contabilidade Geral, 1997, pg.20, ed. Atlas).

*“O objetivo principal da contabilidade é fornecer informação econômica relevante para que cada usuário possa tomar as decisões e realizar seus julgamentos com segurança”.*(Sérgio de Iudícibus. Teoria da Contabilidade, 1997, pg.28, ed. Atlas).

### 1.3. PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE

Os princípios fundamentais constituem as vigas-mestras da ciência contábil, e são as premissas básicas a serem seguidas pelas entidades para atingir seus objetivos de forma correta.

A doutrina comumente diverge sobre a quantidade de princípios fundamentais, e em matéria qualitativa muito se lê sobre a divisão dos pilares da contabilidade em princípios, postulados e convenções. A doutrina dominante, ora omite uma destas três nomenclaturas, ora as confunde, fazendo uma miscelânea destes conceitos fundamentais. Hilário Franco (Contabilidade Geral, 1997, ed. Atlas) não faz distinção entre postulados e princípios, embora saiba que são conceitos diferentes, porém não julga essencial esta diferenciação para aplicação prática da contabilidade. Já Sérgio de Iudícibus (Teoria da Contabilidade, 1997, ed. Atlas) não só diferencia, como desatina capítulos diferentes para os postulados (entidade e continuidade) e os demais princípios. Em relação a normas de institutos competentes para o assunto, o Conselho Federal de Contabilidade publicou a Resolução 750/93 estabelecendo 7 (sete) princípios fundamentais de contabilidade. Ademais, o estudo da Resolução 774/94 (apêndice da Resolução 750/93) constitui-se condição indispensável para a correta interpretação dos princípios, como a própria define em sua introdução: *“o apêndice aos princípios fundamentais de contabilidade, contendo comentário sobre o conteúdo dos enunciados, é uma forma adequada de melhor compreensão sobre tão importante assunto”* (Resolução 774/94, Conselho Federal de Contabilidade).

Cabe a esta pesquisa definir os princípios seguindo pareceres legais e tecendo peculiaridades importantes acerca destes.

### 1.3.1. PRINCÍPIO DA ENTIDADE

*“Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos”.* (Resolução 750/93, C.F.C).

**AUTONOMIA PATRIMONIAL** - O patrimônio do particular (sócio, quotista, proprietário) não se confundirá com o patrimônio da entidade. O patrimônio é condição primeira da existência jurídica de uma entidade. Conclui-se que o patrimônio da empresa ou instituição, para todos os efeitos contábeis, tem vida autônoma das pessoas que o constituem ou que venham a ingressar.

**SOMA OU AGREGAÇÃO DE PATRIMÔNIOS** – A soma ou agregação contábil do patrimônio de diversas entidades, cujas demonstrações contábeis são consolidadas, não resulta em nova entidade, mas em uma unidade econômico-contábil. Portanto, as somas e agregações de patrimônios de diferentes entidades não resultam em nova entidade, especialmente por abranger as demonstrações contábeis consolidadas de entidades pertencentes a um mesmo grupo econômico, isto é, de um conjunto de entidades sob controle único. A entidade terá portanto existência identificada e efetiva, distinta e independente.

Em relação aos concursos sempre se deve estar atento na possibilidade de considerar a Entidade como um princípio ou postulado, pois qualquer dessas classificações serão corretas. Mas, muitas vezes, capciosamente a questão baseia-se na lei, contendo a seguinte expressão no início do enunciado: “Segundo a Resolução 750/93”, neste caso então a Entidade só poderia ser considerada como princípio.

**EXEMPLO PRÁTICO** – Quando uma firma individual paga uma despesa à vista, é o caixa da empresa que está desembolsando dinheiro e não o dono da empresa, embora materialmente, as coisas se confundam. Ou no caso de o sócio da empresa retirar determinada importância do caixa da entidade, a contabilidade deverá registrar a retirada como crédito da empresa perante os sócios.

### 1.3.2. PRINCÍPIO DA CONTINUIDADE

*“Art. 5º - A CONTINUIDADE ou não da Entidade, bem como sua vida definida ou provável, devem ser consideradas quando da classificação e avaliação das mutações patrimoniais, quantitativas e qualitativas”. (Resolução 750/93, C.F.C).*

A vida da empresa ou instituição é continuada, por consequência, como as demonstrações contábeis são estáticas por relatarem a situação patrimonial em determinado momento, não podem ser desvinculadas dos períodos anteriores e subsequentes. O aspecto vital no entendimento deste princípio é considerar-se que as demonstrações contábeis somente refletem adequadamente a situação econômico-financeira do patrimônio quando há “presunção de continuidade” na vida operacional da entidade, pois caso contrário os valores de ativos, passivos, despesas e receitas não corresponderiam à realidade econômica da empresa.

A observância do Princípio da Continuidade é indispensável para que o Princípio da Competência venha a ser aplicado.

O Princípio da Continuidade, à semelhança do da Prudência, está intimamente ligado com o da Competência, formando-se uma espécie de trilogia. A razão é simples: a continuidade, como já se viu, diz respeito diretamente ao valor econômico dos bens, ou seja, ao fato de um ativo manter-se nesta condição ou transformar-se, total ou parcialmente, em despesa. Mas a continuidade também alcança a representação quantitativa e qualitativa do patrimônio de outras maneiras, especialmente quando há previsão de encerramento das atividades da Entidade, com o vencimento antecipado ou o surgimento de exigibilidades. Nesta última circunstância, sua ligação será com o Princípio da Oportunidade.

Uma suposição relevante geralmente feita em relação à natureza da entidade contábil, é a de que quase todas as unidades econômicas são organizadas para atuar por um período indeterminado. Portanto, argumenta-se frequentemente que é lógico reconhecer que a entidade deveria ser vista como se permanecesse em operação indefinidamente, em condições normais.

Em relação aos concursos sempre se deve estar atento na possibilidade de considerar a Continuidade como um princípio ou postulado, pois qualquer dessas classificações serão corretas, assim como já citado antes acerca do Princípio da Entidade.

O conceito de continuidade envolve a dinâmica evolutiva da empresa. Ora, o funcionamento ilimitado de uma empresa necessita de períodos limitados para a aferição do comportamento da riqueza. O importante no caso das demonstrações contábeis, é que se

evidenciem posições de uma empresa que não se acha em definhamento ou a caminho da extinção sem que isto possa ser evidente.

A empresa em funcionamento, de tal forma é natural, que o princípio da continuidade nela se baseia, ou seja, supondo que tudo o que se demonstra é referente a tal estado, e só as exceções é que devem declarar-se, por isso as demonstrações nada precisam declinar se o estado é de funcionamento. Mas, se o Balanço, por exemplo, é o de liquidação, de fusão ou de incorporação, deve assim ser identificado.

O que caracteriza o funcionamento é o exercício da atividade produtiva, ou seja, a formação e a evolução do sistema de resultabilidade.

**EXEMPLO PRÁTICO** – Se não fosse a existência do Princípio da Continuidade, simplesmente não seria possível ter-se um ativo diferido ou uma boa parte das despesas antecipadas, ou, ainda, o Imobilizado registrado pelo custo de aquisição. Pois, na hipótese de descontinuidade, a única forma possível de avaliar os elementos do ativo de um patrimônio é com base nos seus possíveis valores a serem obtidos no caso de sua efetiva alienação ou liquidação.

Imagine-se o caso de uma empresa que manda fabricar um equipamento sob especificação, que custa R\$ 20.000,00. Se não se admitir a hipótese da continuidade, não será possível deixá-lo ativado por esse valor. Seria então necessário avaliar esse equipamento pelo seu valor de mercado.

ABFEAC

### 1.3.3. PRINCÍPIO DA OPORTUNIDADE

*“Art. 6º O Princípio da OPORTUNIDADE refere-se, simultaneamente, à 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”. (Resolução 750/93, C.F.C).*

As mudanças nos ativos, passivos e expressão monetária do Patrimônio Líquido devem ser contabilizadas logo que ocorrerem, e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

A tempestividade diz respeito ao momento em que as variações ocorrerem, enquanto que a integridade diz respeito à necessidade das variações serem reconhecidas na

sua totalidade (Ex.: depreciação). Portanto, pode-se considerar 2 (duas) características fundamentais neste princípio, são elas:

**TEMPESTIVIDADE** - A tempestividade obriga que as variações sejam registradas no momento em que ocorrerem, mesmo na hipótese de alguma incerteza. Sem o registro no momento da ocorrência, ficarão incompletos os registros sobre o patrimônio até aquele momento, e, em decorrência, insuficientes quaisquer demonstrações ou relatos, e falseadas as conclusões, diagnósticos e prognósticos.

**INTEGRIDADE** - A integridade diz respeito à necessidade das variações serem reconhecidas na sua totalidade, isto é, sem qualquer falta ou excesso. Concerne, pois, à completeza da apreensão, que não admite a exclusão de quaisquer variações monetariamente quantificáveis.

O Princípio da Oportunidade é a base indispensável à fidedignidade das informações sobre o patrimônio da entidade, relativa a um determinado período e com o emprego de quaisquer procedimentos técnicos.

O Princípio da Oportunidade tem sido confundido algumas vezes, com o da Competência, embora os dois apresentem conteúdos manifestamente diversos. Na oportunidade, o objetivo está na completeza da apreensão das variações, do seu oportuno reconhecimento, enquanto, na competência, o ponto está na qualificação das variações diante do Patrimônio Líquido, isto é, na decisão sobre se estas o alteram ou não. Em síntese, no primeiro caso, temos o conhecimento da variação, e, na competência, a determinação de sua natureza.

**EXEMPLO PRÁTICO** – O gasto pela transformação de materiais em produtos semi-elaborados ou destes em produtos elaborados, representa movimento interno que modifica a estrutura qualitativa do patrimônio, razão pela qual é registrado no momento em que ocorrer.

Outro exemplo, agora no que tange à integridade, seria o da prestação de um serviço por pessoa física à uma empresa. Para a comprovação da realização deste, a pessoa física deverá emitir um recibo, e neste deverá estar descrito a identificação desta pessoa através do número do registro de algum documento válido (identidade, cadastro de pessoa física), comprovando a integridade da transação.

### 1.3.4. PRINCÍPIO DO REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL

*Art. 7º “Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da Entidade”. (Resolução 750/93, C.F.C).b*

Pressupõe-se que o valor de troca, aquele decorrente da transação, configure o valor econômico dos ativos no momento da sua ocorrência. Naturalmente, se, com o passar do tempo, houver a modificação do valor em causa, seja por que razão for, os ajustes serão realizados, mas ao abrigo do Princípio da Competência. A rigorosa observância do princípio em comentário é do mais alto interesse da sociedade como um todo e, especificamente, do mercado de capitais, por resultar na unificação da metodologia de avaliação.

**EXPRESSÃO EM MOEDA NACIONAL** – Permite a homogeneização quantitativa do registro do patrimônio e das suas mutações, a fim de se obter a necessária comparabilidade e de possibilitar agrupamentos de valores. Ademais, este aspecto particular, no âmbito do Princípio do Registro Pelo Valor Original, visa a afirmar a prevalência da moeda do país e, conseqüentemente, o registro somente nela. O corolário é o de que quaisquer transações em moeda estrangeira devem ser transformadas em moeda nacional no momento do seu registro. O real é, então, a unidade padrão de mensuração da mesma forma que o metro, o litro.

**EXEMPLO PRÁTICO** – Determinada empresa solicita um empréstimo em dólares ao Banco X. No momento de sua contabilização deverá ser convertido à taxa de câmbio do dia da liberação, transformando a quantidade de dólares em reais.

Finalmente, cabe ressaltar que os valores originais devem ser ajustados, segundo a sua perda de valor econômico. Porém, mesmo tal ajuste não implica, em essência, modificação do valor original.



### 1.3.5. PRINCÍPIO DA ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA

*Art. 8º “Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis através do ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais” . (Resolução 750/93, C.F.C).*

Este princípio constitui-se seguimento lógico do Princípio do Registro pelo Valor Original uma vez que determina o ajuste formal dos valores fixados segundo este princípio, com vista a determinar a manutenção do valor original, sem entretanto implicar em qualquer modalidade de nova avaliação. Na atualização monetária deverá ser aplicado um único parâmetro de caráter geral ( indexadores ou moedas referenciais que reflitam a variação do índice geral de preços da economia brasileira ) e de forma uniforme por todas as Entidades a fim de não prejudicar a comparabilidade entre elas.

Este princípio não está produzindo efeitos no momento, mas a Resolução 750/93 não sofreu nenhuma alteração no sentido de suprimi-lo, ou seja, o Princípio da Atualização Monetária é vigente mas não tem aplicabilidade por determinação da Receita Federal. Obviamente, o Conselho Federal de Contabilidade não excluiu este princípio porque sua aplicabilidade ou não depende da conjuntura econômica do país. Atualmente a política é de estabilidade da moeda. Mas a qualquer momento, o processo dinâmico que é a economia, pode exigir o retorno das correções monetárias para acompanhar a perda do poder aquisitivo da moeda ou a mudança da política econômica, daí este princípio estará pronto para ser aplicado novamente.

A correção monetária foi extinta a partir de Janeiro de 1996, a Lei Nº 9249 revogou os dispositivos sobre a correção monetária do balanço em face da alta queda da taxa inflacionária. Mas muitos doutrinadores não concordam com esta decisão, e realmente há de se admitir que a inflação por mínima que seja, ela existe, e com o passar dos anos sua cumulatividade fará com que a apresentação das demonstrações estejam distorcidas da realidade.

### 1.3.6. PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

*Art. 9º “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”. (Resolução 750/93, C.F.C).*

Por este princípio, é irrelevante o fato de recebimento (receitas) e pagamentos (despesas), estando o registro unicamente vinculado ao fato gerador. Também as receitas e despesas deverão ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem (confrontação de despesas e receitas).

Ao determinar que as receitas e as despesas deverão ser reconhecidas quando da ocorrência do fato gerador, a contabilidade tomou emprestada uma expressão própria do direito tributário, que é o “fato gerador”, portanto, fazendo um paralelo para melhor esclarecer seu significado:

**DIREITO TRIBUTÁRIO** – Fato gerador é a situação definida em lei como necessária e suficiente para o nascimento da obrigação tributária.

**CONTABILIDADE** – Fato gerador é a situação necessária e suficiente para o reconhecimento e registro de uma despesa ou de uma receita.

**EXEMPLO PRÁTICO** – Pela aquisição de uma apólice de seguros com vigência de um ano contada a partir de 01.12.98, paga-se antecipadamente em 30.09.98 a importância de R\$ 120.000,00. Qual seria o valor registrado da parcela da apólice de seguros como despesa no ano de 1998? Ora, a cada mês a parcela da apólice de seguros, mais precisamente 1/12 avos, deve ser reconhecida como despesa. Como já teoricamente explicitado, o fato gerador será correspondente ao prazo de vigência, e não o da data do pagamento, pois a despesa paga só será incorrida a partir do dia 01.12.98. Portanto, deverá ser apropriada como despesa em 1998 1/12 avos da importância total já paga, correspondente ao período de 1 mês de vigência do seguro (01.12.98 a 30.11.99), ou seja, R\$ 10.000,00.

### 1.3.7. PRINCÍPIO DA PRUDÊNCIA

*Art. 10. “O Princípio da PRUDÊNCIA determina a adoção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior para os do PASSIVO, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o Patrimônio Líquido”. (Resolução 750/93, C.F.C).*

A Prudência deve ser observada quando, existindo um ativo ou um passivo já escriturados por determinados valores, segundo os Princípios do Registro pelo Valor Original e da Atualização Monetária, surge dúvida sobre a ocorrência deles. Havendo várias alternativas de se calcularem os novos valores, deve-se optar sempre pelo que for menor do que o inicial, no caso de ativos, e maior, no caso de componentes patrimoniais integrantes do passivo.

A provisão para créditos de liquidação duvidosa constitui exemplo da aplicação do Princípio da Prudência, pois sua constituição determina o ajuste, para menos, de valor decorrente de transações com o mundo exterior, das duplicatas ou de contas a receber. A escolha não está no reconhecimento ou não da provisão, indispensável sempre que houver risco de não-recebimento de alguma parcela, mas, sim, no cálculo do seu montante.

A aplicação do Princípio da Prudência não deve levar a excessos, a situações classificáveis como manipulações do resultado, com a conseqüente criação de reservas ocultas. Pelo contrário, deve constituir garantia de inexistência de valores artificiais, de interesse de determinadas pessoas, especialmente administradores e controladores, aspecto muito importante nas entidades integrantes do mercado de capitais.

A máxima da doutrina sobre este princípio é : *“Não antecipar receitas e apropriar todas as despesas e perdas possíveis”*. Pode-se dizer que a aplicação conjugada do Princípio da Prudência e do Princípio do Registro pelo Valor Original resultou na regra básica de avaliação de estoques e outros elementos do ativo, consagrada pela Lei das Sociedades Anônimas como: custo ou mercado, dos dois o menor (Artigo 183). Mas a redução do custo dos ativos a um valor provável de realização não poderá ser feita também sem a observância do Princípio da Competência. Desta aplicação conjugada originou-se o instituto da provisão (Grupo Ativo), pois se está estimando uma redução de valor, e isso não constitui ainda fato gerador para a redução do valor original.

**EXEMPLO PRÁTICO** – Um trabalhador autônomo, contribuinte do INSS, realizou uma prestação de serviços à empresa Alfa S.A, num montante de R\$ 2.000,00. Desconsiderando-se o eventual pagamento do ISS, a empresa contratante terá que pagar sobre o valor do serviço, a contribuição ao Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS), optando por uma das seguintes hipóteses:

1ª hipótese – Seria a alíquota de 20% sobre o valor do serviço (R\$ 2.000,00), portanto a empresa pagaria, neste caso, R\$400,00 de contribuição ao INSS.

2ª hipótese – A empresa poderá pagar a contribuição, baseando-se no carnê de recolhimento da contribuição previdenciária do prestador de serviço, desde que este não esteja inadimplente no pagamento da mesma.

Para os contribuintes das classes de origem: 01 a 04 a empresa pagará os 20% da contribuição, tendo como base de cálculo o valor da classe de origem 04, ou seja, R\$502,13. A partir da classe de origem : 05 até a 10, a contribuição corresponderá à base de cálculo da respectiva classe do contribuinte.

Supondo que o prestador de serviço em questão enquadra-se na classe de origem 02, portanto, a empresa deverá pagar os 20% de contribuição ao INSS tendo uma base de cálculo menor do que do serviço realizado que corresponderia ao valor da classe de origem 04. A empresa pagaria então  $20\% \text{ de } 502,13 = 100,43$ .

Mediante o exposto questiona-se: Qual valor deverá ser registrado como despesa pela empresa entre os dois apresentados nas duas hipóteses? Ora, será o valor que menos irá onerar o “caixa” da empresa, ou seja, R\$100,43. Com isso indaga-se: Mas o Princípio da Prudência orienta a atribuir maiores valores às despesas para que não se antecipe lucros?

