



SÉRIE PROVAS E CONCURSOS

Manual de Contabilidade

TEORIA E MAIS DE 650 QUESTÕES

8ª EDIÇÃO REVISTA E ATUALIZADA DE ACORDO COM A LEI Nº 11.941/2009

Francisco Velter
Luiz Roberto Missagia

Cadastre-se em **www.elsevier.com.br**
para conhecer nosso catálogo completo,
ter acesso a serviços exclusivos no site
e receber informações sobre nossos
lançamentos e promoções.

Manual de Contabilidade

TEORIA E MAIS DE 650 QUESTÕES

8ª EDIÇÃO REVISTA E ATUALIZADA DE ACORDO COM A LEI Nº 11.941/2009

© 2011, Elsevier Editora Ltda.

Todos os direitos reservados e protegidos pela Lei nº 9.610, de 19/2/1998. Nenhuma parte deste livro, sem autorização prévia por escrito da editora, poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados: eletrônicos, mecânicos, fotográficos, gravação ou quaisquer outros.

Revisão Gráfica: Wilton Fernandes Palha Neto
Editoração Eletrônica: SBNigri Artes e Textos Ltda.

Coordenador da Série: Sylvio Motta

Elsevier Editora Ltda.
Conhecimento sem Fronteiras
Rua Sete de Setembro, 111 – 16º andar
20050-006 – Centro – Rio de Janeiro – RJ – Brasil

Rua Quintana, 753 – 8º andar
04569-011 – Brooklin – São Paulo – SP – Brasil

Serviço de Atendimento ao Cliente
0800-0265340
sac@elsevier.com.br

ISBN 978-85-352-4801-2 (recurso eletrônico)



Nota: Muito zelo e técnica foram empregados na edição desta obra. No entanto, podem ocorrer erros de digitação, impressão ou dúvida conceitual. Em qualquer das hipóteses, solicitamos a comunicação ao nosso Serviço de Atendimento ao Cliente, para que possamos esclarecer ou encaminhar a questão.

Nem a editora nem o autor assumem qualquer responsabilidade por eventuais danos ou perdas a pessoas ou bens, originados do uso desta publicação.

CIP-Brasil. Catalogação-na-fonte.
Sindicato Nacional dos Editores de Livros, RJ

V557m

Velter, Francisco

Manual de contabilidade [recurso eletrônico]: teoria e mais de 650 questões / Francisco Velter, Luiz Roberto Missagia. – Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

recurso digital (Provas e concursos)

Formato: PDF

Requisitos do sistema: Adobe Acrobat Reader

Modo de acesso: World Wide Web

Inclui bibliografia

ISBN 978-85-352-4801-2 (recurso eletrônico)

1. Contabilidade – Problemas, questões, exercícios. 2. Serviço público – Brasil – Concursos. 3. Livros eletrônicos. I. Missagia, Luiz Roberto. II. Título. III. Série.

11-3054.

CDD: 657
CDU: 657

Dedicatórias

*Aos meus pais, Albano e Amália, que Deus acolheu em algum
lugar especial, por me inserirem neste
mundo e pelo incentivo ao estudo.*

*À minha esposa Ana e minha filha Aline, pelo amor, carinho,
apoio e incentivo dispensados.*

*A todos os alunos presenciais, virtuais e telepresenciais,
pela colaboração e pelo estímulo.*

FRANCISCO VELTER

*Ao meu pai, Luiz Carlos, que em algum lugar está assistindo
ao resultado de sua dedicação ao filho.*

*À minha mãe, Albertina, que, junto com meu pai, não mediu
esforços para que eu chegasse até aqui.*

*À minha esposa Isabela, pela relação que construímos com
muito amor e carinho, e pela sua inestimável contribuição para a obra.*

Ao nosso filho Rafael, que trouxe novo sentido para nossas vidas.

LUIZ MISSAGIA

Página deixada intencionalmente em branco

Os Autores

FRANCISCO VELTER é Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB), aprovado em 3º lugar em sua Região Fiscal no Concurso de 2001, na área de Tributação e Julgamento. No mesmo ano, foi aprovado no Concurso de Auditor Fiscal da Previdência Social. Desde 1995 até o ingresso no cargo de Auditor, foi Técnico da Receita Federal (TRF). É professor de Contabilidade Geral, Contabilidade Avançada, Auditoria e Matemática Financeira em cursos preparatórios para concursos, instrutor da Esaf em cursos de formação de Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil e de Analistas Tributários da Receita Federal do Brasil, instrutor de contabilidade em treinamentos internos da Receita Federal do Brasil. É coautor dos livros *Aprendendo Matemática Financeira*, *Contabilidade Avançada* e *Contabilidade de Custos e Análise das Demonstrações Contábeis*, todos desta editora.

LUIZ ROBERTO MISSAGIA é Auditor-Fiscal da Receita Federal Brasil (AFRFB) desde de 1996. Possui pós-graduação na Escola de Administração Fazendária (Esaf) em Contabilidade Avançada. Ministra as disciplinas de Contabilidade e Comércio Internacional em cursos preparatórios para concursos. É instrutor da Esaf em cursos de formação de Auditores e Analistas Tributários da Receita Federal do Brasil, instrutor de contabilidade em treinamentos internos da Receita Federal e professor convidado do site www.pontodosconcursos.com.br. É coautor dos livros *Aprendendo Matemática Financeira*, *Contabilidade Avançada* e *Contabilidade de Custos e Análise das Demonstrações Contábeis*, todos desta editora.

Página deixada intencionalmente em branco

Apresentação

Esta obra é fruto de um trabalho que teve início antes mesmo da nossa aprovação no concurso de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB). Isto porque, para obter sucesso em tal tarefa, foram necessárias inúmeras consultas a materiais diversos, tais como provas de outros concursos, livros, notas de aula, resumos etc.

Após o ingresso na carreira, o trabalho continuou, objetivando a organização de um material que auxiliasse na preparação de candidatos para os próximos concursos da Receita Federal do Brasil, do ICMS, do TCU, do Bacen e de outros que envolvam a disciplina de Contabilidade. A ideia do livro surgiu, então, da nossa junção de esforços para oferecer aos estudantes um material atualizado, de qualidade, com muitos exercícios propostos e resolvidos; enfim, um produto que proporcionasse ao usuário uma preparação diferenciada.