Conclui-se que, numa análise genérica, este princípio levaria à hipótese em que a empresa pagaria mais contribuição. O que deve ficar claro é que quando o Princípio da Prudência diz que deve-se atribuir maiores valores às despesas, está se referindo àquelas que estejam imputadas no patrimônio, ou seja, aquelas que não oneram o caixa da empresa, como por exemplo: Despesas de depreciação, provisão para devedores duvidosos. Portanto, interpretar genericamente os princípios poderá induzir os profissionais a erros grotescos como o que fora apresentado.

## 1.4. CONVENÇÕES CONTÁBEIS

Alguns concursos, como o para Auditor Fiscal da Receita Federal, exigem no seu conteúdo programático a Deliberação 29/86, concomitantemente com a Resolução 750/93. Isto se deve a uma precaução da comissão organizadora do concurso em abranger não só os princípios fundamentais já consagrados na Resolução 750/93, mas dar espaço para questões relativas às convenções contábeis. Portanto, faz-se importante comentar sobre as convenções contábeis constantes na Deliberação 29/86.

As convenções são instrumentos que estabelecem parâmetros ou restrições aos princípios fundamentais da contabilidade, com a finalidade de manter uniforme, consistente e confiável a informação contábil.

### CONVENÇÃO DA OBJETIVIDADE



Refere-se a evidência de bases de avaliação, definindo que para procedimentos igualmente relevantes, resultantes da aplicação de princípios, preferir-se-ão, em ordem decrescente:

1. os que puderem ser comprovados por documentos e critérios objetivos;
2. os que puderem ser definidos por consenso de pessoas qualificadas da profissão, reunidas em comitê de pesquisa, ou em entidades que tenham autoridade sobre princípios contábeis.

A convenção da objetividade enfatiza a importância de se adotarem critérios de avaliação claros, baseados em elementos concretos e objetivos que não despertem dúvidas e polêmicas. Ela está ligada a aspectos fiscais da mais alta relevância, e a legislação do Imposto de Renda aplica esta convenção ao definir o instituto da distribuição disfarçada de lucros.

Ponto de vista de grande valia é o proposto por Hamilton Luiz Favero (**Contabilidade – teoria e prática**, ed. Atlas, 1997). Ele faz uma espécie de ressalva à ordem de objetividade ao prever que podem ocorrer situações em que a existência física do documento não caracterize a objetividade, bastando para isto que o documento seja inidôneo, neste caso, não representará suporte para contabilização.

**EXEMPLO PRÁTICO** – Suponha-se que um contador, para avaliação de um bem, dispusesse de duas fontes: a fatura relativa à compra do bem e o laudo do maior especialista mundial em avaliação. Neste caso, obedecendo à Convenção da Objetividade, deverá ser adotado como valor de registro o indicado na fatura (critério mais objetivo).

### **CONVENÇÃO DA MATERIALIDADE (RELEVÂNCIA)**

O contador deve sempre avaliar a influência e materialidade da informação evidenciada ou negada para o usuário à luz da relação custo-benefício, levando em conta aspectos internos do sistema contábil.

O objetivo da contabilidade é a informação. Poder-se-ia estar tratando com grande rigor o consumo de materiais de pequeníssimo valor, sendo que isso de nada importaria, na realidade para mensuração do patrimônio e o lucro da entidade, e, portanto, poderia não produzir informação alguma importante para os usuários da contabilidade. Por isso trata-se itens de pequeníssimo valor de uma maneira branda, simples, mesmo que tecnicamente incorreta, porém da maneira mais fácil e barata.

Para que evitem desperdícios de tempo e dinheiro, devem ser aplicados os princípios contábeis apenas para eventos dignos de atenção.

O julgamento da materialidade também se relaciona com qual a informação deve-se evidenciar, cuja exclusão de relatórios ou demonstrativos contábeis publicados poderia levar o leitor (usuário) a conclusões erradas sobre os resultados e as tendências da empresa.

**EXEMPLO PRÁTICO** – A empresa que apresenta individualmente em seu Balanço publicado, contas especiais do ativo, que não representam 1% do total desse ativo, está usando inadequadamente esta convenção. Por outro lado, quando considerar-se os artigos de consumo pelo primeiro uso como despesa do período, no momento em que são adquiridos ou distribuídos para consumo, há neste fato fundamentação da convenção da materialidade.

### **CONVENÇÃO DO CONSERVADORISMO**

Esta convenção ratificada na Deliberação 29/86 da Comissão de Valores Mobiliários (C.V.M) foi reconhecida como Princípio da Contabilidade pela recente Resolução 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade (C.F.C), embora com a denominação de

Princípio da Prudência. Portanto, a convenção do conservadorismo é rigorosamente igual ao Princípio da Prudência, que já foi explicitado anteriormente.

### **CONVENÇÃO DA CONSISTÊNCIA (UNIFORMIDADE)**

A contabilidade de uma entidade deverá ser mantida de forma tal que os usuários das demonstrações contábeis tenham a possibilidade de delinear a tendência da mesma com o menor grau de dificuldade possível.

Partindo deste conceito, pode-se entender que segundo esta convenção, quando da adoção de um critério dentre vários igualmente válidos, não deve ser este alterado ao longo do tempo. Mas, uma vez alterado, deverá ser feita uma nota explicativa quando da elaboração do Balanço Patrimonial, evidenciando a mudança para que todos os usuários sejam devidamente informados das modificações, evitando análises equivocadas por parte destes.

É fundamental também que se haja consistência nos períodos abrangidos pelas demonstrações. Quanto a isto, alguns denominam de Princípio da Periodicidade, mas segundo pronunciamento do IBRACON referendado pela C.V.M. entende-se que a periodicidade está absolutamente abrangida pela convenção da consistência.

**EXEMPLO PRÁTICO** – A companhia Desarmamento que até o exercício anterior utilizou o Método do Custo na avaliação de seus investimentos permanentes, pretende mudar o critério, uma vez ter constatado que, de acordo com o disposto na Lei 6.404/76, suas participações em outras empresas se enquadram na aplicação do Método da Equivalência Patrimonial. Este é um procedimento que encontra respaldo na convenção da consistência.

## **1.5. PARÂMETRO: DELIBERAÇÃO 29/86 x RESOLUÇÃO 750/93**

Muitas questões de concursos, além de exigirem o conhecimento do assunto, cobram também do candidato o entendimento de alguns institutos. Na Ciência do Direito, as questões podem sugerir a posição da jurisprudência dos vários tribunais (Súmulas do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça) acerca da matéria enunciada. Na Ciência Contábil equivaleria ao posicionamento de diversos institutos, como: Conselho Federal de Contabilidade (C.F.C), Comissão de Valores Mobiliários (C.V.M) e Instituto Brasileiro de Contabilidade (IBRACON).

Notadamente, os princípios contábeis possuem grandes diferenças, tanto na sua natureza quanto na denominação quando compara-se as normas legais publicadas pelos vários institutos. Fazer um parâmetro entre a Deliberação 29/86 da C.V.M e a Resolução 750/93 do C.F.C é de suma importância, pois o que é princípio na acepção do C.F.C pode ser considerado como postulado ou convenção no entendimento da C.V.M.

<b>CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (RESOLUÇÃO 750/93)</b>	<b>COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (DELIBERAÇÃO 29/86)</b>
<b>PRINCIPIO DA ENTIDADE</b>	<b>POSTULADO DA ENTIDADE</b>
<b>PRINCIPIO DA CONTINUIDADE</b>	<b>POSTULADO DA CONTINUIDADE</b>
<b>PRINCIPIO DO REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL</b>	<b>PRINCIPIOS: CUSTO COMO BASE DE VALOR + DENOMINADOR COMUM MONETARIO</b>
<b>PRINCIPIO DA COMPETENCIA</b>	<b>PRINCIPIOS: RELIZACAO DA RECEITA + CONFRONTACAO DE DESPESAS E RECEITAS</b>
<b>PRINCIPIO DA PRUDENCIA</b>	<b>CONVENCAO DO CONSERVADORISMO</b>
<b>PRINCIPIO DA ATUALIZACAO MONETARIA (SOMENTE NO ASPECTO DA EXPRESSAO FORMAL EM MOEDA NACIONAL - Art.8- Inc.II)</b>	<b>PRINCIPIO DO DENOMINADOR COMUM MONETARIO</b>
<b>PRINCIPIO DA OPORTUNIDADE</b>	<b>NÃO HÁ EQUIVALÊNCIA</b>
<b>NÃO HÁ EQUIVALENCIA</b>	<b>CONVENÇÃO DÃ MATERIALIDADE</b>
<b>NÃO HÁ EQUIVALENCIA</b>	<b>CONVENÇÃO DA OBJETIVIDADE</b>
<b>NÃO HÁ EQUIVALENCIA</b>	<b>CONVENÇÃO DA CONSISTENCIA</b>

## 1.6. TÉCNICAS CONTÁBEIS

### ESCRITURAÇÃO

Consiste no registro dos fatos contábeis de forma contínua e metódica baseada em documentação relativa a cada fato administrativo. Esses registros serão realizados em livros próprios.

Aspecto legal – A Lei das sociedades anônimas exige a escrituração em seu Artigo 177 : *“A escrituração da companhia será mantida em registro permanente, com obediência aos princípios da legislação comercial e desta lei e aos princípios geralmente*



*aceitos, devendo observar método ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência”.*

Esta técnica contábil terá um capítulo à parte, não merecendo no momento maior detalhamento.

## DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

São relatórios de elaboração periódica sobre a situação do patrimônio, e têm como finalidade a prestação ou fornecimento de informações sobre a realidade patrimonial a seus usuários.

Não é objetivo desta monografia, entrar em detalhamento no que concerne às demonstrações contábeis, pois isso implicaria um novo e acurado estudo científico, portanto, far-se-á um breve comentário a seguir.

Segundo a Lei das Sociedades Anônimas (Lei 6.404/76) em seu Artigo 176, existem 4 (quatro) demonstrações obrigatórias, são elas:

1. Balanço Patrimonial (B.P)
2. Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados (D.L.P.A)
3. Demonstração do Resultado do Exercício (D.R.E)
4. Demonstração de Origem e Aplicação de Recursos (D.O.A.R)

### 1. BALANÇO PATRIMONIAL (B.P)



O Balanço Patrimonial é a representação sintética dos elementos que formam o patrimônio, evidenciando a diferencial que completa a equação de valores positivos e negativos.

Através do Balanço Patrimonial conhece-se todos os componentes da riqueza patrimonial, bem como suas origens e aplicações.

Embora o Balanço Patrimonial seja uma representação sintética dos elementos constitutivos do patrimônio, a síntese não poderá ser excessiva, sob pena de obnubilar-se a clareza do balanço como demonstração expositiva. A heterogeneidade e complexidade dos componentes do patrimônio devem ser simplificadas através da síntese, que respeite, contudo, a natureza, a finalidade e a destinação de cada um dos componentes.

O aspecto quantitativo é aquele que evidencia a quantidade de cada um dos componentes patrimoniais, monetariamente representados. Analiticamente considerado, o aspecto quantitativo está refletido no valor de cada uma das contas representativas dos bens, direitos e obrigações do patrimônio.

Os componentes patrimoniais, bem como suas variações, são representados por contas, cada uma condensando fenômenos homogêneos, distintos dos demais.

O Balanço Patrimonial é a reunião de todas as contas representativas dos componentes do patrimônio, não se devendo, nessa representação, reunir, em um mesmo total, duas ou mais contas representativas de fenômenos heterogêneos, embora semelhantes, pois o excesso de síntese é prejudicial à clareza do balanço.

Não obstante ser desaconselhável reunir em um mesmo total várias contas diferentes, é importante, para efeito de análise e interpretação do balanço, reunir em grupos todas as contas figurativas de elementos com características semelhantes do ponto de vista da atividade patrimonial.

O Balanço Patrimonial apresenta uma parte positiva, que denomina-se Ativo, e uma parte negativa, denominada Passivo.

O Ativo é representado pelos bens e direitos do patrimônio, e o Passivo pelas obrigações. O Ativo é geralmente maior do que o Passivo, aparecendo a diferencial do lado deste, sob a denominação de Patrimônio Líquido.

No Balanço, as contas devem ser agrupadas de forma ordenada e uniforme, permitindo assim aos usuários, uma adequada análise e interpretação da situação patrimonial e financeira. Visando atender a esse objetivo, a Lei 6.404/76, conforme artigos 178 e 179, definiu como deve ser a disposição de tais contas. As contas do Ativo são classificadas em ordem decrescente de grau de liquidez, ou seja, são apresentadas em primeiro lugar, aquelas mais rapidamente conversíveis em disponibilidades e, as do passivo, em grau decrescente de exigibilidade, ou seja, em primeiro lugar, as contas cuja exigibilidade ocorre antes.

## **2. DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO (D.R.E)**

É a mais importante demonstração da dinâmica patrimonial, pois mostra a Receita Bruta da entidade ( vendas ou serviços prestados ), o custo dessas receitas e demais despesas operacionais, evidenciando o lucro bruto e o lucro operacional. Demonstra ainda,

outras receitas e despesas não-operacionais, o imposto de renda e a contribuição social a recolher, para ao final evidenciar o lucro líquido do exercício.

A demonstração do resultado do exercício reflete em termos financeiros, as transações e outros eventos e circunstâncias com terceiros que ocorrem na empresa durante o exercício.

Antes de elaborar a D.R.E deve-se levar em consideração, dois princípios de contabilidade mencionados na Lei 6.404/76, no seu artigo 187, parágrafo 1º.

Na determinação do resultado do exercício serão computados.

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

### **3. DEMONSTRAÇÃO DE LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS (D.L.P.A)**

Esta demonstração tem por fim esclarecer a destinação dada aos lucros ou prejuízos remanescentes do exercício anterior, demonstrando seu saldo no início do período, os ajustes e desatinações ocorridos após o Balanço do exercício anterior, bem como o lucro ou prejuízo do presente exercício. Demonstra, ainda, as transferências do lucro acumulado para reservas, os dividendos distribuídos e o saldo no fim do período.

A finalidade dessa demonstração é evidenciar eventuais distribuições ou destinações de lucros de exercício anteriores, bem como conhecer a evolução de seu saldo. A destinação desse lucro líquido para os proprietários ou o reinvestimento na própria empresa também serão evidenciados na Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados.

O Art. 186 da Lei 6.404/76 estabelece:

“A Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados discriminará:

- I – O saldo do início do período, os ajustes de exercícios anteriores e a correção monetária do saldo inicial;
- II – As reversões de reservas e o lucro líquido do exercício;
- III – As transferências para as reservas, os dividendos, a parcela dos lucros incorporada ao Capital e o saldo final do período”.

No caso de ocorrer lucro durante o período, seu valor deverá ser adicionado ao saldo inicial, aos ajustes, de exercícios anteriores, e correção monetária do saldo inicial. A partir deste resultado, serão verificadas as destinações de lucro líquido do exercício.

#### **4. DEMONSTRAÇÃO DE ORIGEM E APLICAÇÃO DE RECURSOS (D.O.A.R)**

A Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, como seu próprio nome indica, tem por objetivo apresentar de forma ordenada e sumariada principalmente, as informações relativas às operações de financiamento e investimento da empresa durante o exercício, e evidenciar as alterações na posição financeira da empresa.

Os financiamentos representam as origens de recursos, e os investimentos representam as aplicações de recursos.

A D.O.A.R está intimamente ligada às variações no Capital Circulante Líquido da empresa, que é representado pela diferença do Ativo Circulante e o Passivo Circulante

Essa demonstração objetiva evidenciar a origem de recursos que ingressaram no capital circulante, bem como a aplicação de recursos em dividendos ou em elementos patrimoniais que não constituam capital circulante. A diferença entre as origens e as aplicações desses recursos importará, portanto, em aumento ou diminuição do capital circulante.

A Lei 6.404/76 tornou obrigatória essa demonstração para todas as companhias, conforme disposto no seu artigo 176, item IV.

#### **ANÁLISE DE BALANÇOS**



A palavra “Balanço” é uma denominação genérica pela qual designa as principais demonstrações contábeis. A análise irá interpretar estas demonstrações, não apenas sob o aspecto de sua composição, mas também sob os da natureza, estado e movimentação dos fenômenos patrimoniais que elas refletem.

A análise e a interpretação das demonstrações contábeis são, naturalmente, prejudicadas pelos efeitos da inflação sobre os valores patrimoniais e os resultados do exercício. Isto porque, não há atualização monetária desde 1995.

A decomposição dos grupos de componentes patrimoniais, os quais se acham sinteticamente representados no Balanço, a determinação dos elementos mais simples e irredutíveis que o formam, sua comparação com os demais grupos ou com o conjunto do patrimônio, a exposição detalhada dos elementos que integram o complexo patrimonial e o de suas variações, a apreciação destes componentes patrimoniais, enquanto partes do conjunto, com relação à natureza, valor e proporcionalidade, as conclusões de natureza patrimonial, administrativa, econômica e financeira, tiradas das comparações entre grupos homogêneos de um conjunto patrimonial, ou entre eles e grupos de outros conjuntos, tudo isso constituem o objeto de análise das demonstrações contábeis.

Consiste no estudo comparativo dos elementos constitutivos do patrimônio, objetivando conhecer a capacidade de crédito, a capacidade de solvência, as tendências de expansão, a rentabilidade de uma empresa, entre outros.

## AUDITORIA



A melhor forma que um investidor possui para investigar uma empresa no que tange à sua posição patrimonial e financeira, a capacidade para gerar lucros, é através de suas demonstrações contábeis. Para tanto, estas precisam traduzir a veracidade dos fatos e posição da empresa. Neste ponto é que a Auditoria atua como medida de segurança contra a possibilidade de manipulação de informações (Auditoria Externa). Portanto, É uma técnica através da qual o contador verifica, certifica ou inspeciona os documentos que deram origem aos registros contábeis, confirmando ou não a exatidão destes registros e , conseqüentemente das demonstrações contábeis.

A administração da empresa, quando da expansão dos negócios, sente a necessidade de dar maior ênfase às normas ou procedimentos internos, devido ao fato de que o administrador, ou em alguns casos o proprietário da empresa, não pode supervisionar todas as suas atividades. A auditoria também atua na implantação e no acompanhamento desses procedimentos internos, no sentido de verificar se estes estão sendo seguidos pelos empregados da empresa (Auditoria Interna).

## 1.7 APLICAÇÃO PRÁTICA CONCEITUAL DOS CONHECIMENTOS TEÓRICOS

### PROVA PARA AUDITOR FISCAL DO TESOUREIRO NACIONAL (ESAF – 1998)

(Questão 21) A empresa Jasmim S/A, cujo exercício social coincide com o ano-calendário, pagou, em 30/04/97, o prêmio correspondente a uma apólice de seguro contra incêndio de suas instalações para vigor no período de 01/05/97 a 30/04/98. O valor pago de R\$ 30.000,00 foi contabilizado como despesa operacional do exercício de 1997. Observando o princípio contábil da competência, o lançamento de ajuste, feito em 31.12.1997, provocou, no resultado do exercício de 1998, uma

- a) majoração de R\$ 10.000,00
- b) redução de R\$ 30.000,00
- c) redução de R\$ 20.000,00
- d) majoração de R\$ 20.000,00
- e) redução de R\$ 10.000,00



Comentário: o fato gerador será correspondente ao prazo de vigência da apólice contra incêndios, e não o da data do pagamento, no caso, a despesa paga será incorrida a partir do dia 01.05.97. Portanto, deverá ser apropriada como despesa em 1997 8/12 avos do montante da apólice, correspondente às parcelas de maio à dezembro de 1997, ou seja, R\$ 20.000,00. Mas, segundo o enunciado, a empresa contabilizou como despesa operacional do período de 1997, o valor de R\$ 30.000,00. Houve uma antecipação indevida de R\$ 10.000,00 de despesa pertencente ao ano de 1998. Em consequência o lançamento de ajuste feito em 31.12.97 irá implicar uma redução de R\$ 10.000,00 no resultado de 1998 (**Opção : e**).

**PROVA PARA AUDITOR FISCAL DO TESOUREIRO NACIONAL (ESAF – 1998)**

(Questão 22) A empresa Cravos e Rosas S/A, ao encerrar o exercício social em 31.12.19x7, tinha estoques de bens de vendas de 100 mil unidades, ao custo unitário de R\$ 1,00 (um real) e duplicatas emitidas em vendas a prazo, no valor total de R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais).

- a empresa tem experiência válida e comprovada, nos últimos três exercícios, de que 2% de seus créditos costumam se tornar iliquidáveis;

- o preço de mercado de suas mercadorias foram cotados a R\$ 1,10 (um real e dez centavos) a unidade, no dia do balanço;

- as duplicatas a receber ainda não estão vencidas.

Ao aplicar integralmente o princípio contábil da prudência, referida empresa apresentará, em balanço, esse Ativo Circulante (estoques e créditos) pelo valor contábil de

- a) R\$ 294.900,00
- b) R\$ 298.900,00
- c) R\$ 296.000,00
- d) R\$ 297.100,00
- e) R\$ 300.000,00



Comentário: Adaptando o princípio da prudência aos estoques, resulta a adoção do menor valor entre: o custo de aquisição (R\$ 1,00) e o valor de mercado (R\$ 1,10). Portanto, adotar-se-á aos estoques o valor do custo de sua aquisição, que é R\$1,00.

Em relação às duplicatas a receber, a empresa irá constituir a provisão para crédito de liquidação duvidosa, no seguinte montante (segundo dados do enunciado):  $2\% \times 200.000,00 = 4.000,00$ .

O Ativo Circulante terá, então, o seguinte valor:

**ATIVO CIRCULANTE**

Estoque de mercadorias \_\_\_\_\_ 100.000

Clientes \_\_\_\_\_ 200.000

(Provisão p/ crédito de liquidação duvidosa) \_\_\_\_\_ (4.000)

---

**296.000 (Opção: c)**

## CAPÍTULO II

### PATRIMÔNIO

#### 2.1 CONCEITO

O patrimônio é a primeira condição para a existência jurídica de uma entidade. Sem ele a sociedade não existe, pelo menos do ponto de vista legal. Ora, o patrimônio é o objeto sobre o qual a administração de uma entidade desempenha suas funções de gerar recursos, contrair direitos e obrigações, independentemente de sua finalidade lucrativa ou não. Portanto, o patrimônio é condição “*sine qua non*” na constituição de uma entidade.

Quanto ao aspecto conceitual do patrimônio, a doutrina é bem uniforme e as questões de concursos não fogem à regra, por conseguinte, Patrimônio é: Um conjunto de bens, direitos e obrigações vinculados a um titular (pessoa física ou jurídica), suscetíveis de avaliação em dinheiro.

Em termos de legislação faz-se oportuno citar o Art. 2º do Código Civil Brasileiro (Lei Nº 3071, de 1º de janeiro de 1916), que trata do direito patrimonial: *“Todo homem é capaz de auferir direitos e contrair obrigações, assim, toda pessoa física ou jurídica tem obrigatoriamente um patrimônio, podendo este ser ínfimo ou amplo, segundo o grau de riqueza que ele externa”*.

**Bens** – Os bens do patrimônio são coisas que cumulativamente atendem a 2 (duas) condições essenciais, são elas:

- ❖ Satisfação das necessidades humanas;
- ❖ Possibilidade de avaliação econômica (tem preço).

Pode-se encontrar diversas classificações para os bens do Patrimônio, mas as 2 (duas) mais importantes são:

- ◆ Quanto à substância: bem material (tangível ou corpóreo) ou bem imaterial (intangível ou incorpóreo).

**Bens materiais** – São aqueles que possuem forma física, portanto são palpáveis.  
Ex.: veículo, imóvel, mercadorias, terreno.



Bens imateriais – São os que não constituem realidade física, portanto não são palpáveis. Ex.: marca, patente, fundo de comércio.

- ◆ Quanto ao movimento – Esta classificação contábil encontra-se fundamentada no Código Civil Brasileiro que procura distinguir bens móveis de bens imóveis nos artigos 43 a 49.

Buscando o ponto de vista contábil em relação ao patrimônio seriam então:

Bens móveis – São aqueles que podem ser removidos por si próprios ou por outra pessoas. Ex.: máquinas, animais, estoques.

Bens imóveis – São aqueles vinculados ao solo, que não podem ser retirados sem destruição ou dano. Ex.: edifício, terreno, árvores.

Sucintamente, do ponto de vista contábil identifica-se os bens como:

- **DE VENDA** – São aqueles destinados à comercialização como atividade-fim da empresa. São os registrados na conta de estoques de mercadorias.
- **DE USO** – São bens necessários à operacionalização das atividades da empresa. Normalmente classificados no Grupo do Imobilizado. Ex.: prédios, veículos, móveis.
- **DE CONSUMO** – São frutos de despesas geradas para a obtenção de receita. Ex.: material de escritório, material de limpeza.

**Direitos** – São os valores a receber de terceiros. Numa acepção mais genérica pode-se definir como sendo bens de propriedade da empresa em poder de terceiros. Os direitos serão transformados no futuro em bens (dinheiro).

O “direito” mais comum dentro da operacionalização de uma empresa são os valores a receber de vendas a prazo ou à vista de bens ou serviços, decorrente da atividade-fim da entidade.

A Lei 6.404/76 enfatiza uma acepção jurídica no conceito ao considerar como elementos patrimoniais pertencente ao Ativo somente os direitos, e não bens e direitos como classicamente definido. Isto fica bem explícito no Inciso IV do Art. 179, ao dispor que as contas do Ativo Imobilizado (formado por bens) corresponderão a “direitos” que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da empresa.

Ora, a Lei 6.404/76 não está equivocada em sua prudência ao expor sobre o Ativo, pois, ao residir em citar direitos, ela acampou todas as situações que possam envolver um elemento patrimonial, pois sobre este podemos ter:

- \* Direito de propriedade
- \* Direito de posse
- \* Direito de posse e propriedade.

**EXEMPLO PRÁTICO** : sobre um veículo comprado com financiamento, a entidade terá o direito de sua posse (direito de uso) até que seja paga a última parcela do financiamento. A partir daí, a entidade terá não só a posse como também o direito da propriedade.

Buscar-se-á, novamente, como uma pesquisa sistêmica, um embasamento no Código Civil Brasileiro que bem trata do direito de posse e propriedade.

Partindo disso, pode-se concluir que só poderá incluir no Ativo da empresa bem patrimonial sobre o qual se teria um dos direitos a seguir, embora esta regra não seja absoluta:

TIPO DE DIREITO	CARACTERIZAÇÃO
1-) PROPRIEDADE	Domínio exclusivo e ilimitado do bem por parte do proprietário (Art.527 – Código Civil Brasileiro). No caso , o bem estará em mãos de Terceiros.
2-) POSSE *	Tem a posse aquele que tem de fato o exercício, pleno, ou não, de algum dos poderes inerentes ao domínio, ou propriedade (direito de uso, direito de venda com consentimento)(Art. 485 - Código Civil)
3-) POSSE E PROPRIEDADE	É o domínio exclusivo e ilimitado sobre o bem, além do exercício pleno sobre os poderes (direito de uso ou de venda) inerentes à propriedade

\* Existem situações em que a posse não é condição para o registro do bem no Ativo, como é o caso do “Leasing”, em que representará uma despesa mensal à empresa, e só será registrado o bem quando da sua aquisição definitiva, se for o caso, ao final do contrato. Lembrando que isto é o procedimento adotado no Brasil, já que segundo as normas internacionais as operações de “Leasing” são condições para o registro do bem no Ativo.

Outra situação seria a do aluguel de um imóvel usado pela empresa. Este imóvel, embora a empresa esteja com sua posse, não poderá ser registrado no Imobilizado.

Os direitos são constituídos pelos:

- Créditos de funcionamento – São aqueles decorrentes das atividades operacionais da empresa. Ex.: duplicatas a receber.
- Créditos de financiamento – são aqueles decorrentes das atividades não operacionais da empresa. Ex.: empréstimos financeiros concedidos.

**Obrigações** – são valores a serem pagos a terceiros. São bens de propriedade de terceiros em poder da empresa. É uma operação que no futuro obriga o patrimônio a entregar bens (dinheiro ou dação em pagamento) a terceiros.

A obrigação mais comum dentro da operacionalização de uma empresa são os valores a pagar de compras de mercadoria a prazo, necessários para a realização da atividade-fim da empresa.

Ora, as obrigações da entidade são para com terceiros, porque classifica-se no Grupo Passivo todas as obrigações da entidade, estando incluso neste grupo também os capitais próprios representados pelo Patrimônio Líquido. Alguns autores não aceitam a posição de que o Patrimônio Líquido representa as obrigações da empresa com os seus proprietários, sócios ou acionistas. Mas, o pronunciamento “IX – Passivo Exigível” do Instituto Brasileiro de Contabilidade (IBRACON) alerta para a distinção entre os termos: ‘Passivo’, ‘Passivo Exigível’ e ‘Patrimônio Líquido’. Com base nisto conclui-se: O Passivo representa as fontes de recursos de uma empresa. Essas fontes são representadas sob a ótica da empresa, como:

- Obrigações da empresa com terceiros (Passivo Exigível)
- Obrigações da empresa com os proprietários (Patrimônio Líquido).

## 2.2 COMPOSIÇÃO DO PATRIMÔNIO

**ATIVO (PATRIMÔNIO BRUTO)** – é a parte positiva constituída de bens e direitos. Demonstra as aplicações ou usos de recursos em bens e direitos, que foram entregues

ao patrimônio pelos proprietários e/ou terceiros (fornecedores de bens e serviços). Relaciona pois os “devedores” do patrimônio.

Em termos de representação gráfica no Balanço Patrimonial as contas do Grupo Ativo serão classificadas no lado esquerdo dele.

Ativo, portanto, são todos os bens e direitos pertencentes à empresa, expressos em moeda, e que representem benefícios presentes ou futuros para a mesma.

**PASSIVO** – é a parte negativa constituída das obrigações. Demonstra as origens ou fontes de recursos obtidos pelo patrimônio junto a terceiros ou junto aos proprietários para serem aplicadas no Ativo, na forma de bens e direitos. Relaciona pois os “credores” do patrimônio.

Em termos de representação gráfica no Balanço Patrimonial as contas do Grupo do Passivo serão classificadas no lado direito dele.

Como retromencionado, ao conceituar Passivo a doutrina não esporadicamente confunde o grupo Passivo com o Passivo Exigível. Evidenciando, sem intuito de insistência no assunto, pode-se encontrar em vários livros de Contabilidade Básica estas duas expressões como sendo sinônimas. Mas por se tratarem de uma introdução ao estudo da contabilidade, esta confusão é perfeitamente aceitável. Contudo em questões de concursos não podemos seguir esta linha de raciocínio, já que o próprio Instituto Brasileiro de Contabilidade (IBRACON) elucidou quaisquer dúvidas a respeito disto, como já antes citado. Ademais, o Prof. Sérgio de Iudicibus bem comentou: “Estatisticamente considerado, o Patrimônio Líquido pode ser simplesmente definido como a diferença, em determinado momento, entre o valor do Ativo e do Passivo, **atribuindo-se a este último a conotação restrita de dívidas e obrigações com terceiros**”.

Portanto, o Passivo compreende:

- As obrigações exigíveis (Passivo exigível) – que são dívidas para com terceiros.
- As obrigações não exigíveis (Patrimônio Líquido) – que são obrigações do patrimônio para com os seus proprietários.

Em termos de Passivo Exigível pode-se classificá-lo em:

- Débitos de funcionamento – São os débitos decorrentes da atividade normal da empresa. Ex.: fornecedores.
- Débitos de financiamento – São os débitos decorrentes de empréstimos bancários e outros financiamentos que cooperam, mas não estão diretamente ligados a atividade normal da empresa. Ex.: financiamento de um veículo.

**PATRIMÔNIO LÍQUIDO** – Representa o total das aplicações dos proprietários, sócios ou acionistas na empresa.

Toda empresa necessita de uma quantia inicial de recursos (normalmente dinheiro) para efetuar suas primeiras aquisições. Os proprietários, então, concedem suas poupanças com o objetivo de proporcionar à empresa os meios necessários ao início do negócio. Esta quantia inicial concedida pelos proprietários denomina-se, contabilmente, Capital Social.

Dessa forma, a empresa, pessoa jurídica, fica devendo para seus proprietários, que, por Lei, não podem exigir (para não extinguir a empresa) seu dinheiro de volta, enquanto a empresa estiver em funcionamento (continuidade). Por isso, é que o Patrimônio Líquido é conhecido como obrigação não exigível.

Pelo fato de os proprietários não terem direito de reclamar seu dinheiro aplicado na empresa, enquanto esta estiver em processo de continuidade, no mundo financeiro, o Patrimônio Líquido é denominado recurso próprio ou Capital Próprio, ou seja, recursos que pertencem à própria empresa até a sua extinção. Por isso, é que em princípio, a doutrina considera o Patrimônio Líquido como aquilo que os proprietários da entidade teria(m) a receber ou a pagar em caso de extinção ou dissolução da empresa.

Os aumentos posteriores de capital decorrentes da operacionalização da empresa acarretarão o surgimento de 2 (dois) outros componentes do Patrimônio Líquido, que são as Reservas e os Lucros Acumulados. Salientando que estes poderão ser também Prejuízos Acumulados, decorrentes do mal gerenciamento de recursos, demanda mercadológica, entre outros.

Portanto, os capitais próprios (Patrimônio Líquido) quanto à origem dividem-se em 2 (dois) Grupos:

- Aqueles que se originam das pessoas dos sócios que formam a empresa. (Capital Social).
- Aqueles que se originam da própria atividade patrimonial (Reservas de Lucros e Lucros Acumulados).
- As contribuições dos sócios ou de terceiros classificadas como Reservas de Capital.

## 2.3 ESTADOS PATRIMONIAIS E SUAS REPRESENTAÇÕES GRÁFICAS

ESTADOS PATRIMONIAIS

Os estados patrimoniais indicam a situação patrimonial de uma empresa, e têm como base o Patrimônio Líquido da entidade.

Os valores possíveis assumidos pelos elementos patrimoniais são:

ATIVO  $\geq$  ZERO

PASSIVO  $\geq$  ZERO

PATRIMÔNIO LÍQUIDO  $\geq$  ZERO ou  $\leq$  ZERO

Normalmente a doutrina refere-se apenas a três estados patrimoniais, mas duas configurações a mais podem ser questionadas, até porque possuem denominações próprias, que são: Ativo Pleno e Passivo Pleno. Portanto, numa acepção mais completa pode-se distinguir 5 (cinco) estados patrimoniais, são eles:

TEORICAMENTE	GRAFICAMENTE			
<p>ATIVO &gt; PASSIVO e PASSIVO = 0 ENTÃO: PATRIMÔNIO LÍQUIDO &gt; 0</p>	<table border="1"> <tr> <td data-bbox="842 315 1114 427">ATIVO</td> <td data-bbox="1118 315 1406 427">PATRIMÔNIO LÍQUIDO</td> </tr> </table>	ATIVO	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
ATIVO	PATRIMÔNIO LÍQUIDO			
<p>NESTE CASO, TODOS OS RECURSOS APLICADOS NO ATIVO, SÃO ORIUNDOS DE RECURSOS PRÓPRIOS. COMO O PASSIVO=0, ENTÃO CHAMA-SE ESTA SITUAÇÃO DE ATIVO PLENO.</p>				
<p>ATIVO &gt; PASSIVO e PASSIVO &gt; 0 ENTÃO: PATRIMÔNIO LÍQUIDO &gt; 0</p>	<table border="1"> <tr> <td data-bbox="842 629 1114 741" rowspan="2">ATIVO</td> <td data-bbox="1118 629 1406 685">PASSIVO</td> </tr> <tr> <td data-bbox="1118 692 1406 741">PAT. LÍQUIDO</td> </tr> </table>	ATIVO	PASSIVO	PAT. LÍQUIDO
ATIVO	PASSIVO			
	PAT. LÍQUIDO			
<p>NESTE CASO, O ATIVO É FINANCIADO PARTE POR RECURSOS DESTINADOS DE CAPITAL DE TERCEIROS E PARTE DE RECURSOS DERIVADOS DE CAPITAL PRÓPRIO. É A SITUAÇÃO MAIS COMUM ENCONTRADA NO BALANÇO DAS EMPRESAS. TAMBÉM DENOMINADA DE SITUAÇÃO LÍQUIDA POSITIVA OU SUPERAVITÁRIA.</p>				
<p>ATIVO &lt; PASSIVO e ATIVO = 0 ENTÃO: PATRIMÔNIO LÍQUIDO &lt; 0</p>	<table border="1"> <tr> <td data-bbox="842 1005 1114 1117">PASSIVO</td> <td data-bbox="1118 1005 1406 1117">PATRIMÔNIO LÍQUIDO</td> </tr> </table>	PASSIVO	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
PASSIVO	PATRIMÔNIO LÍQUIDO			
<p>NESTE CASO, HÁ “INSOLVÊNCIA NA SOCIEDADE” UMA VEZ QUE INEXISTE QUALQUER BEM OU DIREITO PARA FAZER FACE ÀS OBRIGAÇÕES. COMO O ATIVO=0, ENTÃO CHAMA-SE ESTA SITUAÇÃO DE PASSIVO PLENO.</p>				
<p>ATIVO &lt; PASSIVO e ATIVO &gt; 0 ENTÃO: PATRIMÔNIO LÍQUIDO &lt; 0</p>	<table border="1"> <tr> <td data-bbox="842 1326 1114 1438">ATIVO PAT. LÍQUIDO</td> <td data-bbox="1118 1326 1406 1438">PASSIVO</td> </tr> </table>	ATIVO PAT. LÍQUIDO	PASSIVO	
ATIVO PAT. LÍQUIDO	PASSIVO			
<p>NESTE CASO, O ATIVO É TOTALMENTE FINANCIADO DE RECURSOS DERIVADOS DE CAPITAL DE TERCEIROS. HÁ INEXISTÊNCIA DE RECURSOS PRÓPRIOS. A EMPRESA ESTÁ OPERANDO COM PREJUÍZO. TAMBÉM É CHAMADA DE SITUAÇÃO LÍQUIDA NEGATIVA OU DEFICITÁRIA. OUTRA DENOMINAÇÃO QUE INSISTENTEMENTE CAI EM CONCURSOS PARA ESSE CASO É: PASSIVO A DESCOBERTO.</p>				
<p>ATIVO = PASSIVO, e ATIVO &gt; 0, PASSIVO &gt; 0 ENTÃO: PATRIMÔNIO LÍQUIDO = 0</p>	<table border="1"> <tr> <td data-bbox="842 1747 1114 1859">ATIVO</td> <td data-bbox="1118 1747 1406 1859">PASSIVO</td> </tr> </table>	ATIVO	PASSIVO	
ATIVO	PASSIVO			
<p>NESTE CASO, OS CAPITAIS DE TERCEIROS FINANCIAM EXATAMENTE O VALOR DO ATIVO DA EMPRESA. ISTO ACARRETA UMA SITUAÇÃO LÍQUIDA NULA. A EMPRESA NÃO POSSUI RECURSOS PRÓPRIOS.</p>				

## 2.4 DIFERENCIAÇÃO: CAPITAL x PATRIMÔNIO

Em Contabilidade, a expressão capital tem várias significações, em função da natureza dos elementos patrimoniais sob análise, e ainda em decorrência do sentido no qual ocorre o fluxo de recursos patrimoniais.