O enfoque do livro é aquele dado pelas principais bancas organizadoras de concursos como a Esaf (Escola de Administração Fazendária), o Cespe/UnB, a FGV (Fundação Getulio Vargas), a FCC (Fundação Carlos Chagas), a Cesgranrio e outras às suas provas. Vale frisar, ainda, que a abordagem deste manual é bastante extensa, podendo servir como referência e fonte de informação aos estudantes em geral da Contabilidade. O presente livro está atualizado pelas Leis nºs 11.638/2007 e 11.941/2009, assim como contempla os aspectos relativos à escrituração comercial estabelecidos pelas normas do Conselho Federal de Contabilidade – CFC e da Comissão de Valores Mobiliários – CVM.

Um bom estudo a todos!

Os autores

Página deixada intencionalmente em branco

Nota à 2ª Edição

A esta segunda edição foram adicionados alguns assuntos importantes à obra, em virtude de sugestões de alunos e também devido ao estilo de questões abordadas recentemente nos concursos. Ainda acertamos alguns gabaritos e alteramos algumas explicações, sempre visando ao melhor entendimento do leitor.

No Capítulo 7, foram abordados os temas Depreciação em atividade rural e Depreciação em atividade mercantil. No Capítulo 9, foram feitas algumas considerações tributárias sobre IR, CSSL, PIS e Cofins, visto que esses temas aparecem com muita frequência nas questões em que é exigida a apuração do resultado.

No Capítulo 11, abordamos os Investimentos em ouro e a Reserva especial de dividendo obrigatório não constituído. Por fim, inserimos algumas orientações da CVM (Comissão de Valores Mobiliários) a respeito de variações monetárias e reserva de lucros a realizar.

Os autores

Nota à 3ª Edição

Nesta terceira edição abordamos o enfoque que vem sendo utilizado em provas de contabilidade recentes aplicadas pelo Cespe/UnB e pela Esaf.

Nos Capítulos 6 e 9, atualizamos o material sobre o tratamento contábil a ser aplicado no caso das contribuições PIS e Cofins, que passaram a incidir inclusive sobre a importação de bens e serviços, após o advento da Lei nº 10.865/2004.

Além disso, acertamos pequenas incorreções ao longo da obra, incluímos questões de concursos mais recentes e procuramos melhorar a forma de explanação dos assuntos que geram mais dúvidas, sempre com o objetivo de fornecer uma ferramenta da melhor qualidade possível aos leitores.

Os autores

Nota à 4ª Edição

Nesta quarta edição não houve mudanças em termos de legislação em relação à terceira edição. Foi alterada a forma de abordar alguns assuntos, de acordo com a necessidade percebida pelos Autores, quando ministrando aulas sobre a matéria. Também, foram substituídos alguns exercícios por outros mais atualizados, ou por questões que abordassem temas importantes não contemplados pelos demais exercícios. O objetivo, como sempre, foi atender à demanda dos alunos por um material sempre próximo à realidade dos Concursos Públicos realizados no país.

Os autores

Nota à 5ª Edição

Nesta quinta edição, trabalhamos para que o texto ficasse ainda mais próximo da realidade dos concursos mais recentes aplicados Brasil afora. Retiramos alguns exercícios cujo gabarito oficial era duvidoso e incluímos novas explicações sobre os temas apresentados, com o intuito de aprimorar a preparação do candidato na disciplina de Contabilidade, que exige a resolução de inúmeras questões de provas anteriores.

Os autores

Nota à 6ª Edição

Nesta edição o enfoque foi basicamente voltado para as alterações introduzidas na Lei das S/A (Lei nº 6.404/1976) pela Lei nº 11.638/2007. Praticamente todos os capítulos sofreram alterações. A referida lei alterou aspectos contábeis importantes, como os componentes e as formas de avaliação dos elementos patrimoniais (ativo, passivo e patrimônio líquido), assim como modificou o rol de demonstrações contábeis obrigatórias, incluindo a Demonstração dos Fluxos de Caixa e excluindo a Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos. Apesar da profunda alteração teórica dos dispositivos legais, a prática contábil, principalmente aquela voltada para concursos, não sofreu grandes mudanças. Aproveitamos também para introduzir exercícios de provas recentes ao final de cada capítulo, assim como excluimos os exercícios antigos e/ou conteúdo desatualizado oferecendo ao candidato uma boa noção da realidade atual do nível dos concursos públicos em matéria de Contabilidade.

Os autores

Nota à 7ª Edição

Nesta edição foram efetuados os ajustes em função das alterações introduzidas na Lei das S/A (Lei nº 6.404/1976) pela Lei nº 11.941/2009 que redundou na conversão da MP nº 449/2008. As alterações mudaram a estrutura do Balanço Patrimonial e da Demonstração do Resultado do Exercício, bem como a forma de escrituração das disposições da lei tributária. Também houve alteração no conceito de sociedade coligada para fins de avaliação de investimentos. Em face das alterações, foram revistos os exercícios propostos, os quais sofreram as devidas adaptações às novas normas e estrutura. Além disso, foram inseridos exercícios de provas recentes que sejam pertinentes às alterações.

Os autores

Nota à 8ª Edição

A Contabilidade, pelo fato de ser uma ciência, é muito dinâmica, e por isso já requer atualizações periódicas. No Brasil, em particular, em função da convergência das normas nacionais às normas internacionais, muitas alterações foram introduzidas na Lei das SAs (Lei nº 6.404/1976) e também nas normas infralegais emitidas pelo CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis), CFC (Conselho Federal de Contabilidade) e pela CVM (Comissão de Valores Mobiliários). Nesta edição foram efetuados os ajustes destas normas emanadas até meados do ano de 2010, e revistos os exercícios com eliminação de alguns, adaptação de outros e a inclusão de exercícios das mais recentes provas pelas mais diversas bancas examinadoras.

Os autores

Página deixada intencionalmente em branco

Prefácio

A proposta de elaborar um livro de Contabilidade completo e acessível, mesmo ao estudante que não possua conhecimento prévio da disciplina, voltado à preparação para provas de concursos públicos, oferece consideráveis desafios.