Em economia política, Capital é definido como a soma de riquezas ou recursos acumulados que se destinam à produção de novas riquezas.

Ora, a origem dos capitais, ou seja, o Capital total à disposição da entidade é igual ao seu passivo. Mas esta soma de capitais disponíveis é aplicada pelas entidades com vista à produção de bens e serviços. Por conseguinte, a aplicação dos capitais é igual ao Ativo. Conclui-se, genericamente, que o Patrimônio é um conjunto de capitais, cuja origem está representada pelo Passivo e a aplicação pelo Ativo.



### 2.4.1 TIPOS DE CAPITAL

1. **CAPITAL SOCIAL OU NOMINAL** – Corresponde ao investimento inicial feito pelos proprietários, acrescido dos aumentos de capital pela incorporação de Reservas ou injeção de novos recursos pelos sócios. Estes acréscimos somente poderão ser efetuados com a alteração contratual, ou mediante decisões de assembleias, tudo irá depender do conteúdo do estatuto e do tipo de sociedade.
2. **CAPITAL PRÓPRIO OU PATRIMÔNIO LÍQUIDO** – É a soma do capital Social, Reservas e Lucros Acumulados. São os recursos dos proprietários aplicados na empresa.
3. **CAPITAL DE TERCEIROS OU PASSIVO EXIGÍVEL** – Corresponde às dívidas contraídas pela empresa através de recursos provenientes de terceiros aplicados na empresa.
4. **CAPITAL TOTAL À DISPOSIÇÃO DA EMPRESA** – Corresponde ao somatório de todos os recursos obtidos pela empresa, sejam eles provenientes de capitais próprios ou de terceiros.
5. **CAPITAL AUTORIZADO** – É a faculdade de aumentar o Capital Social até determinado limite autorizado pelo estatuto ou contrato da entidade. Isto destina-se a facilitar as alterações no Capital Social sem a necessidade de alteração do estatuto ou contrato, pois



isso causa alguns transtornos devido às formalidades exigidas, o que contrasta veementemente, por exemplo, no caso de uma empresa necessitar em caráter urgente da expansão de seus negócios.

6. **CAPITAL SUBSCRITO** – Corresponde ao compromisso assumido pelo sócios da empresa no sentido de formação do Capital Social. Demonstra as obrigações do sócio perante a empresa, devendo ser integralizado (entregue à empresa) de acordo com a condições estabelecidas no contrato social.

7. **CAPITAL A INTEGRALIZAR** – Corresponde a parte do capital subscrito que ainda não foi entregue pelo subscritor à empresa.

8. **CAPITAL INTEGRALIZADO** – Corresponde a parte do capital subscrito que já foi transferida do patrimônio dos sócios para o patrimônio da entidade.

9. **CAPITAL A SUBSCREVER** – É a parte do capital autorizado que ainda não foi subscrita (comprometida pelos sócios). Esta subscrição dar-se-á pela conveniência do proprietário, não sendo obrigatória, salvo cláusulas estatutárias ou contratuais.

Para melhor compreensão do inter-relacionamento dos diversos capitais sugere-se o seguinte sistema representativo do Grupo Passivo do Balanço Patrimonial:

<b>PASSIVO – CAPITAL TOTAL À DIPOSIÇÃO DA EMPRESA</b>
<b>PASSIVO EXIGÍVEL – CAPITAL DE TERCEIROS</b>
<b>PATRIMÔNIO LIQUIDO – CAPITAL PRÓPRIO</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• CAPITAL SOCIAL <ul style="list-style-type: none"> <li>CAPITAL AUTORIZADO</li> <li><u>(-) CAPITAL A SUBSCREVER</u></li> <li>= CAPITAL SUBSCRITO</li> <li><u>(-) CAPITAL A INTEGRALIZAR</u></li> <li>= CAPITAL INTEGRALIZADO</li> </ul> </li> </ul>

## 2.5 FATOS CONTÁBEIS E RESPECTIVAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

As variações patrimoniais são quaisquer modificações ocorridas nos elementos patrimoniais (ATIVO, PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO) de forma quantitativa e /ou qualitativa. As variações patrimoniais são consequência dos fatos contábeis.

### 2.5.1 ATOS CONTÁBEIS

Os atos contábeis são ações praticadas pela administração que não afetam diretamente e imediatamente o patrimônio da empresa, apenas poderão vir a afetar caso não sejam cumpridos os seus objetivos. Normalmente são representados por contas de compensação.

### 2.5.2 FATOS CONTÁBEIS

Os fatos contábeis compreendem toda e qualquer ação praticada pela administração que afeta o patrimônio da empresa e tem sua origem decorrente da gestão normal dos recursos do patrimônio da entidade por parte de seus administradores.

Os fatos contábeis classificam-se em :

- ◆ **Permutativos** - São aqueles que não alteram o Patrimônio Líquido em seu aspecto quantitativo. Há uma troca qualitativa entre o elementos patrimoniais, sem no entanto alterar a riqueza própria do patrimônio.

**EXEMPLO PRÁTICO** – Supondo a compra de um carro à vista por R\$ 5.000,00. Portanto, saiu da conta Caixa (diminuindo Ativo) um valor de R\$ 5.000,00, e entrou na conta Veículos (aumentando Ativo) o mesmo valor. Com isso, a empresa fez um troca de um bem em moeda corrente por outro bem para a manutenção de suas atividades, no caso o veículo. Não houve na operação nenhuma receita ou despesa, mantendo-se a situação patrimonial líquida inalterável.

- ◆ **Modificativos** - São aqueles que alteram o Patrimônio Líquido em seu aspecto quantitativo, através de um aumento da riqueza própria (receitas), constituindo-se fato modificativo aumentativo ou diminutivo (despesas ou custos), neste caso classificando-se como fato contábil modificativo diminutivo.

**EXEMPLO PRÁTICO (FATO CONTÁBIL MODIFICATIVO DIMINUTIVO)** – A empresa realiza o pagamento de salários dos empregados ao final do mês no valor de R\$ 1.000,00. Portanto, gerou-se uma despesa com salários que implicará a diminuição do Patrimônio Líquido quando da apuração do resultado, e saiu da conta Caixa o mesmo valor diminuindo então o Ativo da empresa em contrapartida.



**EXEMPLO PRÁTICO ( FATO CONTÁBIL MODIFICATIVO AUMENTATIVO)** – A empresa integraliza R\$ 2.000,00 em máquinas e equipamentos. Portanto, gera-se um novo Ativo através de recursos próprios acarretando um aumento na situação líquida da empresa decorrente da diminuição da conta Capital a integralizar, que é de natureza devedora e retifica a conta de Capital Subscrito no Patrimônio Líquido.

- ◆ **mistos ou compostos** - Representam o acontecimento simultâneo de um fato que é ao mesmo tempo permutativo (altera quantitativamente) e modificativo (altera qualitativamente). Se houver a permuta entre os elementos patrimoniais e simultaneamente um aumento na situação líquida da empresa então será um fato contábil misto aumentativo, no entanto, se este fato simultâneo resultar em uma diminuição na situação líquida da empresa, então será um fato contábil misto diminutivo.

**EXEMPLO PRÁTICO (FATO CONTÁBIL MISTO AUMENTATIVO)** – Comumente este fato está presente na operação mais comum da empresa, que é a venda de mercadorias. A empresa realiza uma venda à vista de R\$ 10.000,00 em mercadorias. Portanto, há uma permuta de bens diminuindo a conta Estoques pelo valor de custo da mercadoria, e aumentando a conta Caixa num valor superior à baixa de Estoques que irá representar as Receitas de vendas da empresa, isto acarretará um aumento na situação patrimonial líquida (fato modificativo) simultaneamente à troca de elementos patrimoniais (fato permutativo).

**EXEMPLO PRÁTICO (FATO CONTÁBIL MISTO DIMINUTIVO)** – A empresa pagou aos fornecedores um valor de R\$ 10.000,00 com juros de mora de R\$1.000,00. Portanto, com a operação suscitada (pagamento) irá ocorrer uma baixa na conta de Duplicatas a Pagar (diminuindo o Passivo) e em contrapartida haverá diminuição na conta Caixa (reduzindo o Ativo), só que o valor a ser baixado nesta conta é maior que R\$1.000,00 por causa dos juros, constituindo-se uma despesa para a empresa, isto acarretará uma diminuição na situação patrimonial líquida (fato modificativo) simultaneamente à troca de elementos patrimoniais (fato permutativo).

## **2.6 FATOS CONTINGENCIAIS (INSUBSISTÊNCIA E SUPERVENIÊNCIA)**

Quase a totalidade da doutrina pesquisada não comenta sobre os denominados fatos contingenciais, referindo-se apenas aos fatos contábeis. Na verdade, a doutrina em geral considera os fatos contingenciais como integrantes dos fatos contábeis, não fazendo qualquer discernimento entre eles. Mas questões de concursos já exploraram os fatos contingenciais, sendo relevante o seu estudo para se ter uma completa abrangência das alterações patrimoniais.

Os fatos contingenciais afetam o patrimônio e têm sua origem decorrente de acontecimentos estranhos à normalidade das operações das empresas, portanto, independente da vontade dos administradores da entidade, por serem fatos acidentais, aleatórios ou imprevistos.

Classificam-se em :

**Superveniência Ativa** – É o aumento no Grupo do Ativo e conseqüente aumento na situação patrimonial líquida, gera-se um ganho no caso. Se fosse um fato contábil decorrente das atividades normais da empresa seria classificado como fato modificativo aumentativo.

**EXEMPLO PRÁTICO** - A empresa recebe um imóvel no valor de R\$ 20.000,00 como herança. Portanto, houve um aumento do Ativo com o surgimento de um imóvel no Imobilizado da empresa e conseqüente aumento na situação patrimonial líquida, pois como foi uma doação, isto representa um ganho para a entidade.

**Superveniência passiva** – É o aumento do Grupo do Passivo e conseqüente diminuição na situação patrimonial líquida, gera-se uma perda no caso. Se fosse um fato contábil decorrente das atividades normais da empresa seria classificado como fato modificativo diminutivo.

**EXEMPLO PRÁTICO** – A empresa reconhece uma dívida que não estava registrada no Passivo no valor de R\$ 500,00. Portanto, houve um aumento do Passivo com o surgimento de uma obrigação com terceiros e conseqüente diminuição na situação patrimonial líquida, pois não houve contraprestação, representando, portanto, uma perda para a entidade.

**Insubsistência ativa** - É uma diminuição do Grupo do Passivo e conseqüente aumento na situação patrimonial líquida, gera-se um ganho no caso. Se fosse um fato contábil decorrente das atividades normais da empresa seria classificado como fato modificativo aumentativo.

**EXEMPLO PRÁTICO** - A empresa verificou que uma de suas dívidas foi prescrita, e seu valor era de R\$100,00. Portanto, houve uma diminuição do Passivo pelo desaparecimento da dívida e conseqüente aumento na situação patrimonial líquida, pois não houve contraprestação, ou seja, a empresa não utilizou o seu Ativo para o pagamento. Isto representa um ganho para a entidade.

**Insubsistência passiva** - É uma diminuição do Grupo do Ativo e conseqüente diminuição também na Situação Patrimonial Líquida, gera-se uma perda no caso. Se fosse um fato contábil decorrente das atividades normais da empresa seria classificado como fato modificativo diminutivo.

**EXEMPLO PRÁTICO** - A empresa foi vítima de um furto no valor de R\$ 1.000,00. Portanto, houve uma diminuição do Ativo pelo desaparecimento de moeda corrente na conta Caixa e conseqüente diminuição na situação patrimonial líquida, pois não houve contraprestação, ou seja, a empresa não utilizou o seu ativo na realização de permutas com outras contas do outro Grupo ou na liquidação de obrigações. Isto representa uma perda para a entidade.

Analisando os conceitos de fatos contábeis e contingenciais percebe-se duas diferenças básicas entre eles:

1. O fato contábil é resultante das operações ditas normais da empresa, onde há manifestação da vontade da administração em realizar aquela operação, e em consequência registrar o fato. O fato contingencial é um acontecimento casual, ou seja, não programado pela empresa e nem resultado de sua manifestação de vontade.

2. O fato contábil quando modificativo irá gerar uma despesa ou receita. O fato contingencial irá gerar também uma despesa ou receita, só que terão as características de um ganho ou perda, que são resultados de fatos acontecidos de forma anormal ou involuntária.

## **2.7 LEI, DOUTRINA ou JURISPRUDÊNCIA ? ( APLICAÇÃO PRÁTICA )**

Cabível é esclarecer alguns pontos que suscitem dúvidas quando da resolução de questões de concursos. Em pontos polêmicos, em que se encontre variadas opiniões da doutrina acerca de um assunto deve-se antes de tudo procurar algum embasamento legal, pois a Lei e até a jurisprudência estão acima da doutrina na hora de analisar especificamente uma questão de concurso. Não se quer por esta hierarquia desprezar a doutrina, pois sabe-se que esta é um dos pilares que permitem a uma ciência evoluir através dos tempos, mas apenas procura-se critérios mais objetivos e menos esparsos, já que a doutrina acerca de uma ciência possui uma imensa gama de colaboradores, a maioria com livros publicados, expressando a opinião e o entendimento de cada um acerca dos mais variados temas que envolvem a ciência em estudo.

Daí que o candidato em concursos públicos deve estar ao máximo atento quando estudar as disciplinas, pois terá que buscar, excluindo-se os textos legais, a doutrina mais aceita, dita dominante da disciplina. Por isso, quem estuda para concursos utilizando-se apenas de uma bibliografia fatalmente irá se equivocar nas questões, pois muitas vezes irá seguir a linha de raciocínio do autor lido, que nem sempre congrega com a legislação ou até a doutrina dominante. Vale salientar que algumas questões de concursos procuram até serem restritivas quando em seus enunciados usam as seguintes expressões: “Segundo a doutrina dominante”, “segundo a Lei”. No caso da contabilidade poderiam aparecer expressões como:

“Segundo o Conselho Federal de Contabilidade”, “Segundo a Comissão de Valores Mobiliários”.

Portanto, quando numa questão, o candidato deparar-se com 2 (duas) opções aparentemente corretas, mas não conhecer qual a mais cabível, deverá obedecer a seguinte ordem de preferência:

1. **LEI** – Como fonte primária de norma de conduta.
2. **JURISPRUDÊNCIA** – Traduz-se como reiteração dos julgamentos num mesmo sentido. Está abaixo da lei, sendo uma interpretação desta em relação a determinadas matérias.
3. **DOCTRINA** – é todo o sistema teórico de princípios e elemento construtivo da ciência. A doutrina influi na elaboração da lei.

Reitera-se que esta ordem de preferência deve ser seguida quando a questão for omissa no seu enunciado em relação aos três elementos. Obviamente se um deles for citado, a hierarquia não deverá ser obedecida.

Pode-se citar como exemplo o problema dos Princípios da Entidade e Continuidade. Pois, se houvesse uma questão com o seguinte enunciado: Segundo a Comissão de Valores Mobiliários a Entidade e a Continuidade são ? A resposta não seria princípios, e sim Postulados, pois a Deliberação 29/86 não foi revogada, embora o Conselho Federal de Contabilidade com a Resolução 750/93 já tenha considerado a Entidade e a Continuidade como princípios. Tudo, então, irá depender do enunciado da questão.

### **CONCURSO PARA FISCAL DE MINAS GERAIS – 1996**

Segundo Hilário Franco a finalidade da Contabilidade é:

- a) elaborar demonstrações contábeis para apresentar a situação econômico-financeira da entidade.
- b) Avaliar os bens, direitos e obrigações consoante terminologia jurídica.
- c) Estudar e controlar o patrimônio (opção correta).
- d) Escriturar os fatos contábeis e agrupá-los de forma ordenada.
- e) Informar os reflexos dos fenômenos patrimoniais em determinada data..

Ora, a questão não perguntou simplesmente qual a finalidade da contabilidade, mas exigiu que o candidato conhecesse a opinião do doutrinador Hilário Franco, que faz parte

do rol da citada doutrina dominante da Ciência Contábil, assim como Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins, entre outros. Poder-se-ia suscitar dúvida entre os itens “a” e “c”, mas Hilário Franco tem aceção mais genérica acerca da finalidade da contabilidade equivalendo-se ao item “c” da questão.

## 2.8 APLICAÇÃO PRÁTICA CONCEITUAL DOS CONHECIMENTOS TEÓRICOS



### PROVA PARA ANALISTA DE FINANÇAS E CONTROLE (ESAF – 1992)

A situação patrimonial em que os recursos aplicados no Ativo são originários, parte de riqueza própria e parte de capital de terceiros, é representada pela equação:

- a)  $A=PL \therefore P=0$  (Nesta situação está representado o Ativo Pleno, ou seja, todos os recursos estão sendo financiados com capital próprio).
- b)  $A=P \therefore PL=0$  (Nesta situação há inexistência de Patrimônio Líquido, ou seja, os recursos de terceiros financiam o valor do Ativo).
- c)  $A>P \therefore PL>0$  (Opção correta)

Comentário: Numa análise mais acurada nota-se que a opção não está totalmente correta, pois não ficou especificado que o Passivo é maior do que zero, apenas que, o Ativo é maior que o Passivo, abrindo-se um leque de duas opções, onde uma delas perfeitamente cabível no item da questão a tornaria inverídica, senão vejamos:

- Se  $A>P \therefore PL>0$ , e  $PASSIVO>0$ . Neste caso, a opção estaria completamente correta pois parte dos recursos seriam financiados por terceiros e parte pelos proprietários.

- Se  $A>P \therefore PL>0$ , e  $PASSIVO=0$ . Neste caso, perfeitamente cabível no item, todos os recursos estariam financiados por capital próprio, caracterizando Ativo Pleno, e semelhante ao item “a”, portanto seria falso.



- d)  $A < P \therefore PL < 0$  (Nesta situação são os capitais de terceiros que financiam o Ativo)
- e)  $P = - PL \therefore A = 0$  (Nesta situação não há recursos aplicados no Ativo, porque não há Ativo).

Este exemplo foi citado oportunamente para alertar os candidatos a concursos no intuito de que, às vezes, deve-se escolher a alternativa mais correta, isto no caso de a questão exigir que apenas uma das opções será correta. Nas questões de concursos não há espaço para conjecturas ou filosofias acerca da questão, pois dois fatores devem sempre estar impetrados no raciocínio do candidato, são eles: tempo e objetividade.

Na questão acima só havia uma opção correta que deveria ser assinalada no gabarito, independente de que o candidato tenha absoluta certeza de que todas as opções estão erradas e que será a questão passível de anulação, deve-se procurar assinalar a mais correta na concepção lógica.

Em relação aos estados patrimoniais destacam-se três perguntas básicas muito comuns, são elas:

**a) Qual o estado patrimonial “inconcebível” ?**

Recorre-se, então, aos possíveis valores assumidos pelos grupos Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido. O Patrimônio Líquido pode assumir qualquer valor, mas o Ativo e o Passivo só poderão ser positivos. Portanto, a situação inconcebível seria a de que a empresa tivesse bens e direitos negativos ou obrigações com terceiros negativas. Isto aconteceria no caso de o **Patrimônio Líquido ser maior que o ativo**, ou seja, a empresa teria aplicado recursos em dívidas com terceiros, uma situação absurda. Graficamente, a situação inconcebível se traduziria da seguinte forma:

<b>ATIVO</b>	<b>PASSIVO</b>
<b>PAT. LÍQUIDO</b>	

Comentário: Analisando precipitadamente poderia se definir a situação como possível, por caracterizar-se o Passivo a Descoberto. Mas nota-se que a área do patrimônio

líquido é bem maior do que a do ativo, esta situação é impossível, pois exigiria que o passivo tivesse um valor negativo.

<b>ATIVO</b>	<b>PATRIMONIO</b>
<b>PASSIVO</b>	<b>LÍQUIDO</b>

Comentário: Por este gráfico já fica mais claro a impossibilidade da situação, pois nota-se rapidamente que o Patrimônio Líquido é maior do que o ativo.

**b) Qual a “pior situação econômica”?**

Entre os cinco estados patrimoniais existentes, aquele que representa a pior situação econômica é o Passivo Pleno, ou seja, a empresa não possui bens ou direitos estando com todos os recursos próprios comprometidos com dívidas de terceiros. Graficamente:

<b>PASSIVO</b>	<b>PATRIMÔNIO</b>
	<b>LÍQUIDO</b>

**c) Qual a situação que caracteriza “Passivo a Descoberto” ?**

Esta situação é quando a empresa possuindo Ativo, encontra-se com situação líquida negativa, ou seja, as exigibilidades são maiores que o Ativo. Graficamente:

<b>ATIVO</b>	<b>PASSIVO</b>
<b>PAT. LÍQUIDO</b>	

## **CAPÍTULO III**

### **CONTAS**

#### **3.1 CONCEITO – DÉBITO, CRÉDITO E SALDO**

Conta é uma denominação técnica que qualifica elementos patrimoniais (bens, direitos, obrigações, receitas, despesas, custos, etc.) empregada para registro de débitos e créditos de mesma natureza ou espécie. A conta existe para a individualização necessária dos diversos elementos patrimoniais quando da sua representação gráfica. Esta representação denomina-se razão, que é uma simplificação do livro Razão.

O conceito de débito e crédito tem, em contabilidade, significados muito diferentes do que os usados na linguagem comum. Estes conceitos, atualmente, são simples convenções contábeis, resultado do advento da escola contábil americana no Brasil, cujo significado pode-se resumir da seguinte maneira:

- Debitar significa anotar na coluna de débito de uma conta, para aumentar seu valor (se a conta representa um bem ou direito) ou para diminuir seu valor (se a conta representa uma obrigação).
- Creditar significa registrar uma importância na coluna de crédito de uma conta, para aumentar seu valor (se a conta representa uma obrigação) ou para diminuir seu valor (se a conta representa um bem ou direito).

Saldo é a diferença entre o total de débitos e o total de créditos feitos em uma conta, em determinado período.

#### **3.2 TEORIAS DAS CONTAS**

##### **3.2.1 TEORIA PERSONALISTA**

Esta escola supõe que todos os elementos patrimoniais possam ser representados por pessoas com as quais são mantidas relações jurídicas.

O princípio básico desta teoria é de que todos os débitos efetuados nas contas dessas pessoas representam suas responsabilidades, enquanto os créditos configuram seus direitos em relação ao titular do patrimônio.

Com isso, destacam-se três contas diferentes:

1. **CONTAS DOS AGENTES CONSIGNATÁRIOS** – São simbolizadas por pessoas subordinadas à administração, a quem o proprietário confiou guarda ou operação de bens e exercício de atividades típicas da entidade. Ex.: mercadorias, caixa, móveis, máquinas, equipamentos.

2. **CONTAS DOS AGENTES CORRESPONDENTES** – São representadas por pessoas com quem a entidade mantém relacionamento de direitos e obrigações. Distinguem-se dos consignatários por serem terceiros que se situam na posição de devedores ou credores da entidade. Ex.: clientes, fornecedores, financiamentos bancários.

3. **CONTAS DOS PROPRIETÁRIOS** – Representam as relações jurídicas existentes entre as entidades e a pessoa de seus sócios, acionistas ou titular. Assim, fazem parte deste grupo todas as contas que integram o Patrimônio Líquido ou o modificam. Ex.: capital, reserva, lucros acumulados, despesas, receitas.

### 3.2.2 TEORIA MATERIALISTA

Em oposição à Teoria Personalista, esta defende que as contas representam “valores materiais” e não simples relação débito e crédito entre pessoas. Assim, as contas dividem-se em:

1. **CONTAS INTEGRAIS OU ELEMENTARES** – São todas aquelas que representam valores patrimoniais, sejam Ativos ou Passivos, excluídos apenas os que compõem o Patrimônio Líquido. Seriam então, as contas do Ativo e as do Passivo Exigível.

2. **CONTAS DIFERENCIAIS OU DERIVADAS** – São as contas que evidenciam o Patrimônio Líquido da entidade, correspondendo às contas dos proprietários na Teoria Personalista.

### 3.2.3 TEORIA PATRIMONIALISTA

Esta teoria reflete o pensamento contábil mais moderno quanto à classificação das contas. Há a distinção dos elementos que compõem o patrimônio (estática patrimonial) e os elementos representativos dos fenômenos que o modificam (dinâmica patrimonial). Portanto, agrupa-se as contas da seguinte forma:

1. **CONTAS PATRIMONIAIS** – Representam a estática patrimonial. São aquelas que compõem o Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido.

2. **CONTAS DE RESULTADO** – Representam a dinâmica patrimonial. São aquelas que ditam as variações que podem ocorrer no Patrimônio Líquido, ou seja, receitas, despesas e custos.

### 3.3 PLANO DE CONTAS



Consiste no planejamento de todas as nomenclaturas a serem utilizadas por determinada empresa no seu dia-a-dia, tomando-se por base os objetivos atuais, legislação em vigor e as informações necessárias à administração. O plano de contas possibilita a organização ou uniformização dos procedimentos das classificações dos elementos contábeis.

Características do plano de contas:

- **Técnica:** a abertura ou criação das contas deve ser formulada com absoluto rigor técnico.
- **Homogeneidade:** as contas devem ser agrupadas de forma homogênea, dando melhor visão ao conjunto.
- **Clareza:** os componentes do plano de contas devem ser definidos de forma clara, evitando a dupla interpretação.
- **Amplitude:** deve atingir todas as necessidades da empresa.
- **Flexibilidade:** capacidade de o plano de contas receber novas contas ou suprimi-las quando necessário. Tem maior aplicação no plano de contas codificado.
- **Simplicidade:** Quanto mais simples for o plano maior será sua operacionalidade por parte das pessoas que não possuem profundo conhecimento de contabilidade.

### Composição do plano de contas:

1. **Elenco de contas:** consiste na relação lógica e ordenada dos títulos das contas utilizadas para registro dos fatos contábeis. E também conhecido como estrutura do plano de contas.
2. **Função da contas:** consiste na definição das contas, de seu comportamento e seu objetivo ou finalidade. É a parte do plano de contas que tem por finalidade explicar a razão da existência da conta.
3. **Funcionamento das contas:** Mostra o movimento da conta e a forma de se debitar e creditar. É a parte do plano de contas que demonstra o relacionamento de uma conta com as demais, por exemplo, a conta caixa representa o dinheiro em poder da empresa (função). É debitada pelos recebimentos (funcionamento).
4. **Codificação da contas:** Por ocasião da elaboração de um plano de contas, podemos estabelecer uma convenção numérica ou literal que identifica uma determinada conta, então dizermos que codificação é a substituição da nomenclatura ou conta por um código. Ela tem por objetivo simplificar a classificação da contas nos respectivos grupos e subgrupos. Poderá ser numérica e alfanumérica.

Na elaboração do plano de contas é fundamental ficar alerta para a atividade da empresa. A Lei 6.404/76 estabelece um esqueleto de plano de contas cabível a todas as sociedades que deve ser seguida como padrão. O que vai diferenciar o plano de contas de uma empresa para outra são as contas próprias de cada atividade empresarial, além das contas criadas para atender às necessidades particulares de cada empresa.

## CAPÍTULO IV

### ESCRITURAÇÃO

#### 4.1. CONCEITO E MÉTODO

É a técnica contábil que registra de forma clara, metódica, em livros adequados, todas as operações realizadas pela empresa. Consiste no registro de todos os fatos contábeis ocorridos em seu patrimônio.

A escrituração contábil é efetuada em obediência ao Art. 177 da Lei 6.404/76, que diz: *“A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos princípios da legislação comercial e desta lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais seguindo o regime de competência”* ( Lei 6.404/76, Art.177).

O método pelo qual procede-se os registros de fatos contábeis é o das “partidas dobradas” ou “digráfico”, de Luca Paciolo, difundido em 1494 e universalmente aceito.

O sistema de partidas dobradas fundamenta-se no princípio de que não há devedor sem credor correspondente. Ou em outras palavras, “a todo débito corresponde um crédito de igual valor”.

#### 4.2. LANÇAMENTO CONTÁBIL: ROTINA E FÓRMULAS

O lançamento contábil e a formalização do registro dos fatos contábeis. Esse registro é feito em ordem cronológica obedecendo a determinada disposição técnica. O método das partidas dobradas exige o aparecimento do devedor e do credor, aos que se seguem o histórico do fato ocorrido e a importância em dinheiro. Portanto, os lançamentos são constituídos de cinco elementos essenciais, que são:

1. Data da ocorrência do fato;
2. Conta a ser debitada;
3. Conta a ser creditada;

4. Histórico; e
5. Valor.

Todos os lançamentos são escriturados no livro Diário, em ordem cronológica, e transcrito para os demais livros, em ordem sistemática, ou seja, classificando-os de acordo com a natureza do fato registrado. Daí a utilidade das contas, que evidenciam cada um dos elementos patrimoniais e suas virações, bem como seu valor em determinado momento, monetariamente representado.

Ora, o lançamento deve sempre indicar o devedor e o credor, representados pelas contas. Entretanto, objetivando a redução de tempo e dos custos dos serviços contábeis, o mesmo lançamento pode apresentar mais de uma conta debitada e/ ou mais de uma conta creditada. Pode-se usar, nestes casos, a expressão *Diversos*, que não é conta, mas apenas a indicação da existência de mais de uma conta debitada ou creditada.

Daí a existência de 4 (quatro) fórmulas de lançamentos de acordo com o número de contas debitadas e creditadas. As fórmulas têm sido objeto de muitas questões de concursos, portanto é muito importante fazer a diferenciação entre elas.

Lançamentos de:



- 1ª FORMULA – Utilizada para o registro de fatos administrativos que envolvem uma conta devedora e uma conta credora.

**EXEMPLO PRÁTICO:** Compra de mercadorias a prazo.

D - Estoque de mercadorias  
C - Fornecedores

- 2ª FORMULA – Utilizada para o registro de fatos administrativos que envolvem uma conta devedora e mais de uma conta credora.

**EXEMPLO PRÁTICO:** Compra de mercadorias sendo parte à vista e parte a prazo.

D - Estoque de mercadorias  
C - Fornecedores  
C - Caixa



- 3ª FORMULA - Utilizada para o registro de fatos administrativos que envolvem mais de uma conta devedora e uma só conta credora.

**EXEMPLO PRÁTICO:** Pagamento de duplicatas com juros por atraso.

D - Duplicatas a pagar

D - Juros de Mora

C - Caixa



- 4ª FORMULA - Utilizada para o registro de fatos administrativos que envolvem mais de uma conta devedora e mais de uma conta credora.

**EXEMPLO PRÁTICO:** Compra de mercadorias e móveis para escritório, parte à vista e parte a prazo.

D - Estoque de mercadorias

D - Móveis e utensílios

C - Caixa

C - Duplicatas a pagar

### 4.3. LIVROS DE ESCRITURAÇÃO

Os fatos ocorridos na entidade são registrados em livros, fichas ou formulários, de acordo com as necessidades de cada entidade, variando segundo sua natureza, complexidade e objeto. Portanto, todas as empresas estão obrigadas a manter uma série de livros de escrituração levando-se em consideração as características de cada ramo de atividade.

Os dois livros mais importantes a serem estudados para quem está se preparando para concursos públicos são o Diário e o Razão, não desprezando a importância dos demais, devendo-se, no entanto, enfatizar quanto a estes a sua obrigatoriedade ou não pela legislação comercial.

## Classificação dos livros de escrituração

### 1. Quanto ao seu fim:

**Obrigatórios:** Diário, Razão (Regulamento do Imposto de Renda), Atas das Assembléias Gerais, Atas e pareceres do Conselho Fiscal, Atas das reuniões da diretoria, Presença dos acionistas, Registro de ações nominativas, Registro das partes beneficiárias, transferência de ações nominativas.

**Facultativos:** Contas-correntes, Bancos, fornecedores, Representantes, Caixa, registro dos vencimentos, controle de estoques.

### 2. Quanto à importância para o sistema contábil:

**Principais** – São os livros que registram todos os atos e fatos ocorridos, constituindo o centro do sistema de escrituração. Ex.: Diário, Razão.

**Auxiliares** – São os livros criados para desdobrar os registros constantes dos livros principais ou registrar separadamente determinada espécie de fato. Ex.: caixa, conta-corrente.

### 3. Quanto às formas de escrituração:

**Cronológicos** – São livros cujos registros são feitos em rigorosa ordem de data, isto é, na ordem em que os fatos ocorreram, qualquer que seja a espécie. Ex.: diário e caixa.

**Sistemáticos** – São os livros que registram os fatos, separando-o por espécie. Ex.: Razão, conta-corrente.

**LIVRO DIÁRIO (OBRIGATÓRIO, CRONOLÓGICO E PRINCIPAL)** – Obrigatoriedade pelo decreto-lei 486/69 e decreto-lei 1041/94. Nele devem ser lançados os fatos contábeis em partidas dobradas na ordem rigorosamente cronológica do dia, mês e ano. Deve obedecer diversas formalidades.

**Formalidades extrínsecas:**

1. Ser encadernado ( a lei faculta o uso de livro ou conjunto de fichas).
2. Ter as folhas numeradas tipograficamente.
3. Possuir termos de abertura e encerramento.
4. Ser registrado no Registro de comércio.
5. Conter termos de abertura e encerramento devidamente preenchidos e autenticados, assinados pelo representante da empresa e por contador habilitado.

**Formalidade Intrínsecas:**

1. Escrituração mercantil com as operações registradas em rigorosa ordem cronológica de dia, mês e ano.
2. A utilização do idioma nacional e da moeda corrente do país.
3. Uso da linguagem mercantil.
4. Escrituração sem espaço em branco, nem entrelinhas, borradura, raspaduras, emendas ou transportes para as margens.

**LIVRO RAZÃO ( OBRIGATÓRIO, SISTEMÁTICO E PRINCIPAL) –**

Tradicionalmente facultativo, o livro Razão é obrigatório desde a Lei 8218/91. Em virtude de sua eficiência, é indispensável em qualquer tipo de empresa. É instrumento valioso para o desempenho da contabilidade, permitindo a classificação dos fatos de acordo com sua natureza, envolvendo elementos patrimoniais e de resultado. Consiste no agrupamento de valores em contas de mesma natureza e de forma racional. Em outra palavras, o registro no Razão é realizado em contas individualizadas, tem-se assim um controle por conta, independente da ordem cronológica dos fatos.

## CAPÍTULO V

### OPERACÕES COM MERCADORIAS

Este assunto é um dos mais importantes no estudo da contabilidade geral. Isto porque estas operações são as mais freqüentes na escrituração contábil de uma empresa. A compra ou fabricação e venda destes bens constituem o objeto final das empresas industriais e comerciais. É a “operação com mercadorias” que gera a mais importante fonte de receita destas empresas – a Receita Bruta de Vendas (Empresa Comercial) e o Faturamento Bruto de Vendas (Empresa Industrial), respondendo também pelo seu principal custo – o Custo das Mercadorias Vendidas e o Custo dos Produtos Fabricados, respectivamente.

Portanto, a correta contabilização das operações com mercadorias constitui matéria de fundamental importância na formação do resultado do exercício.

Procurar-se-á nos sub-capítulos seguintes dirimir todas as operações possíveis envolvendo mercadorias (Compras, Vendas, Devoluções, Abatimentos, Descontos Comerciais ou Incondicionais, Descontos Financeiros ou Condicionais, Impostos Principais, Contribuições, Fretes e Seguros), além de apresentar um parâmetro das operações de acordo com os inventários e métodos adotados (Inventário periódico, Inventário Permanente e Mercadorias – conta mista). Ademais, sempre que relevante, será realizado também um parâmetro dos registros referentes à empresa comercial em relação à empresa industrial.

A incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (I.C.M.S) na aquisição de bens destinados à manutenção da atividade da empresa, ou seja, aqueles que sejam registrados no Imobilizado é um aspecto relevante e novo na contabilização das empresas, advindo da Lei complementar 89/96, e merecerá um sub-capítulo à parte.