Mais do que em qualquer matéria, a didática utilizada na abordagem dos complexos temas envolvidos mostra-se imprescindível para que aqueles não familiarizados com a estrutura da Contabilidade – um mundo à parte, com linguagem e códigos próprios e lógica peculiar – consigam efetivamente apreender o vasto conteúdo exigido nos mais importantes certames públicos, em todos os níveis, mormente os da área fiscal. Além disso, a íntima relação entre a Contabilidade e a legislação tributária exige dos autores de obras dessa disciplina um profundo conhecimento de Direito Tributário e uma obsessiva atualização, tendo em vista as frequentes modificações que soem ocorrer na legislação pertinente. Ainda, o estudo da Contabilidade, devido à natureza dessa disciplina, exige que uma obra didática, para ser verdadeiramente útil, alie a uma sólida teoria uma quantidade considerável de problemas resolvidos e questões, posto que seu conteúdo deve permitir um estudo teórico-prático que dê ao estudante instrumentos para solucionar os problemas que lhe serão propostos nas provas que terá de enfrentar.

Para nós, foi ingente honra e júbilo receber dos autores o convite para redigir este singelo prefácio. Acompanhamos o trabalho de ambos há alguns anos, e a admiração que lhes dedicamos não provém apenas da amizade que nos une, mas, sobretudo, da sua seriedade, como professores e autores, e da competência com que desempenham essas funções.

A presente obra, a par de constituir um excelente material para os estudantes em geral, possui características que a tornam ímpar dentre as existentes na disciplina. Os autores lograram abordar, de forma completa e rigorosamente atualizada, todos os pontos relevantes da Contabilidade Geral, com especial enfoque ao conteúdo exigido nas provas mais recentes de concursos públicos realizados pela Esaf e pelo Cespe/UnB, apresentando uma boa quantidade de exercícios de prova resolvidos, com especial atenção às “armadilhas” mais utilizadas pelos elaboradores das questões, além de diversos exercícios propostos.

Felicitemos efusivamente os autores. Não temos dúvida de que a obra já possui reservado um lugar de destaque na estante de todo concursando que reconheça a importância de bons materiais em sua preparação.

Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo

Orientação para Leitura

Este livro dedica-se aos estudantes da Contabilidade em geral, principalmente àqueles que possuem objetivo de aprovação em concursos públicos. O ritmo da sua leitura depende do nível de conhecimento que o leitor possua sobre o conteúdo da disciplina e de sua afinidade com ela.

Os Capítulos 1 e 2 constituem a base fundamental, onde falamos de conceitos e do patrimônio das empresas. Devem ser bem compreendidos antes de se passar ao restante. Já o Capítulo 3, que contempla os Princípios Fundamentais, é bastante extenso e teórico. Sugerimos que seja lido uma primeira vez com ênfase especial aos Princípios da Competência e da Prudência e, em seguida, sejam resolvidos alguns exercícios. Somente então se passe adiante. Futuramente, quando o leitor perceber a aplicação dos Princípios às Técnicas Contábeis, certamente retomará a sua leitura.

Os Capítulos 4 e 5 trazem uma nova base, onde falamos das contas e dos lançamentos. Apenas deve-se passar adiante no caso de bem compreendidos. O Capítulo 6, relativo às Operações com Mercadorias, é assunto de inúmeras questões de concursos. A sugestão é realizar muitos exercícios, mesmo que não sejam todos, e passar aos capítulos seguintes, podendo-se retornar a ele mais tarde.

O Capítulo 7 trata dos ajustes efetuados antes das Demonstrações Financeiras, portanto é fundamental sua compreensão antes de prosseguir para as demonstrações em si, nos capítulos seguintes. Os Capítulos 8 a 13 tratam das Demonstrações Financeiras e do Capital, sendo relativamente independentes, devendo se dar ênfase aos Capítulos 10 e 11, sobre Demonstração do Resultado do Exercício e do Balanço Patrimonial, fundamental para concursos públicos em geral.

A boa preparação começa na escolha do material certo e na programação e metodologia de estudo. Não importa quanto tempo o aluno estude, o importante é a qualidade desse estudo. Portanto, faça bom uso deste material!!!

Página deixada intencionalmente em branco

Sumário

CAPÍTULO 1	CONCEITOS INTRODUTÓRIOS.....	1
1.1.	Conceito de Contabilidade	1
1.2.	Objetivos da Contabilidade	4
1.3.	Objeto, campo de aplicação e usuários da Contabilidade.....	4
1.3.1.	Objeto	4
1.3.2.	Campo de aplicação	5
1.3.3.	Usuários	5
1.4.	Funções da Contabilidade	6
1.5.	Técnicas contábeis.....	7
1.5.1.	Escrituração.....	7
1.5.2.	Demonstrações contábeis.....	8
1.5.3.	Auditoria	9
1.5.4.	Análise das demonstrações contábeis ou análise de balanço.....	10
	EXERCÍCIOS	11
CAPÍTULO 2	O PATRIMÔNIO.....	19
2.1.	Conceito.....	19
2.1.1.	Bens	21
2.1.2.	Direitos.....	22
2.1.3.	Obrigações	24
2.2.	Componentes patrimoniais e a representação gráfica do patrimônio	24
2.3.	Equação patrimonial.....	26
2.4.	O resultado (rédito).....	31
2.4.1.	Receitas	32
2.4.2.	Despesas.....	34