## 5.1 MÉTODOS DE APURAÇÃO DE ESTOQUES

### 5.1.1 INVENTÁRIO PERIÓDICO

A característica básica deste inventário é de que a empresa toma o conhecimento do volume de seus estoques (para fins contábeis) de tempos em tempos, ou seja, no final de cada período (mês, semestre, ano). Com isso, o valor do custo das mercadorias vendidas também só é conhecido periodicamente. Portanto, não há conhecimento do Custo das Mercadorias Vendidas, a medida em que as vendas vão ocorrendo. Isto porque a empresa não possui controle permanente de seu estoque. Ao final do exercício, com o levantamento físico dos estoques, pode-se conhecer o Custo das Mercadorias Vendidas, utilizando a seguinte equação:

$$\text{CMV} = \text{ESTOQUE INICIAL} + \text{COMPRAS} (+ \text{FRETES S/ COMPRAS} + \text{SEGUROS S/ COMPRAS} - \text{ABATIMENTOS S/ COMPRAS} - \text{DEVOLUÇÃO DE COMPRAS} - \text{ICMS S/ COMPRAS}) - \text{ESTOQUE FINAL}.$$

### 5.1.2 INVENTÁRIO PERMANENTE

Consiste no controle de estoque integrado à contabilidade que poderá ser feito mediante a utilização de fichas de estoque. Por este sistema, a medida em que as mercadorias forem sendo vendidas dá-se baixa na conta de estoque, e leva-se o valor a débito para a conta de resultado denominada Custo das Mercadorias Vendidas.

Salienta-se que mesmo neste caso, em que ocorre controle permanente de estoque, o inventário físico não deve ser descartado, muito pelo contrário, ele será de grande importância para a verificação da exatidão do estoque, obrigando o encarregado a manter rigorosa vigilância sobre o que está sob sua responsabilidade.

Destacam-se quatro critérios na avaliação de estoques:

**PEPS (PRIMEIRO A ENTRAR, PRIMEIRO A SAIR)** – Registra-se a saída das mercadorias pelos valores das primeiras mercadorias registradas na entrada. Com isso, os estoques ficam avaliados com valores mais próximos aos do mercado. O estoque fica avaliado pelo preço das últimas compras, ou seja, o Custo das Mercadorias Vendidas fica subestimado.

**UEPS (ÚLTIMO A ENTRAR, PRIMEIRO A SAIR)** - Registra-se a saída das mercadorias pelos valores das últimas mercadorias registradas na entrada. Com isso, os estoques ficam avaliados com valores defasados aos do mercado. O estoque é avaliado pelo preço das primeiras compras, ou seja, o Custo das Mercadorias Vendidas fica superestimado. É por esta razão que o Regulamento do Imposto de Renda não aceita a avaliação por este método, pois irá produzir um menor lucro bruto para a empresa e consequentemente pagar-se-ia menos imposto aos cofres públicos.

**MÉDIA PONDERADA** - Registra-se a saída das mercadorias pelo valor da média das mercadorias registradas na entrada. A média ponderada pode ser móvel, onde a cada aquisição de uma ou mais unidades com preço diferentes das anteriores altera-se o valor médio, ou a média ponderada poderá ser fixa, onde todas as entradas de um certo período (semana, mês) desde que não seja o exercício inteiro, serão consideradas como um único lote, obtendo-se uma única média para o registro das baixas no referido período. É o método mais ideal, onde os estoques ficam avaliados num meio termo entre os métodos PEPS e UEPS.

**PREÇO ESPECÍFICO** - Consiste em se atribuir a cada unidade do estoque, o preço efetivamente pago por ela. Este método é muito utilizado pelas empresas que operacionam com mercadorias de fácil identificação. Ex.: revendedora de veículos usados, imóveis p/ revenda.

O Custo das Mercadorias Vendidas quando avaliado pelo UEPS terá valor maior do que se avaliado pela média ponderada, e esta registrará um custo maior do que se avaliado os estoques pelo método PEPS.

### 5.1.3 MERCADORIAS – CONTA MISTA



Esta conta é chamada de mista porque é tanto patrimonial como de resultado. Patrimonial porque encerra em seus valores o estoque de mercadorias; e de resultado porque encerra o lucro bruto do exercício.

As empresas que se utilizam da conta mista geralmente não possuem controle de estoque, daí a necessidade de levantamento de inventário físico ao final do período.

A empresa pode optar em trabalhar com a conta mercadorias mista na função patrimonial, neste caso a relação de débito e crédito nesta conta seria a seguinte:

**MERCADORIAS – CONTA MISTA (PATRIMONIAL)**

<b>Estoque Inicial</b>	<b>Vendas</b>
<b>Compras</b>	<b>Abatimentos s/ compras</b>
<b>Abatimentos e descontos</b>	<b>devoluções de compras</b>
<b>S/ vendas</b>	
<b>Devoluções de vendas</b>	

O saldo desta conta registrará parte do lucro. Após a apuração do estoque final a empresa deve proceder da seguinte forma:

- Transferir o saldo da conta mercadorias - mista, que poderá ser devedor ou credor, para a conta Resultado c/ mercadorias.
- Lançar o estoque final debitando a conta Mercadorias – mista e creditando a conta Resultado com Mercadorias.
- Os impostos incidente sobre as vendas devem ser transferidos para a conta Resultado com Mercadorias.

Com estes procedimentos o saldo da conta Resultado com mercadorias fornecerá o lucro bruto da empresa no período:

**RESULTADO COM MERCADORIAS**

<b>Impostos e contribuições</b>	<b>Saldo da conta Mercadorias mista</b>
<b>Incidentes sobre vendas</b>	<b>Estoque Final</b>

Caso a empresa resolva trabalhar com a conta mercadorias como conta reditual (Resultado), então faz-se necessário abrir uma conta para identificar o estoque final. Neste caso, o saldo da conta Mercadorias-mista fornecerá diretamente o Lucro Bruto das mercadorias vendidas:

**MERCADORIAS – CONTA MISTA (REDITUAL)**

<b>Estoque Inicial</b>	<b>Vendas</b>
<b>Compras</b>	<b>Abatimentos s/ compras</b>
<b>Abatimentos e descontos</b>	<b>Devoluções de compras</b>
<b>S/ vendas</b>	<b>Estoque Final</b>
<b>Devoluções de vendas</b>	
<b>Impostos e contribuições</b>	
<b>Incidentes sobre vendas</b>	

Nos exemplos das operações de compras e vendas será usada esta conta mais prática e objetiva.

## 5.2 OPERAÇÕES DE COMPRAS

### 5.2.1 IMPOSTOS PRINCIPAIS ( I.P.I e I.C.M.S )

A primeira precaução relativa aos impostos quando da realização de uma compra de mercadorias, é identificar se a empresa irá repassá-lo na venda. Se a resposta for positiva, então o imposto será destacado, ou seja, não integrará o custo de aquisição do bem, sendo recuperável por ocasião da compra. Mas, caso contrário, então o imposto fará parte do custo de aquisição do produto, não sendo destacável por conseguinte. Isto tudo está previsto no Regulamento do Imposto de Renda ( § 3º do Art. 289 e Inciso I do Art. 290 ).

Atente-se para a recente Instrução Normativa da Secretaria de Receita Federal Nº33/99, que diz: “ O I.P.I. pago na aquisição de insumos empregados na industrialização de produtos isentos ou tributados à alíquota zero, recebidos no estabelecimento industrial a partir de 01.01.1999, pode ser creditado nos livros de apuração desse imposto”. Portanto, este fato constitui-se uma ressalva à regra supracitada.

Deve-se estar atento para outro fator importante, o valor do I.C.M.S já está incluso no preço da mercadoria, já o valor do I.P.I está por fora, ou seja, terá como base de cálculo também o preço da mercadoria mas não está incluso neste, já que seu valor deverá ser adicionado ao da mercadoria para formar o total da nota fiscal.

Em princípio, para melhor compreensão, far-se-á um parâmetro entre: consumidor final (pessoa física), área comercial e área industrial.



1. **CONSUMIDOR FINAL** - Este sempre irá arcar com o ônus da tributação, mesmo não sendo contribuinte dos tributos. Quando o consumidor final paga o produto, neste já está incluso como formador do preço os impostos indiretos: I.P.I e I.C.M.S. A nomenclatura “consumidor final” muitas vezes só é ligada àquela pessoa física que vai comprar os produtos diretamente nas lojas, mas atente-se para o fato de que uma empresa comercial ou industrial quando compra produtos destinados para seu uso ou consumo está agindo como consumidor final. Como a Lei complementar 89/96 regulou a incidência de I.C.M.S nos bens do imobilizado quando da realização de uma compra, optou-se no exemplo abaixo registrar o fato como uma operação de compra de uma pessoa física, já que a aludida Lei e seus efeitos na contabilização da empresa serão estudados minuciosamente o sub-capítulo adiante.

**EXEMPLO:** O contador José Serafim de Souza resolveu comprar um birô com “design” moderno para seu escritório, onde trabalha como profissional autônomo. A compra foi realizada na empresa comercial HECSA Ltda., e o valor constante na Nota Fiscal de venda foi de R\$ 11.000,00 (I.C.M.S =17% , com I.P.I = 10%). Discriminando:

PRECO DA MERCADORIA –	10.000,00
ICMS (17%) _____	1.700,00
IPI (10%) _____	1.000,00
NOTA FISCAL –	11.000,00

Ora, José Serafim de Souza como pessoa física irá arcar com a carga tributária incidente sobre o bem comprado, sem direito a nenhuma restituição.

2. **ÁREA INDUSTRIAL** - Caso o comprador seja uma indústria ou equiparada, e destine o produto comprado para a produção de outros produtos para a revenda, será repassadora de ambos os impostos ( ICMS e IPI ), podendo portanto destacá-los do custo de aquisição.

**EXEMPLO:** A indústria TOMUS, fabricante de liquidificadores, comprou a prazo 1000 peças de plásticos utilizados na produção dos liquidificadores, no valor de R\$ 11.000,00 (I.C.M.S =17% , com I.P.I = 10%) constante da nota fiscal. A empresa TOMUS deverá fazer o seguinte lançamento contábil:

D - ESTOQUE DE MERCADORIAS (Matéria- Prima)_____	8.300,00
D - IPI A RECUPERAR_____	1.000,00
D - ICMS A RECUPERAR_____	1.700,00
C – FORNECEDORES_____	11.000,00

A indústria, no caso, comprou matéria-prima destinada à produção de bens para a revenda, portanto, o custo de aquisição será o valor da nota fiscal destacado o ICMS e o IPI.

3. **ÁREA COMERCIAL** - Quando a empresa comercial compra produtos para a revenda, deverá destacar somente o ICMS, passando o IPI a integrar o custo de aquisição do produto. Neste caso, a empresa só irá repassar na venda o ICMS.

**EXEMPLO:** A empresa HAFIF Ltda. é comerciante de sapatos. O departamento de compras da empresa realizou a operação de compra à vista de 100 pares de sapatos da marca kuke para recompor o estoque da empresa. O valor da compra constante na nota fiscal é de R\$ 11.000,00 (I.C.M.S =17% , com I.P.I = 10%). A operação será registrada da seguinte maneira:

D - ESTOQUE DE MERCADORIAS	_____	9.300,00
D - ICMS A RECUPERAR	_____	1.700,00
C - CAIXA	_____	11.000,00



Portanto, o valor do IPI (1.000,00) passou a integrar custo de aquisição da mercadoria.

**PARÂMETRO: INVENTÁRIO PERIÓDICO, INVENTÁRIO PERMANENTE E MERCADORIAS- CONTA ÚNICA.**

Adotar-se-á o exemplo acima exposto para a realização deste parâmetro.

#### **INVENTÁRIO PERIÓDICO**

D - COMPRAS DE MERCADORIAS	
C - CAIXA	_____ 11.000,00
D - ICMS A RECUPERAR	
C - ICMS S/ COMPRAS	_____ 1.700,00

**INVENTÁRIO PERMANENTE**

D – ESTOQUE DE MERCADORIAS _____	9.300,00
D - ICMS A RECUPERAR _____	1.700,00
C - CAIXA _____	11.000,00

**MERCADORIAS – CONTA ÚNICA**

D – MERCADORIAS (CONTA MISTA) _____	9.300,00
D - C/C ICMS _____	1.700,00
C - CAIXA _____	11.000,00

**5.2.2 FRETES & SEGUROS**

Quando a empresa compradora responsabiliza-se pelo pagamento do frete e seguros, deve incluí-los no custo de aquisição da mercadoria, aliás, todas as despesas adicionais que a empresa tiver para colocar o produto no estabelecimento deverá adicioná-las ao custo de aquisição do produto adquirido.

Quando cobrado diretamente pelo vendedor, a contabilização do frete não oferece nenhuma dificuldade, porque o seu valor já vem destacado na nota fiscal e integra o valor total da nota. Mas, quando o frete for pago a terceiros (transportadores), deve ser providenciada a sua agregação ao custo de aquisição das mercadorias. No caso deste transportador ser pessoa física, a empresa só poderá se creditar do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (I.C.M.S) mediante um documento de conhecimento avulso retirado pelo fretador na secretaria de fazenda estadual.

Para permitir melhor comparabilidade dos fatos adotar-se-á o exemplo passado referente à empresa da área comercial.

**EXEMPLO:** A empresa HAFIF Ltda. é comerciante de sapatos. O departamento de compras da empresa realizou a operação de compra à vista de 100 pares de sapatos da marca kuke para recompor o estoque da empresa. O valor da compra constante na nota fiscal é de R\$ 11.550,00 (I.C.M.S =17% , com I.P.I = 10%) discriminado da seguinte maneira:

PREÇO DA MERCADORIA _____	10.000,00
ICMS (17%) _____	1.793,50
FRETE _____	100,00
SEGURO CONTRA ACIDENTE _____	450,00
IPI (10%) _____	1.000,00
NOTA FISCAL _____	11.550,00

Neste caso, em que ocorreu gastos com fretes e seguros por parte do comprador, o ICMS incidirá sobre o seguinte montante: Mercadorias (Preço) + Fretes + Seguros.

VALOR DO ICMS : 10.000,00 x 17% =	1.700,00
FRETE                    100,00 x 17% =	17,00
SEGUROS                450,00 x 17% =	76,50

**PARÂMETRO: INVENTÁRIO PERIÓDICO, INVENTÁRIO PERMANENTE E MERCADORIAS- CONTA ÚNICA.**

**INVENTÁRIO PERIÓDICO**

D – COMPRAS DE MERCADORIAS _____	11.000,00
D - FRETES S/ COMPRAS _____	100,00
D - SEGUROS S/ COMPRAS _____	450,00
C – CAIXA _____	11.550,00
D - ICMS A RECUPERAR _____	1.793,50
C - ICMS S/ COMPRAS _____	1.700,00
C - ICMS S/ FRETES E SEGUROS _____	93,50

**INVENTÁRIO PERMANENTE**

D – ESTOQUE DE MERCADORIAS _____	9.756,50
D - ICMS A RECUPERAR _____	1.793,50
C - CAIXA _____	11.550,00

## MERCADORIAS – CONTA ÚNICA

D – MERCADORIAS (CONTA MISTA)	_____	9.756,50
D - C/C ICMS	_____	1.793,50
C - CAIXA	_____	11.550,00

### 5.2.3 DEVOLUÇÕES

Normalmente decorrem dos seguintes motivos:

- Bens entregues fora das especificações combinadas, como: qualidade, quantidade, modelo, tamanho, cor.
- Quando os bens entregues não conferem com as amostras apresentadas pelo vendedor.
- vendedor reajusta seus preços, sem consulta prévia ao comprador, o que implica em nulidade do contrato de compra e venda.
- Quando ocorre atraso na entrega dos bens adquiridos, que poderá gerar rescisão do contrato de compra e venda mercantil.

**EXEMPLO:** A empresa HAFIF Ltda. é comerciante de sapatos. O departamento de compras da empresa realizou a operação de compra à vista de 100 pares de sapatos da marca kuke para recompor o estoque da empresa. O valor da compra constante na nota fiscal é de R\$ 11.550,00, I.C.M.S =17% , com I.P.I = 10%, frete de R\$100,00 e um seguro pago contra acidentes no valor de R\$ 450,00. Após a chegada da referida mercadoria ao estabelecimento, o setor administrativo percebeu que 20 pares foram entregues com as cores diferentes do constante no contrato, implicando a devolução destes ao fornecedor. A operação será registrada como segue:

**PARÂMETRO: INVENTÁRIO PERIÓDICO, INVENTÁRIO PERMANENTE E MERCADORIAS- CONTA ÚNICA.**

**INVENTÁRIO PERIÓDICO**

D - CAIXA.....(11.550 x 20%)	2.200,00
C – COMPRAS DE MERCADORIAS.....(11.000 x 20%)	2.200,00
D - ICMS S/ FRETES E SEGUROS _____	18,70
D - ICMS S/ COMPRAS _____	340,00
C - ICMS A RECUPERAR.....(1785 x 20%)	358,70

**INVENTÁRIO PERMANENTE**

D - CAIXA _____	2.200,00
C – ESTOQUE DE MERCADORIAS _____	1.841,30
C - ICMS A RECUPERAR _____	358,70

**MERCADORIAS – CONTA ÚNICA**

D - CAIXA _____	2.200,00
C – MERCADORIAS (CONTA MISTA) _____	1.841,30
C - C/C ICMS _____	358,70

**5.2.4 ABATIMENTOS**

Ocorre após a emissão da nota fiscal, depois que o produto encontra-se no estabelecimento do comprador. Ora, o abatimento destina-se exatamente para evitar a devolução das mercadorias diante dos motivos já citados. Portanto, o vendedor concede um abatimento mediante ameaça por parte do comprador de devolução da mercadoria.

O ICMS que incide na operação de compra não sofre alteração por conta de abatimentos posteriormente concedidos à saída da mercadoria do estabelecimento do fornecedor. Assim, o abatimento obtido não gera estorno do ICMS.

**EXEMPLO:** A empresa HAFIF Ltda. é comerciante de sapatos. O departamento de compras da empresa realizou a operação de compra à vista de 100 pares de sapatos da marca kuke para recompor o estoque da empresa. O valor da compra constante na nota fiscal é de R\$ 11.550,00, I.C.M.S =17% , com I.P.I = 10%, frete de R\$100,00 e um seguro pago contra acidentes no valor de R\$ 450,00. Após a chegada da referida mercadoria ao estabelecimento, o setor administrativo percebeu que 20 pares foram entregues com as cores diferentes do constante no contrato. Após a constatação, a administração entrou em contato com o fornecedor, e este reconheceu o erro no embarque equivocado dos 20 pares de sapatos dentre os 100 fornecidos. No entanto, visando evitar a devolução da mercadoria, o fornecedor ofereceu um abatimento de R\$ 2.000,00 para compensar o erro, valor este que será devolvido pelo fornecedor, já que a compra foi à vista.. A proposta foi aceita pela empresa HAFIF Ltda, resultando nas seguintes contabilizações:

**PARÂMETRO: INVENTÁRIO PERIÓDICO, INVENTÁRIO PERMANENTE E MERCADORIAS- CONTA ÚNICA.**

**INVENTÁRIO PERIÓDICO**

D - CAIXA

C - ABATIMENTOS S/ COMPRAS \_\_\_\_\_ 2.000,00

**INVENTÁRIO PERMANENTE**

D - CAIXA

C - ESTOQUE DE MERCADORIAS \_\_\_\_\_ 2.000,00

**MERCADORIAS - CONTA ÚNICA**

D - CAIXA

C - MERCADORIAS ( CONTA MISTA ) \_\_\_\_\_ 2.000,00

## 5.2.5 DESCONTOS COMERCIAIS OU INCONDICIONAIS

O desconto comercial é aquele obtido entre acordo das partes, antes da emissão da nota fiscal, fazendo parte desta quando da concretização da transação.