2.5.	Origens e aplicações de recursos.....	36
2.6.	Definições importantes.....	37
2.6.1.	Ativo real.....	37
2.6.2.	Ativo fixo.....	38
2.6.3.	Créditos e débitos – um enfoque econômico	38
2.6.3.1.	Créditos de financiamento.....	38
2.6.3.2.	Créditos de funcionamento	39
2.6.3.3.	Débitos de financiamento	39
2.6.3.4.	Débitos de funcionamento.....	39
2.6.4.	Passivo real.....	39
2.6.5.	Patrimônio bruto	39
2.6.6.	Empresa	39
2.6.6.1.	Empresário	40
2.6.6.2.	Firma individual.....	40
2.6.6.3.	Sociedade	41
2.6.6.3.1.	Sociedade por ações	41
2.6.6.3.2.	Sociedade por cotas de responsabilidade limitada.....	42
2.6.6.4.	Lei das S/A – LSA	42
2.6.7.	Capital próprio.....	42
2.6.8.	Capital social ou capital nominal	43
2.6.9.	Capital subscrito.....	43
2.6.10.	Capital realizado (integralizado)	43
2.6.11.	Capital a realizar (a integralizar)	43
2.6.12.	Capital autorizado	44
2.6.13.	Capital de terceiros ou capital alheio	44
2.6.14.	Capital total ou capital à disposição da empresa	45
2.6.15.	Exercício social.....	45
2.6.16.	Período contábil	46
2.6.17.	Bens de venda	47
2.6.18.	Bens de renda.....	47
2.6.19.	Bens numerários.....	47
	EXERCÍCIOS	48

CAPÍTULO 3	OS PRINCÍPIOS DE CONTABILIDADE	59
3.1.	Introdução	59
3.2.	Princípios de Contabilidade	61
3.2.1.	Princípio da Entidade	61
3.2.2.	Princípio da Continuidade	62
3.2.3.	Princípio da Oportunidade	62
3.2.4.	Princípio do Registro pelo Valor Original	62
3.2.5.	Princípio da Competência	64
3.2.6.	Princípio da Prudência	64
3.3.	Teorias da Contabilidade	65
3.4.	Estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis	66
3.4.1.	Introdução	66
3.4.2.	Usuários e suas necessidades de informação	67
3.4.3.	O objetivo das Demonstrações Contábeis	68
3.4.4.	Posição Patrimonial e Financeira, Desempenho e Mutações na Posição Financeira	68
3.5.	Pressupostos Básicos	68
3.5.1.	Regime de Competência	68
3.5.2.	Continuidade	68
3.5.3.	Características Qualitativas das Demonstrações Contábeis	69
3.5.4.	Compreensibilidade	69
3.5.5.	Relevância	69
3.5.6.	Materialidade	70
3.5.7.	Confiabilidade	70
3.5.8.	Primazia da Essência sobre a Forma	70
3.5.9.	Neutralidade	70
3.5.10.	Prudência	71
3.5.11.	Integridade	71
3.5.12.	Comparabilidade	71
3.6.	Limitações na Relevância e na Confiabilidade das Informações	72
3.6.1.	Tempestividade	72
3.6.2.	Equilíbrio entre Custo e Benefício	72
3.6.3.	Elementos das Demonstrações Contábeis	72
3.6.4.	Posição Patrimonial e Financeira	72
3.6.5.	Ativos	73

3.6.6. Passivos	74
3.6.7. Patrimônio Líquido	76
3.6.8. Desempenho	76
3.6.9. Receitas e despesas são definidas como segue:	77
3.6.10. Receitas	77
3.6.11. Despesas.....	78
3.6.12. Ajustes para Manutenção do Capital.....	78
3.6.13. Reconhecimento dos Elementos das Demonstrações Contábeis	79
3.6.14. Probabilidade de Realização de Benefício Econômico Futuro	79
3.6.15. Confiabilidade da Mensuração	80
3.6.16. Reconhecimento de Ativos.....	80
3.6.17. Reconhecimento de Passivos.....	81
3.6.18. Reconhecimento de Receitas.....	81
3.6.19. Reconhecimento de Despesas	81
3.6.20. Mensuração dos Elementos das Demonstrações Contábeis	82
3.7. Conceitos de Capital e de Manutenção de Capital	84
3.7.1. Conceitos de Capital.....	84
EXERCÍCIOS	85
CAPÍTULO 4 AS CONTAS	98
4.1. Conta – noção preliminar	98
4.2. Teorias das contas.....	98
4.2.1. Teoria personalista	99
4.2.2. Teoria materialista	100
4.2.3. Teoria patrimonialista	100
4.3. As contas	101
4.3.1. Conta analítica.....	102
4.3.2. Conta sintética.....	102
4.4. Representação gráfica das contas (elementos mínimos).....	103
4.5. Funcionamento das contas	104
4.5.1. Contas do ativo e despesas	104
4.5.2. Contas do passivo, patrimônio líquido e receitas	105
4.5.3. Contas retificadoras	105
4.5.4. Resumo do funcionamento das contas.....	106
4.6. Os grupos e as funções das contas	106
4.6.1. Contas patrimoniais.....	107
4.6.1.1. Escrituração.....	109

4.6.1.2.	Método das partidas dobradas	109
4.6.1.3.	O registro no livro razão	110
4.6.2.	Contas de resultado	111
4.7.	Exemplo prático	112
4.8.	Estrutura básica do balanço patrimonial, conforme a Lei nº 6.404/1976	115
4.9.	Plano de contas	117
4.9.1.	Elenco de contas resumido	119
EXERCÍCIOS		125
CAPÍTULO 5	O LANÇAMENTO CONTÁBIL	143
5.1.	Atos e fatos administrativos	144
5.1.1.	Fato administrativo (contábil).....	144
5.1.2.	Fatos permutativos ou compensativos	144
5.1.3.	Fatos modificativos.....	145
5.1.4.	Fatos mistos	146
5.1.5.	Exemplo prático	147
5.2.	Livros empresariais.....	149
5.2.1.	Livros principais de escrituração: características	154
5.2.1.1.	Livro Diário	154
5.2.1.2.	Livro de Registro de Duplicatas	156
5.2.1.3.	Livro de Registro de Inventário.....	158
5.2.1.4.	Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR).....	158
5.2.1.5.	Livro Razão.....	159
5.2.2.	Principais livros societários (Lei nº 6.404/1976)	160
5.3.	A escrituração nos livros e o lançamento contábil.....	161
5.3.1.	Partidas de diário.....	162
5.3.2.	Partidas de razão	163
5.4.	Partidas dobradas	164
5.5.	Elementos essenciais do lançamento.....	165
5.5.1.	Procedimentos (passos) do lançamento	166
5.5.2.	Fórmulas de lançamento	170
5.6.	Erros de escrituração	174
5.6.1.	Valor contabilizado a menor	175
5.6.2.	Valor contabilizado a maior	176
5.6.3.	Inversão de contas.....	177
5.6.4.	Troca de contas.....	178

5.7.	Da escrituração contábil das filiais	179
5.8.	Balancete de verificação	182
5.9.	Processo contábil	186
5.9.1.	Fases do ciclo contábil	187
5.9.2.	Período contábil (exercício social)	187
5.9.3.	Resultado do período (rédito)	188
5.9.4.	Encerramento das contas de resultado	188
5.9.5.	Apuração simplificada do resultado do exercício	188
5.10.	Lançamentos de encerramento	189
5.10.1.	Lançamento de destinação do resultado	190
5.10.2.	Encerramento de resultados e destinação do lucro	190
5.10.3.	Destinação do Resultado	191
5.10.4.	Balanço patrimonial	192
5.10.5.	Demonstrativo do resultado do exercício	192
5.11.	Lançamento em partidas mensais	192
	EXERCÍCIOS	194

CAPÍTULO 6 OPERAÇÕES COM MERCADORIAS217

6.1.	Noções gerais	217
6.2.	Tipos de inventário e forma de apuração do lucro bruto	222
6.3.	O inventário periódico	224
6.3.1.	Mercadorias conta mista	224
6.3.2.	Conta desdobrada	227
6.3.2.1.	Compras (c)	228
6.3.2.2.	Mercadorias-estoque (ou estoque de mercadorias)	228
6.3.2.3.	Vendas (v)	229
6.4.	O inventário permanente	235
6.4.1.	Avaliação dos estoques	238
6.4.1.1.	Preço específico	239
6.4.1.2.	Método PEPS ou FIFO	241
6.4.1.3.	Método UEPS ou LIFO	245
6.4.1.4.	Média Ponderada Móvel ou Custo Médio Ponderado (MPM ou CMP)	247
6.4.1.5.	Média ponderada fixa (MPF)	249
6.4.1.6.	Preço de venda menos margem de lucro (método do varejo)	252

6.5.	Fatores que alteram as compras e vendas.....	254
6.5.1.	Fatores que alteram as compras.....	255
6.5.2.	Fatores que alteram as vendas.....	256
6.5.3.	Descontos.....	258
6.5.3.1.	Descontos financeiros (ou condicionais).....	258
6.5.3.2.	Descontos comerciais (ou incondicionais).....	259
6.5.3.3.	Abatimentos (sobre compras ou vendas).....	260
6.5.4.	Devoluções de mercadorias.....	261
6.5.4.1.	Devoluções de vendas.....	262
6.5.4.2.	Devoluções de compras.....	263
6.5.5.	Tributos incidentes sobre compras e vendas.....	266
6.5.5.1.	Tributos incidentes sobre vendas.....	267
6.5.5.1.1.	IPI.....	267
6.5.5.1.2.	ICMS.....	268
6.5.5.1.3.	PIS e Cofins.....	269
6.5.5.2.	Tributos incidentes sobre compras.....	272
6.5.5.2.1.	Tributos recuperáveis.....	273
6.5.5.2.2.	IPI e ICMS não recuperáveis.....	277
6.5.5.3.	Descontos incondicionais e abatimentos com impostos ..	279
6.5.5.4.	Devoluções com impostos.....	280
6.5.5.4.1.	Devoluções de compras.....	280
6.5.5.4.2.	Devoluções de vendas.....	281
6.5.6.	Alguns exemplos de lançamentos.....	283
6.5.6.1.	Registros de aquisição de mercadorias.....	283
6.5.6.2.	Registros de venda de mercadorias.....	288
6.6.	Resumo do tratamento contábil no inventário permanente.....	290
6.7.	Resumo e tratamento contábil de aspectos importantes.....	296
6.7.1.	Itens que integram os estoques.....	296
6.7.2.	Tratamento contábil das diferenças de estoque.....	296
6.7.3.	Resumo dos tributos incidentes sobre vendas e compras.....	297
	EXERCÍCIOS.....	302
	CAPÍTULO 7 AJUSTES E OPERAÇÕES DE ENCERRAMENTO.....	336
7.1.	Ajustes ao resultado do exercício.....	336
7.1.1.	Regimes de escrituração.....	336
7.1.2.	Ajustes ao regime de competência.....	339

7.2.	Provisões	347
7.2.1.	Conceito	347
7.2.2.	Provisão x Reserva – uma distinção necessária	348
7.2.3.	Provisões retificadoras de ativo ou para perdas no ativo	349
7.2.3.1.	Provisão para créditos de liquidação duvidosa	352
7.2.3.2.	Provisão para ajuste de bens e direitos do ativo ao valor de mercado	357
7.2.3.3.	Provisão para perdas prováveis na alienação de investimentos.....	363
7.2.4.	Provisões constitutivas de obrigações.....	365
7.2.4.1.	Provisão para férias.....	366
7.2.4.2.	Provisão para 13º salário.....	369
7.2.4.3.	Provisão para gratificações a empregados.....	370
7.2.4.4.	Provisão para o imposto sobre a renda.....	371
7.3.	Variações monetárias ou cambiais.....	372
7.3.1.	Aplicações financeiras.....	374
7.4.	Depreciação, amortização e exaustão	376
7.4.1.	Depreciação	377
7.4.1.1.	Conceito.....	377
7.4.1.2.	Contabilização	378
7.4.1.3.	Bens sujeitos à depreciação	380
7.4.1.4.	Bens não sujeitos à depreciação	380
7.4.1.5.	Taxas usuais de depreciação.....	381
7.4.1.6.	Taxas especiais de depreciação.....	382
7.4.1.7.	Depreciação acelerada	383
7.4.1.8.	Depreciação de bens adquiridos usados.....	383
7.4.1.9.	Métodos de depreciação	384
7.4.1.9.1.	Método de depreciação linear ou das quotas constantes.....	384
7.4.1.9.2.	Método de depreciação da soma dos dígitos (COLE).....	385
7.4.1.9.3.	Método da unidade de tempo trabalhada ou das quantidades produzidas	386
7.4.1.10.	Depreciação em atividade rural.....	387
7.4.1.11.	Depreciação em arrendamento mercantil	387
7.4.1.12.	Depreciação de semoventes	389