Observação imprescindível é a de que o IPI mantém sua base de cálculo inalterável mesmo com o desconto concedido. Já o ICMS terá como base de cálculo o preço da mercadoria menos o desconto destacado na nota fiscal.

**EXEMPLO:** A empresa HAFIF Ltda. é comerciante de sapatos. O departamento de compras da empresa realizou a operação de compra à vista de 100 pares de sapatos da marca kuke para recompor o estoque da empresa. O valor da compra constante na nota fiscal é de R\$ 10.550,00 discriminado da seguinte maneira:

PRECO DA MERCADORIA __	10.000,00
DESCONTO COMERCIAL__	1.000,00
ICMS (17%) _____	1.623,50
FRETE _____	100,00
SEGURO CONTRA ACIDENTE	450,00
IPI (10%)_____	1.000,00
<hr/> NOTA FISCAL –	<hr/> 10.550,00

Neste caso, em que ocorreram além dos gastos com fretes e seguros por parte do comprador, também um desconto de R\$ 1.000,00 na nota fiscal, o ICMS será calculado da seguinte maneira:

VALOR DO ICMS : 9.550,00 (Preço da mercadoria. + frete + seguro – desconto) x 17% = 1.623,50

**PARÂMETRO: INVENTÁRIO PERIÓDICO, INVENTÁRIO PERMANENTE E MERCADORIAS- CONTA ÚNICA.**



**INVENTÁRIO PERIÓDICO**

D – COMPRAS DE MERCADORIAS _____	10.000,00
D - FRETES S/ COMPRAS _____	100,00
D - SEGUROS S/ COMPRAS _____	450,00
C – CAIXA _____	10.550,00

D - ICMS A RECUPERAR	
C - ICMS S/ COMPRAS _____	1.530,00
C - ICMS S/ FRETES E SEGUROS _____	93,50

**INVENTÁRIO PERMANENTE**

D – ESTOQUE DE MERCADORIAS _____	8.926,50
D - ICMS A RECUPERAR _____	1.623,50
C - CAIXA _____	10.550,00

**MERCADORIAS – CONTA ÚNICA**

D – MERCADORIAS (CONTA MISTA) _____	8.926,50
D - C/C ICMS _____	1.623,50
C - CAIXA _____	10.550,00

**5.2.6 DESCONTOS FINANCEIROS OU CONDICIONAIS**

Desconto financeiro é aquele que a empresa obtém, normalmente, quando efetua o pagamento de uma duplicata antes do vencimento. Portanto o desconto só será usufruído mediante esta condição. A operação refere-se apenas à data de vencimento da duplicata não envolvendo mudanças no custo das mercadorias, pois o acordo é apenas financeiro.

**EXEMPLO:** A empresa HAFIF Ltda. é comerciante de sapatos. O departamento de compras da empresa realizou a operação de compra à vista de 100 pares de sapatos da marca kuke para recompor o estoque da empresa. O valor da compra constante na nota fiscal é de R\$ 11.550,00, I.C.M.S =17% , com I.P.I = 10%, frete de R\$100,00 e um seguro pago contra

acidentes no valor de R\$ 450,00. O fornecedor daria um desconto de R\$ 100,00 se empresa pagasse a duplicata até 10 dias antes de seu vencimento. Supondo que a empresa HAFIF pagou 14 dias antes do vencimento, a contabilização seria a seguinte:

**PARÂMETRO: INVENTÁRIO PERIÓDICO, INVENTÁRIO PERMANENTE E MERCADORIAS- CONTA ÚNICA.**

**INVENTÁRIO PERIÓDICO**

D – FORNECEDORES _____	11.550,00
C – CAIXA _____	11.450,00
C – DESCONTO OBTIDO _____	100,00

**INVENTÁRIO PERMANENTE**

D – FORNECEDORES _____	11.550,00
C – CAIXA _____	11.450,00
C – DESCONTO OBTIDO _____	100,00

**MERCADORIAS – CONTA ÚNICA**

D – FORNECEDORES _____	11.550,00
C – CAIXA _____	11.450,00
C – DESCONTO OBTIDO _____	100,00

## **5.3 OPERAÇÕES COM VENDAS**

### **5.3.1 IMPOSTOS PRINCIPAIS ( I.P.I. e I.C.M.S)**

Quando da realização de uma venda, no seu preço estará embutido os custos operacionais diretos e indiretos, a margem de lucro que irá depender da política adotada pela empresa, os impostos que deverão ser recolhidos ao governo no prazo fixado em lei. No caso

do IPI, se a empresa for contribuinte, então estará destacado na nota fiscal, compondo o preço final de venda.

Na realização de uma compra, a empresa poderá optar pelo destaque imediato do ICMS, registrando as mercadorias já pelo valor líquido. Isto não acontece na ocasião das vendas, onde a empresa terá que obrigatoriamente registrar o valor bruto das vendas, e só depois retificá-los com as contas específicas dos impostos.

No caso do I.C.M.S, o valor a ser debitado em conta de resultado, a crédito de conta do passivo circulante (I.C.M.S a recolher), deve corresponder ao total destacado nas notas fiscais de vendas.

Um detalhe de suma importância é a diferença no registro das vendas numa indústria em relação à empresa comercial.

A receita bruta de vendas numa indústria corresponde ao faturamento bruto menos o IPI faturado. A receita bruta de vendas nas empresas comerciais por conseguinte corresponde ao valor total bruto de vendas.

**EXEMPLO:** A empresa HAFIF Ltda. é comerciante de sapatos. O departamento de compras da empresa realizou a operação de compra à vista de 100 pares de sapatos da marca kuke para recompor o estoque da empresa. O valor da compra constante na nota fiscal é de R\$ 11.550,00, I.C.M.S =17% , com I.P.I = 10%, frete de R\$100,00 e um seguro pago contra acidentes no valor de R\$ 450,00. Em seguida, a empresa vendeu a prazo os 100 pares da marca kuke a um consumidor final apurando no valor total da nota fiscal R\$ 20.000,00 (ICMS – 17%). Por ser uma empresa comercial, o IPI já está incluso no custo da mercadorias, recolhendo-se aos cofres públicos apenas o ICMS, em termos de impostos.

**PARÂMETRO: INVENTÁRIO PERIÓDICO, INVENTÁRIO PERMANENTE E MERCADORIAS- CONTA ÚNICA.**

### **INVENTÁRIO PERIÓDICO**

D – CLIENTES

C – RECEITA C/ VENDAS \_\_\_\_\_ 20.000,00

D – ICMS S/ VENDAS  
 C – ICMS A RECOLHER \_\_\_\_\_ 3.400,00

#### **INVENTÁRIO PERMANENTE**

D – CLIENTES  
 C – RECEITA C/ VENDAS \_\_\_\_\_ 20.000,00

D – ICMS S/ VENDAS  
 C – ICMS A RECOLHER \_\_\_\_\_ 3.400,00

D – CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS  
 C – ESTOQUE DE MERCADORIAS \_\_\_\_\_ 9.756,50

#### **MERCADORIAS – CONTA ÚNICA**

D – CLIENTES  
 C – MERCADORIAS C/ MISTA \_\_\_\_\_ 20.000,00

D – ICMS S/ VENDAS  
 C – C/C ICMS \_\_\_\_\_ 3.400,00

### **5.3.2 CONTRIBUIÇÕES (PIS e COFINS)**



Estas contribuições só são cobradas nas operações com vendas das empresas. Atualmente as alíquotas são: PIS – 0,65% e COFINS – 3%. A incidências dessas contribuições tem por base de calculo o preço de venda das mercadorias, portanto coincide com a base de calculo do ICMS.

**EXEMPLO:** A empresa HAFIF Ltda. é comerciante de sapatos. O departamento de compras da empresa realizou a operação de compra à vista de 100 pares de sapatos da marca kuke para recompor o estoque da empresa. O valor da compra constante na nota fiscal é de R\$ 11.550,00, I.C.M.S =17% , com I.P.I = 10%, frete de R\$100,00 e um seguro pago contra acidentes no valor de R\$ 450,00. Em seguida, a empresa vendeu a prazo os 100 pares da

marca kuke ao consumidor final apurando no valor total das notas fiscais R\$ 20.000,00 (ICMS – 17%, PIS – 0,65% e COFINS – 3%).

**PARÂMETRO: INVENTÁRIO PERIÓDICO, INVENTÁRIO PERMANENTE E MERCADORIAS- CONTA ÚNICA.**

**INVENTÁRIO PERIÓDICO**

D – CLIENTES

C – RECEITA C/ VENDAS \_\_\_\_\_ 20.000,00

D – ICMS S/ VENDAS

C – ICMS A RECOLHER \_\_\_\_\_ 3.400,00

D – PIS S/ VENDAS

C – PIS A RECOLHER \_\_\_\_\_ 130,00

D – COFINS S/ VENDAS

C – COFINS A RECOLHER \_\_\_\_\_ 600,00

**INVENTÁRIO PERMANENTE**

D – CLIENTES

C – RECEITA C/ VENDAS \_\_\_\_\_ 20.000,00

D – ICMS S/ VENDAS

C – ICMS A RECOLHER \_\_\_\_\_ 3.400,00

D – PIS S/ VENDAS

C – PIS A RECOLHER \_\_\_\_\_ 130,00

D – COFINS S/ VENDAS

C – COFINS A RECOLHER \_\_\_\_\_ 600,00

D – CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS	
C – ESTOQUE DE MERCADORIAS _____	9.756,50

### MERCADORIAS – CONTA ÚNICA

D – CLIENTES	
C – MERCADORIAS C/ MISTA _____	20.000,00

D – ICMS S/ VENDAS	
C – C/C ICMS _____	3.400,00

D – MERCADORIAS C/ MISTA _____	730,00
C – PIS A RECOLHER _____	130,00
C – COFINS A RECOLHER _____	600,00

### 5.3.3 DEVOLUÇÕES

Faz-se muito importante distinguir no caso da devolução de vendas, os períodos em que ocorrerem essas devoluções.

Para o caso de mercadorias devolvidas que tiveram sua venda feita dentro do mesmo exercício, o registro é mais simples, pois é só fazer o estorno por ocasião da época das vendas e sobre o custo destas mercadorias vendidas.

**EXEMPLO:** Em relação ao exemplo passado em que a empresa vendeu a prazo os 100 pares da marca kuke ao consumidor final apurando no valor total das notas fiscais R\$ 20.000,00 (ICMS – 17%, PIS – 0,65% e COFINS – 3%). Supondo que devido a problemas de defeitos 20 destes pares de sapatos foram devolvidos ainda no mesmo exercício social.

**PARÂMETRO: INVENTÁRIO PERIÓDICO, INVENTÁRIO PERMANENTE E MERCADORIAS- CONTA ÚNICA.**

**INVENTÁRIO PERIÓDICO**

D – DEVOLUÇÃO DE VENDAS

C – CLIENTES \_\_\_\_\_ 4.000,00

D – ICMS A RECOLHER.

C – ICMS S/ VENDAS \_\_\_\_\_ 680,00

D – PIS A RECOLHER

C – PIS S/ VENDAS \_\_\_\_\_ 26,00

D – COFINS A RECOLHER

C – COFINS S/ VENDAS \_\_\_\_\_ 120,00

**INVENTÁRIO PERMANENTE**

D – DEVOLUÇÃO DE VENDAS

C – CLIENTES \_\_\_\_\_ 4.000,00

D – ICMS A RECOLHER.

C – ICMS S/ VENDAS \_\_\_\_\_ 680,00

D – PIS A RECOLHER

C – PIS S/ VENDAS \_\_\_\_\_ 26,00

D – COFINS A RECOLHER

C – COFINS S/ VENDAS \_\_\_\_\_ 120,00

D – ESTOQUE DE MERCADORIAS

C – CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS \_\_\_\_\_ (9.756,00 x 20%) 1.951,30

**MERCADORIAS – CONTA ÚNICA**

D – MERCADORIAS C/ MISTA

C – CLIENTES \_\_\_\_\_ 4.000,00

D – C/C ICMS

C – ICMS S/ VENDAS \_\_\_\_\_ 680,00

D – PIS A RECOLHER

C – PIS S/ VENDAS \_\_\_\_\_ 26,00

D – COFINS A RECOLHER

C – COFINS S/ VENDAS \_\_\_\_\_ 120,00

Para o caso de mercadorias devolvidas que tiveram sua venda feita no exercício anterior, há a necessidade de um tratamento diferenciado. Ora, a receita pela venda já foi contabilizada no exercício anterior, e sua conta definitivamente encerrada na apuração do resultado, então, não se pode mais falar em cancelamento da receita, como na situação de devolução normal. Não faz sentido contabilizar essas devoluções semelhante ao exemplo anterior, já que elas nada têm a ver com as vendas efetuadas neste exercício. Se forem devoluções extremamente pequenas, com valores irrelevantes, pode-se aceitar o registro como abatimento da receita, mesmo que não tecnicamente apropriado. Isto é justificado pela convenção contábil da Materialidade ou Relevância. Mas, para valores de certo significado, o tecnicamente correto é proceder um registro que não mais estará cancelando as vendas nem alterando as receitas líquidas ou o lucro bruto apurado no exercício. Para tanto, o registro será feito na forma de cancelamento, neste exercício, de um lucro bruto apurado no exercício anterior, que ora será tratado como uma despesa operacional. Sugere-se abrir uma conta especial para o registro da receita do exercício anterior perdida e outra para o registro do custo recuperado, totalizando-as em um único grupo de “Prejuízo na Devolução de vendas do exercício anterior”. Conforme citado anteriormente, esta conta não compõe o lucro bruto do exercício social em que ocorreu a devolução. Sua melhor classificação é como despesa operacional do ano em que ocorreu a devolução.



**EXEMPLO:** Em relação ao exemplo passado em que a empresa vendeu a prazo os 100 pares da marca kuke ao consumidor final apurando no valor total das notas fiscais R\$ 20.000,00 (ICMS – 17%, PIS – 0,65% e COFINS – 3%). Supondo que devido a problemas de defeitos 20 destes pares de sapatos foram devolvidos no exercício social subsequente.

**PARÂMETRO: INVENTÁRIO PERIÓDICO, INVENTÁRIO PERMANENTE E MERCADORIAS- CONTA ÚNICA.**

### **INVENTÁRIO PERIÓDICO**

D – PREJUÍZO NA DEVOLUÇÃO DE VENDAS DO EXERCÍCIO ANTERIOR

C – CLIENTES \_\_\_\_\_ 4.000,00

D – ICMS A RECOLHER.

C – PREJUÍZO NA DEVOLUÇÃO DE VENDAS DO EXERCÍCIO ANTERIOR \_\_\_\_ 680,00

D – PIS A RECOLHER

C – PREJUÍZO NA DEVOLUÇÃO DE VENDAS DO EXERCÍCIO ANTERIOR \_\_\_\_ 26,00

D – COFINS A RECOLHER

C – PREJUÍZO NA DEVOLUÇÃO DE VENDAS DO EXERCÍCIO ANTERIOR \_\_\_\_ 120,00

### **INVENTÁRIO PERMANENTE**

D – PREJUÍZO NA DEVOLUÇÃO DE VENDAS DO EXERCÍCIO ANTERIOR

C – CLIENTES \_\_\_\_\_ 4.000,00

D – ICMS A RECOLHER.

C – PREJUÍZO NA DEVOLUÇÃO DE VENDAS DO EXERCÍCIO ANTERIOR \_\_\_\_ 680,00

D – PIS A RECOLHER

C – PREJUÍZO NA DEVOLUÇÃO DE VENDAS DO EXERCÍCIO ANTERIOR \_\_\_\_ 26,00

D – COFINS A RECOLHER

C – PREJUÍZO NA DEVOLUÇÃO DE VENDAS DO EXERCÍCIO ANTERIOR \_\_\_\_ 120,00

D – ESTOQUE DE MERCADORIAS

C – PREJUÍZO NA DEVOLUÇÃO DE VENDAS DO EXERCÍCIO ANTERIOR \_\_\_\_ 1.951,30

#### **MERCADORIAS – CONTA ÚNICA**

D – PREJUÍZO NA DEVOLUÇÃO DE VENDAS DO EXERCÍCIO ANTERIOR

C – CLIENTES \_\_\_\_\_ 4.000,00

D – C/C ICMS

C – PREJUÍZO NA DEVOLUÇÃO DE VENDAS DO EXERCÍCIO ANTERIOR \_\_\_\_ 680,00

D – PIS A RECOLHER

C – PREJUÍZO NA DEVOLUÇÃO DE VENDAS DO EXERCÍCIO ANTERIOR \_\_\_\_ 26,00

D – COFINS A RECOLHER

C – PREJUÍZO NA DEVOLUÇÃO DE VENDAS DO EXERCÍCIO ANTERIOR \_\_\_\_ 120,00

### **5.3.4 ABATIMENTOS**

O abatimento sobre vendas acontece depois da emissão da nota fiscal de vendas. Considerando o exemplo passado (excetuando-se as devoluções), a empresa compradora solicita abatimento de R\$ 2.000,00 sobre a venda de 100 pares de sapatos que encontrava-se com parte dos produtos avariados.

**PARÂMETRO: INVENTÁRIO PERIÓDICO, INVENTÁRIO PERMANENTE E MERCADORIAS- CONTA ÚNICA.**

**INVENTÁRIO PERIÓDICO**

D - ABATIMENTOS S/ VENDAS

C - CLIENTES \_\_\_\_\_ 2.000,00

**INVENTÁRIO PERMANENTE**

D - ABATIMENTOS S/ VENDAS

C - CLIENTES \_\_\_\_\_ 2.000,00

**MERCADORIAS – CONTA ÚNICA**

D - MERCADORIAS CONTA MISTA

C - CLIENTES \_\_\_\_\_ 2.000,00

**5.3.5 DESCONTOS COMERCIAIS OU INCONDICIONAIS**

Ocorrem no momento da contratação das vendas, e independem de condição para o pagamento.

Neste caso os impostos incidem sobre o preço de venda das mercadorias menos o desconto comercial concedido, exceto o IPI (quando houver) que irá incidir pelo total do preço das mercadorias.

**EXEMPLO:** A empresa HAFIF Ltda. vendeu a prazo os 100 pares da marca kuke ao consumidor final apurando no valor total da nota fiscal de R\$ 19.000,00 (ICMS – 17%, PIS – 0,65% e COFINS – 3%). A empresa concedeu um desconto na nota fiscal de R\$ 1.000,00, conforme acordo com o consumidor. Portanto a base de cálculo do ICMS, PIS e COFINS será R\$ 19.000,00, que é o valor bruto de venda menos o desconto concedido na nota fiscal.