7.4.2.	Amortização	390
7.4.2.1.	Bens intangíveis sujeitos à amortização	390
7.4.2.2.	Contabilização	391
7.4.3.	Exaustão	392
7.4.3.1.	Contabilização	392
7.4.3.2.	Taxas anuais	392
7.4.4.	Recuperação do Imobilizado e Intangível	393
7.4.5.	Resumo	394
7.5.	Ganhos ou perdas de capital	394
7.6.	Operações de desconto	396
7.6.1.	Duplicatas em cobrança simples	396
7.6.2.	Duplicatas descontadas	397
7.6.3.	Desconto de promissórias	402
7.7.	Folha de salários	403
7.8.	Avaliação de investimentos	411
7.8.1.	Método do custo	411
7.8.2.	Método da Equivalência Patrimonial (EQP/MEP) ou Método do Patrimônio Líquido	414
7.9.	Conciliação bancária	418
7.10.	Ajustes contábeis de exercícios anteriores	423
7.11.	Depósitos judiciais	426
7.12.	Diferença de estoque	428
7.13.	Juros sobre o capital próprio	430
7.14.	Reparos e Conservação	435
7.15.	Ajuste a valor presente	440
7.15.1.	Definição de Valor Presente	441
7.15.2.	Elementos para o cálculo do Valor Presente	441
7.15.3.	Qual a diferença entre AVP e valor justo?	443
7.16.	Ajuste de Avaliação Patrimonial – AAP	445
EXERCÍCIOS		448
CAPÍTULO 8	BALANCETE DE VERIFICAÇÃO	486
8.1.	Encerramento das contas de resultado	488
EXERCÍCIOS		495

CAPÍTULO 9	DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO	503
9.1.	Previsão legal	503
9.2.	Forma de apuração	505
9.3.	Participações estatutárias nos lucros	517
9.4.	Algumas considerações sobre a provisão do IR e CSSL	521
9.4.1.	Simples Nacional	522
9.4.2.	Lucro presumido	523
9.4.3.	Lucro real	524
9.4.4.	Lucro arbitrado	526
9.5.	Base de cálculo do PIS e da Cofins	527
9.5.1.	A cobrança não cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins	529
9.5.2.	Contabilização	531
EXERCÍCIOS		534
CAPÍTULO 10	O ESTUDO DO CAPITAL	558
10.1.	Disposições na Lei nº 6.404/1976	558
10.2.	Conceituação	568
10.3.	Capital social, capital nominal ou capital subscrito	569
10.4.	Capital realizado, integralizado ou contábil	569
10.5.	Capital de terceiros	571
10.6.	Capital próprio	571
10.7.	Capital total à disposição da entidade ou capital em giro	571
10.8.	Capital a integralizar	572
10.9.	Capital autorizado	572
10.10.	Capital subscrito	572
10.11.	Capital de giro	572
EXERCÍCIOS		573
CAPÍTULO 11	BALANÇO PATRIMONIAL	581
11.1.	Conceito	581
11.2.	Obrigatoriedade e finalidade	581
11.3.	Estrutura e grupos de contas	584
11.4.	O levantamento do balanço	588
11.5.	Critério de classificação das contas	593
11.5.1.	Ativo	594
11.5.1.1.	Ativo circulante	594
11.5.1.1.1.	Disponibilidades	595

11.5.1.1.2.	Direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente.....	597
11.5.1.1.3.	Aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte.....	602
11.5.1.2.	Ativo Não Circulante – ANC	605
11.5.1.2.1.	Realizável a longo prazo	605
11.5.1.2.2.	Investimentos.....	607
11.5.1.2.2.1.	Investimentos em ouro	608
11.5.1.2.3.	Imobilizado.....	610
11.5.1.2.3.1.	Função e movimentação das principais contas do ativo não circulante imobilizado....	611
11.5.1.2.4.	Ativo intangível.....	613
11.5.2.	Passivo	614
11.5.2.1.	Passivo circulante	614
11.5.2.2.	Passivo não circulante.....	615
11.5.2.3.	Patrimônio líquido	615
11.5.2.3.1.	Capital social.....	616
11.5.2.3.2.	Reservas de capital	617
11.5.2.3.3.	Ajustes de Avaliação Patrimonial	620
11.5.2.3.4.	Reservas de lucros.....	622
11.5.2.3.4.1.	Reserva legal	623
11.5.2.3.4.2.	Reservas estatutárias	626
11.5.2.3.4.3.	Reserva para contingências.....	627
11.5.2.3.4.4.	Reserva de incentivos fiscais.....	628
11.5.2.3.4.5.	Reserva de retenção de lucros.....	629
11.5.2.3.4.6.	Reserva de lucros a realizar ...	630
11.5.2.3.4.7.	Reserva especial de dividendo obrigatório não distribuído	633
11.5.2.3.5.	Prejuízos Acumulados	634
11.5.2.3.6.	Ações em tesouraria	634
11.5.2.3.7.	Gastos realizados com a colocação de ações	637

11.6. Critérios de avaliação dos componentes patrimoniais	637
11.6.1. Ativo	638
11.6.2. Passivo	641
11.7. Modelo da demonstração.....	642
11.8. Notas explicativas.....	644
11.8.1. Introdução.....	644
11.8.2. As notas explicativas conforme a Lei das S/A	644
EXERCÍCIOS	646

**CAPÍTULO 12 DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES
DE RECURSOS (DOAR)685**

12.1. Introdução.....	685
12.2. Origens dos recursos	688
12.3. Recursos oriundos das operações.....	688
12.3.1. Recursos próprios.....	690
12.3.2. Recursos de terceiros	691
12.3.3. Realização de ativos de longo prazo	691
12.3.4. Total das origens.....	691
12.4. Aplicações de recursos.....	692
12.4.1. Recursos aplicados nas operações	692
12.4.2. Dividendos distribuídos	693
12.4.3. Aquisição de ativos não circulantes.....	694
12.4.4. Redução do passivo não circulante	694
12.4.5. Outras aplicações	695
12.5. Variação do capital circulante líquido	696
12.5.1. Demonstração das variações	697
12.6. Elaboração da demonstração	702
EXERCÍCIOS	716

**CAPÍTULO 13 DEMONSTRAÇÃO DE LUCROS OU PREJUÍZOS
ACUMULADOS (DLPA) E A DISTRIBUIÇÃO
DE DIVIDENDO.....730**

13.1. Introdução.....	730
13.2. Objetivos da DLPA	732
13.3. Estrutura da demonstração	733
13.3.1. Saldo no início do período	734
13.3.2. Ajustes de exercícios anteriores.....	734

13.3.3. Destinação durante o exercício	736
13.3.4. Reversão, absorção e transferência de reservas	736
13.3.5. Resultado do exercício	737
13.3.6. Saldo à disposição da assembleia	738
13.4. Proposta de destinação do saldo	738
13.5. Dividendos.....	739
13.5.1. Fontes dos dividendos.....	739
13.5.2. Dividendo obrigatório	739
13.5.3. Dividendos de ações preferenciais	747
13.5.4. Dividendos intermediários.....	747
13.5.5. Pagamento de dividendo com prejuízo no exercício	748
EXERCÍCIOS	752
GABARITOS	763
BIBLIOGRAFIA	769

Página deixada intencionalmente em branco

Conceitos Introdutórios

1.1. Conceito de Contabilidade

A Contabilidade surgiu, basicamente, da necessidade de organizar os dados patrimoniais, econômicos e financeiros de uma determinada unidade econômica e administrativa, que pode ser uma empresa, o governo ou uma pessoa física: enfim, uma entidade.

Dentro desse enfoque, vários são os conceitos de Contabilidade. A Contabilidade Teórica estabelece regras e princípios a serem observados pelos contabilistas, com o objetivo de padronizar procedimentos. Nesse sentido, atribui-se à mesma, invariavelmente, o condão de ciência. Todavia, não se trata de uma ciência exata, como a Matemática, pois a Contabilidade está inserida no campo das ciências sociais, e se serve da matemática apenas como ferramenta para mensurar o valor dos componentes patrimoniais. Outrora, quando ainda não sedimentados os princípios que a regem, chamavam-na inclusive de arte. Entretanto, hoje, ela deve ser entendida, sempre, como ciência.

A Resolução CFC nº 750/1993 instituiu Princípios de Contabilidade como condição obrigatória no exercício da profissão e também de legitimidade para as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

O art. 2º da Resolução CFC nº 750/1993, alterada pela Resolução CFC nº 1.282/2010, reconhece o patrimônio como objeto da Contabilidade:

Art. 2º Os Princípios de Contabilidade representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso País. Concernem, pois, à Contabilidade no seu sentido mais amplo de ciência social, cujo objeto é o **patrimônio das entidades**. (grifo nosso)

Desta forma, a Contabilidade possui objeto próprio – o Patrimônio das Entidades – e consiste em conhecimentos obtidos por metodologia racional, com as condições de generalidade, certeza e busca das causas, em nível qualitativo semelhante às demais Ciências Sociais.

A Contabilidade é uma Ciência Social com plena fundamentação epistemológica. Por consequência, todas as demais classificações – método, conjunto de procedimentos, técnica, sistema, arte, para citarmos as mais correntes – referem-se a simples facetas ou aspectos da Contabilidade, usualmente concernentes à sua aplicação prática, na solução de questões concretas.

Dentro desse contexto, Hilário Franco já a conceituava com os seguintes dizeres:

“Contabilidade é a ciência que estuda e controla o patrimônio das entidades, mediante o registro, a demonstração expositiva e a interpretação dos fatos nele ocorridos, com o fim de oferecer informações sobre sua composição e variação, bem como sobre o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial”.

Por seu turno, o Primeiro Congresso Brasileiro de Contabilidade, ocorrido no Rio de Janeiro, de 17 a 27 de agosto de 1924, definiu o que se chama de conceito oficial de Contabilidade:

“A Contabilidade é a ciência que estuda e pratica as funções de orientação, de controle e de registro relativos à administração econômica”.

Na tentativa de entender este conceito de Contabilidade, iremos decompô-lo nos seus núcleos verbais, que são: registrar, controlar e orientar. Atribuindo-lhes a devida função, teremos a aplicação dos próprios objetivos da Contabilidade. Assim, as funções de registro, controle e orientação/informação podem ser detalhadas como segue:

REGISTRO	Para que haja o controle e a orientação, os fatos devem ser evidenciados por algum meio; o meio utilizado em Contabilidade é o registro daqueles fatos. O registro se resume à escrituração dos fatos que ocorrem com o patrimônio de uma entidade.
CONTROLE	A função de controle é de suma importância, haja vista a necessidade da salvaguarda de bens e direitos, principalmente quando se trata de entidades comerciais, que estão em constante competição para conquista de mercado. O controle visa, também, ao acompanhamento do planejamento, pois não bastam bons planos se, no momento da execução, abandonam-se todos os critérios científicos empregados na sua elaboração, sendo necessário um controle rigoroso para a sua eficaz execução.
ORIENTAÇÃO	Por meio dos relatórios contábeis, é comunicada a situação da entidade. Esses relatórios, utilizados adequadamente, servirão de parâmetros (orientação) para um criterioso e adequado planejamento, bem como para verificar e acompanhar se o que foi planejado está sendo executado, e se as metas traçadas estão sendo atingidas. Poder-se-ia dizer que temos aí toda a essência da Contabilidade, isto é, os meios e os fins, pois o fim da Contabilidade é a prestação de informações úteis, e isto será possível somente mediante registros e controles permanentes, que possam evidenciar as mutações patrimoniais, tanto as qualitativas quanto as quantitativas.

Por questões didáticas, divide-se o estudo da Contabilidade em diversas áreas ou ramos, tais como: Contabilidade Geral, Contabilidade de Custos, Contabilidade Bancária, Contabilidade Pública, Análise de Balanços e outros. O objeto de estudo de todas elas, como veremos adiante, é o mesmo, ou seja, o patrimônio das entidades.