ICMS –  $19.000 \times 17\% = 3230$

PIS -  $19.000 \times 0,65\% = 123,50$

COFINS -  $19.000 \times 3\% = 570$

**PARÂMETRO: INVENTÁRIO PERIÓDICO, INVENTÁRIO PERMANENTE E MERCADORIAS- CONTA ÚNICA.**

**INVENTÁRIO PERIÓDICO**

D – CLIENTES \_\_\_\_\_ 19.000,00

D - DESCONTOS S/ VENDAS \_\_\_\_\_ 1.000,00

C – RECEITA C/ VENDAS \_\_\_\_\_ 20.000,00

D – ICMS S/ VENDAS

C – ICMS A RECOLHER \_\_\_\_\_ 3.230,00

D – PIS S/ VENDAS

C – PIS A RECOLHER \_\_\_\_\_ 123,50

D – COFINS S/ VENDAS

C – COFINS A RECOLHER \_\_\_\_\_ 570,00

**INVENTÁRIO PERMANENTE**

D – CLIENTES \_\_\_\_\_ 19.000,00

D - DESCONTOS S/ VENDAS \_\_\_\_\_ 1.000,00

C – RECEITA C/ VENDAS \_\_\_\_\_ 20.000,00

D – ICMS S/ VENDAS

C – ICMS A RECOLHER \_\_\_\_\_ 3.230,00

D – PIS S/ VENDAS

C – PIS A RECOLHER \_\_\_\_\_ 123,50

D – COFINS S/ VENDAS

C – COFINS A RECOLHER \_\_\_\_\_ 570,00

**MERCADORIAS – CONTA ÚNICA**

D – CLIENTES	19.000,00
D - MERCADORIAS C/ MISTA	1.000,00
C – MERCADORIAS C/ MISTA	20.000,00
D – ICMS S/ VENDAS	
C – C/C ICMS	3.230,00
D – MERCADORIAS C/ MISTA	693,50
C – PIS A RECOLHER	123,50
C – COFINS A RECOLHER	570,00

**5.3.6 DESCONTOS FINANCEIROS OU CONDICIONAIS**

Para a empresa compradora este desconto representa uma receita financeira, consequentemente na operação de vendas, quando da concessão de descontos sob alguma condição representara uma despesa financeira para a empresa vendedora.

**EXEMPLO:** A empresa HAFIF Ltda. vendeu a prazo os 100 pares da marca kuke ao consumidor final apurando no valor total da nota fiscal de R\$ 20.000,00 (ICMS – 17%, PIS – 0,65% e COFINS – 3%). A empresa concederia um desconto na ocasião do pagamento de R\$ 1.000,00, caso o cliente pagasse 10 dias antes do vencimento da duplicata. Supondo que o cliente pagou quando havia exatamente 10 dias para o vencimento, então a empresa registraria os seguintes lançamentos.

**PARÂMETRO: INVENTÁRIO PERIÓDICO, INVENTÁRIO PERMANENTE E MERCADORIAS- CONTA ÚNICA.**

**INVENTÁRIO PERIÓDICO**

D – DESCONTOS CONCEDIDOS

C – CLIENTES \_\_\_\_\_ 1.000,00

**INVENTÁRIO PERMANENTE**

D – DESCONTOS CONCEDIDOS

C – CLIENTES \_\_\_\_\_ 1.000,00

**MERCADORIAS – CONTA ÚNICA**

D – DESCONTOS CONCEDIDOS

C – CLIENTES \_\_\_\_\_ 1.000,00

## 5.4 INVENTÁRIO PERMANENTE: FICHA DE ESTOQUE x LANÇAMENTOS DO DIÁRIO

Quando a empresa possui controle de estoques a escrituração dos fatos relativos a compras, poderá ocorrer da seguinte forma: diretamente na conta Mercadorias ( a débito ou a crédito ) de acordo com a natureza dos fatos, ou poderão ser criadas conta específicas conforme se procede no inventário periódico e, no dia do levantamento do Balanço, encerrar-se-ão tais contas contra a conta Mercadorias.

Note-se o parâmetro a seguir para melhor compreensão:

### INVENTÁRIO PERMANENTE

LANÇAMENTO NO DIÁRIO		FICHA DE ESTOQUE
D – ESTOQUE DE MERCADORIAS	1.000,00	VALOR DE ENTRADA NOS ESTOQUES ( CONTA MERCADORIAS) = COMPRAS (1.000,00) + FRETES S/ COMPRAS (100,00) – ICMS S/ COMPRAS (170,00) = <b>930,00</b>
D – FRETES S/ COMPRAS	100,00	
D – ICMS A RECUPERAR	170,00	
C – FORNECEDORES	1.100,00	
C – ICMS S/ COMPRAS	170,00	
<b>FINAL DO EXERCÍCIO ( AJUSTE )</b>		
D – ESTOQUE DE MERCADORIAS		
C – FRTES S/ COMPRAS	100,00	
D – ICMS S/ COMPRAS		
C – ESTOQUE DE MERCADORIAS	170,00	
<b>SALDO FINAL DA CONTA</b>		
<b>ESTOQUE DE MERCADORIAS</b>	<b>930,00</b>	

## 5.5 I.C.M.S SOBRE O IMOBILIZADO - LEI COMPLEMENTAR 87/96

A partir da vigência do Art.20 da Lei complementar Nº 87/96, as empresas têm direito ao crédito fiscal relativo ao valor do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (I.C.M.S) contido na aquisição de bens para seu Ativo Imobilizado.

Segundo o referido Art.20: “As aquisições de mercadorias destinadas ao Ativo Permanente dá o direito ao crédito de I.C.M.S, exceto quando:

- a) os bens forem alheios às atividades do estabelecimento;
- b) as aquisições forem destinadas à produção de mercadorias ou à prestação de serviços que não forem tributados ou estiverem isentos do imposto, exceto se destinados ao exterior.

A contabilização mais recomendável do crédito do I.C.M.S pago na aquisição de bens destinados ao Ativo Imobilizado é a similar à adotada para a contabilização do registro do imposto pago nas aquisições de mercadorias destinadas à revenda ou à industrialização (inventário permanente), ou seja, na conta “I.C.M.S a Recuperar” do Ativo Circulante. Por exemplo, uma máquina adquirida por R\$ 100.000,00, com destaque do imposto de R\$ 12.000,00, será registrada da seguinte forma:

D – MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS (Ativo Permanente – Imobilizado)	88.000,00
D – ICMS A RECUPERAR (Ativo Circulante)	12.000,00
C – FORNECEDORES (Passivo Circulante)	100.000,00

Há um detalhe muito importante nesta Lei que deve ser enfatizado, que é o seguinte: se o bem adquirido para compor o ativo imobilizado for, antes de decorrido o prazo de cinco anos, contado da data de sua aquisição, alienado ou utilizado para a produção de mercadorias ou serviços isentos de I.C.M.S ou não tributados por este imposto, o valor do I.C.M.S creditado na aquisição do bem deverá ser estornado, proporcionalmente ao tempo que faltar para completar os cinco anos. Esse estorno deverá ser feito na base de 20% (vinte por cento) por ano ou fração que faltar para completar o quinquênio.



Para exemplificar, admita-se que a máquina objeto do exemplo acima citado venha a ser alienada após decorridos trinta meses da sua aquisição. Nesse caso, faltando dois anos e meio para completar o período de cinco anos após a aquisição do bem, deverá ser estornada a parcela equivalente a 60% de R\$12.000,00 = R\$ 7.200,00. O estorno do crédito seria complemento do custo do bem alienado sendo assim contabilizado:

D – GANHOS OU PERDAS NA ALIENAÇÃO DE IMOBILIZADO

C – ICMS A RECUPERAR (Ativo Circulante)

7.200,00

## 5.5 APLICAÇÃO PRÁTICA CONCEITUAL DOS CONHECIMENTOS TEÓRICOS

### PROVA PARA AUDITOR FISCAL DO TESOIRO NACIONAL (ESAF – 1998)

(Questão 28)- A nossa empresa identificou seu estoque de mercadorias em 2.000 unidades avaliadas ao custo médio unitário de R\$ 60,00. Logo após, promoveu uma venda de 1.500 unidades à vista, por R\$ 150.000,00, numa operação isenta de tributação.

O comprador, todavia, mostrando-se insatisfeito com a transação, devolveu 20% da compra e ainda conseguiu obter um abatimento de 10% no preço.

Feita a renegociação e refeitos os registros cabíveis, a nossa empresa mantém um estoque de mercadorias assim formado:

- a) 500 unidades a R\$ 54,00 = R\$ 27.000,00
- b) 800 unidades a R\$ 54,00 = R\$ 43.200,00
- c) 800 unidades a R\$ 60,00 = R\$ 48.000,00
- d) 500 unidades a R\$ 60,00 = R\$ 30.000,00
- e) 800 unidades a R\$ 90,00 = R\$ 72.000,00

1. ESTOQUE IDENTIFICADO:  $2000 \times R\$ 60,00 = 120.000,00$
2. VENDA DE 1500 UNIDADES:  
RECEITA C/ VENDAS = 150.000,00  
CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS =  $1500 \times R\$ 60,00 = R\$ 90.000,00$
3. DEVOLUÇÃO DE VENDAS NO MONTANTE DE 20%:  
 $1500 \times 20\% = 300$  UNIDADES DEVOLVIDAS
4. ESTOQUE FINAL =  $2000$  (ESTOQUE IDENTIFICADO) –  $1500$  (VENDAS) +  $300$  (DEVOLUÇÕES DE VENDAS) =  $800$  Unidades a  $R\$ 60,00 = R\$ 48.000,00$  (Opção: c)

### PROVA PARA AUDITOR FISCAL DO TESOUREIRO NACIONAL (ESAF – 1998)

(Questão 33) - Determinada empresa industrial vendeu 2.000 unidades de um produto, ao preço unitário de R\$ 120,00, com frete de R\$ 3.000,00 por conta do vendedor. O vendedor concedeu, na nota fiscal, um desconto de R\$ 2.500,00 e, ainda, um desconto de R\$ 2.000,00 no pagamento da duplicata, vencível a 30 dias.

Sabendo-se que:

- o custo dos Produtos Vendidos é de R\$ 120.000,00;

- foram pagas:

outras despesas com vendas de R\$ 2.600,00;

salários de vendedores de R\$ 3.500,00;

- a transação estava sujeita a:

Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de R\$ 2.400,00;

Imposto sobre Produtos Industrializados de R\$ 2.100,00;

Programa de Integração Social (PIS) – faturamento de R\$ 500,00;

Contribuição Social sobre o Faturamento (COFINS) de R\$ 1.000,00

podemos afirmar que a receita líquida de vendas do produto é de

- a) R\$ 231.500,00
- b) R\$ 229.500,00
- c) R\$ 228.600,00
- d) R\$ 233.600,00
- e) R\$ 231.600,00

Comentário: A primeira observação é identificar a natureza da empresa, que é industrial.

A Receita de vendas corresponde a: 2000 unid x R\$120,00 (Preço unit.) =240.000,00

O frete é por conta do vendedor, portanto irá representar uma **despesa** para este, no valor de R\$ 3.000,00.

O vendedor concede na nota fiscal um desconto de R\$ 2.500,00, portanto trata-se de um desconto comercial ou incondicional, que irá compor as **deduções de vendas**. Fala-se ainda num desconto quando do pagamento da duplicata vencível em 30 dias no valor de R\$ 2.000,00. Este é um desconto financeiro ou condicional, e representará uma **despesa financeira** para a empresa.

Outras informações fornecidas:

Custo dos Produtos Vendidos é de R\$ 120.000,00;

Despesas com vendas de R\$ 2.600,00;

Despesas com salários de vendedores de R\$ 3.500,00;

A transação estava sujeita a:

I.C.M.S = R\$ 2.400,00; (**deduções de vendas**)

I.P.I = R\$ 2.100,00; (**Não integrará as deduções de vendas pois as questões de concursos na área fiscal obedecem ao Regulamento do Imposto de Renda, e segundo este, o I.P.I. sobre as vendas virá como dedução do faturamento bruto e não da receita com vendas**)

PIS = R\$ 500,00; (**deduções de vendas**)

COFINS = R\$ 1.000,00 (**deduções de vendas**)

#### Demonstração do Resultado do Exercício

FATURAMENTO BRUTO	242.100
(-) IPI FATURADO	2.100
<hr/>	
RECEITA COM VENDAS	240.000
(-) DEDUÇÕES DE VENDAS	
(-) DESCONTOS COMERCIAIS	2.500
(-) I.C.M.S. SOBRE VENDAS	2.400
(-) PIS SOBRE VENDAS	500
(-) COFINS SOBRE VENDAS	1.000
<hr/>	
RECEITA LÍQUIDA DE VENDAS	233.600 ( <b>Opção: d</b> )

**PROVA PARA TÉCNICO DO TESOUREIRO NACIONAL (ESAF – 1997)**

(Questão 27) Um comerciante adquiriu um lote de mercadorias por R\$ 1.000,00, incidindo sobre a compra ICMS de 17%. Revendeu-o, em seguida, por R\$ 1.200,00, estando também a venda sujeita a ICMS de 17%. Considerando, respectivamente, os sistemas de inventário periódico, de inventário permanente e de conta mista de Mercadorias, indique o valor pelo qual a conta Mercadorias foi creditada para registrar a operação de venda.

- a) R\$ 1.20,00 - R\$ 1.200,00 – R\$ 1.200,00
- b) R\$ 996,00 - R\$ 996,00 - R\$ 996,00
- c) R\$ 996,00 - R\$ 830,00 - R\$ 996,00
- d) R\$ Zero - R\$ 830,00 - R\$ 1.200,00
- e) R\$ Zero - R\$ Zero - R\$ 1.200,00

**INVENTÁRIO PERIÓDICO**

**OPERAÇÃO DE COMPRA**

D – COMPRAS DE MERCADORIAS

C – CAIXA \_\_\_\_\_ 1.000,00

D - ICMS A RECUPERAR

C - ICMS S/ COMPRAS \_\_\_\_\_ 170,00

Ora, no inventário periódico a empresa não possui controle de estoques, portanto não poderá creditar a conta Compras de Mercadorias quando da venda do produto, porque não se tem conhecimento do custo destas. Portanto, no inventário periódico, a conta Mercadorias não sofrerá crédito nesta operação.

**OPERAÇÃO DE VENDA**

D - CAIXA

C - RECEITA C/ VENDAS \_\_\_\_\_ 1.200,00

**INVENTÁRIO PERMANENTE****OPERAÇÃO DE COMPRA**

D – ESTOQUE DE MERCADORIAS	_____	830,00
D - ICMS A RECUPERAR	_____	170,00
C - CAIXA	_____	1.000,00

Pelo inventário permanente há o controle dos estoques, a medida em que as mercadorias são vendidas dá-se baixa na conta de estoque, e leva-se o valor a débito para a conta de resultado denominada Custo das Mercadorias Vendidas.

**OPERAÇÃO DE VENDA**

D - CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS		
C - ESTOQUE DE MERCADORIAS	_____	<b>830,00</b>
D - CAIXA		
C - RECEITA C/ VENDAS	_____	1.200,00

**MERCADORIAS – CONTA ÚNICA****OPERAÇÃO DE COMPRA**

D – MERCADORIAS C/ MISTA	_____	830,00
D - C/C ICMS	_____	170,00
C - CAIXA	_____	1.000,00

Pelo sistema da conta mista de mercadorias, esta conta será creditada pelo valor total das vendas, ou seja, R\$1.200,00.

**OPERAÇÃO DE VENDA**

D - CLIENTES

C - MERCADORIAS C/ MISTA \_\_\_\_\_ 1.200,00

D - ICMS S/ VENDAS

C - C/C ICMS \_\_\_\_\_ 170,00

## CONCLUSÃO

A seleção de profissionais está gradativamente sendo mais exigente em seus questionamentos, no que tange a recentes alterações ocorridas na área contábil. Portanto, a evidenciação da Lei complementar 87/96 que trata do I.C.M.S sobre o imobilizado é fundamental.

Um dos aspectos primordiais notados para o correto estudo é a escolha da correta bibliografia a ser pesquisada, esta deverá corresponder à doutrina dominante da ciência contábil. Por isso, salienta-se que esta monografia absteve-se de opiniões pessoais de autores acerca dos assuntos explorados, exceto daqueles que correspondiam à doutrina dominante.

As operações com mercadorias é o assunto mais importante a ser estudado na contabilidade geral, pois além de ser o fato contábil operacional mais comum às empresas, envolve também conhecimentos acerca da legislação tributária.

Na resolução de provas (aplicação prática conceitual ) deve-se atentar para o fato que está em pauta não só o fator conhecimento, mas também o fator emocional, a objetividade e o tempo. Estes artificios bem articulados produzirão um bom resultado, agregado obviamente ao conhecimento acerca da disciplina. Portanto, ter o domínio completo da matéria não significa o passaporte para o sucesso numa prova.

A concorrência dos concursos públicos está cada vez maior e mais acirrada. Tem-se notado que em muitos concursos, não está havendo um critério lógico na seleção dos profissionais em termos de pré-requisitos qualitativos. Um exemplo é o concurso de Auditor Fiscal da Receita Federal, cargo típico e voltado a profissionais formados em ciências contábeis, que exige qualquer nível superior como capacitação para exercer um cargo de muita importância e responsabilidade.

Portanto, indubitavelmente, preparar-se para um concurso público requer dedicação e denodo por parte do profissional ou estudante.

## BIBLIOGRAFIA

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - RESOLUÇÕES.

FAVERO, Hamilton Luiz & outros. **Contabilidade – Teoria e Prática**. São Paulo, Ed. Atlas, vol. I, 1997.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade Comercial**. São Paulo, Atlas, 13ª edição, 1996.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade Geral**. São Paulo, Atlas, 23ª edição, 1997.

GONÇALVES, Eugênio Celso & BAPTISTA, Antônio Eustáquio. **Contabilidade Geral**. São Paulo, Ed. Atlas, 1995.

INFORMAÇÕES OBJETIVAS (IOB) – TEMÁTICA CONTÁBIL & BALANÇOS. 1998/1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de & MARION, José Carlos. **Contabilidade Comercial**. São Paulo, Ed. Atlas, 3ª edição, 1995.

IUDÍCIBUS, Sérgio de & outros. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações**. São Paulo, Ed. Atlas, 4ª edição, 1995.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo, Ed. Atlas, 5ª edição, 1997.

LEI DAS SOCIEDADES ANÔNIMAS. ED. SARAIVA, 2ª EDIÇÃO, 1997.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Básica**. São Paulo, Ed. Atlas, 1998.

SILVA, J. Miguel. **GUIA IOB DE CONTABILIDADE**. vol. 1, 1997.

ASFEAC

VILHENA, Leonardo de Almeida. **Contabilidade para Concursos Públicos**. São Paulo, Ed. Atlas, 1995.