A Contabilidade Geral, objeto de estudo deste livro, visa a fornecer os elementos necessários à correta aplicação dos Princípios que norteiam a matéria, de acordo com as definições anteriores. Já os demais ramos aplicam-se a determinadas áreas ou setores econômicos específicos, como indústrias (Contabilidade de Custos), bancos (Contabilidade Bancária) ou Governo (Contabilidade Pública). De acordo com o que foi estudado, podemos enunciar o seguinte conceito para a Contabilidade:

CONTABILIDADE

Ciência econômico-administrativa que utiliza metodologia própria para registrar, analisar, controlar e evidenciar os aspectos relativos ao patrimônio das entidades, com o objetivo de fornecer informações aos agentes interessados para subsidiar a tomada de decisões.

A definição acima estabelece que a Contabilidade possui uma teoria (Contabilidade Teórica), que contém princípios e regras, a serviço da Contabilidade Prática. Esta última, por sua vez, é evidenciada quando os profissionais da área lançam mão das ferramentas contábeis para registrar as operações patrimoniais das entidades, com o objetivo de controlar o patrimônio das mesmas, fornecendo instrumentos para a tomada de decisões econômico-financeiras.

1.2. Objetivos da Contabilidade

É possível afirmar que a finalidade (ou objetivo) da Contabilidade é fornecer informações de cunho econômico-administrativo aos mais diversos usuários. Essas informações tornam possível a avaliação da situação econômica e financeira e dão subsídios para a tomada de decisões dentro da entidade. Sendo assim, por meio da Contabilidade, o diretor de uma empresa reúne condições de avaliar os recursos à sua disposição, se houve lucro ou prejuízo no período, determinar o custo da produção etc. Por isso, essas informações devem ser as mais amplas possíveis, evidenciando todos os aspectos relevantes, tanto quantitativos quanto qualitativos, que possam interferir no patrimônio das entidades (**aziendas**).

Para atingir este objetivo, as empresas devem priorizar a **evidenciação** de todas as informações que possibilitem o controle e a tomada de decisões por parte de seus usuários. Ainda neste contexto de bem informar, deve a Contabilidade, se for necessário, guiar-se pela **essência em vez da forma**. Diante de tais objetivos, não encontramos óbice para concluir que a Contabilidade é tão remota quanto a existência do homem pensante na face da Terra, pois a necessidade de informações/evidenciações acerca das existências sempre se fez presente na vida humana.

1.3. Objeto, campo de aplicação e usuários da Contabilidade

1.3.1. Objeto

Para chegarmos ao objeto da Contabilidade, basta encontrarmos a resposta à seguinte pergunta: **registrar e controlar o quê?** A resposta é o Patrimônio das **aziendas**, pois o objeto da Contabilidade é o **Patrimônio** das entidades, sejam

elas com fins lucrativos ou não. Por Patrimônio entende-se o conjunto de **bens, direitos e obrigações** de uma entidade, ou seja, os elementos e/ou meios necessários à existência e à consecução das suas finalidades. Esse conceito será mais discutido adiante.

1.3.2. Campo de aplicação

O campo de aplicação ou campo de atuação da Contabilidade compreende todas as entidades que tenham um patrimônio a ser avaliado, ou seja: as **aziendas**. A palavra **azienda** representa o sistema organizado que visa a atingir um fim qualquer sob gestão do homem. Denota-se que o conceito de azienda é mais amplo do que o conceito de empresa, pois a azienda engloba todos os tipos de entidades, comerciais ou filantrópicas (sem fins lucrativos), públicas ou privadas, de pessoas físicas ou jurídicas, legalmente constituídas ou não, isto é, **aziendas são as instituições e as empresas**, enquanto que o conceito de empresa envolve apenas a atividade lucrativa ou com finalidade econômica.

A propósito, o Código Civil, no art. 966, estabelece que: considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

Exemplificando, são aziendas: a casa de comércio, a indústria, a prefeitura, as empresas de transporte, os hospitais, o governo, a pessoa natural e seu patrimônio, o clube, a igreja etc., porque em todas elas há um patrimônio e uma finalidade a ser atingida, e, para isto, lá existem pessoas, gerindo as atividades, que se cercaram de elementos materiais próprios para que o fim seja atingido. Resumindo, o conceito de azienda compreende o patrimônio e a gestão das entidades. Apesar desta vasta aplicação, nosso estudo será direcionado principalmente à Contabilidade aplicada às empresas, ou seja: às entidades que possuam uma atividade econômica organizada.

1.3.3. Usuários

Os usuários da Contabilidade são todas as pessoas (físicas ou jurídicas) interessadas de alguma forma nas informações prestadas por ela. Os usuários da contabilidade comercial podem ser internos (sócios, acionistas e administradores) ou externos, dependendo do seu vínculo com a empresa. São eles:

- a **pessoa física**, que possui interesse no controle do seu próprio patrimônio;
- os **acionistas**, sócios ou proprietários de pessoas jurídicas – tanto os sócios/ acionistas controladores (majoritários) quanto os não controladores (não majoritários) utilizarão as informações contábeis para avaliar seus

- investimentos. Os sócios não controladores, inclusive, se utilizam das demonstrações contábeis como meio de fiscalizar a atuação dos sócios majoritários. As pessoas jurídicas podem ser públicas ou privadas, com ou sem finalidade lucrativa, regularmente constituídas ou não. Sempre haverá o interesse dos seus proprietários pelas informações contábeis a respeito das mesmas, até mesmo para avaliar se a entidade tem capacidade de pagar dividendos. Os investidores são os provedores de capital de risco. Eles avaliam risco e retorno previsto para decidir quando comprar, vender ou manter investimentos. Por vezes são conhecidos como especuladores;
- **empregados** – se interessam pela estabilidade e a lucratividade de seus empregadores, assim como pela capacidade que a entidade possui de prover sua remuneração, benefícios, aposentadoria e oportunidades;
 - **administradores** e diretores das empresas – são os responsáveis pela tomada de decisão dentro da entidade. Necessitam ter o conhecimento do que ocorreu com o patrimônio e de como está sua situação no momento;
 - **financiadores** de recursos (credores), ou seja, os emprestadores de dinheiro, que se interessam pelo fluxo financeiro do tomador de recursos e também pelas garantias oferecidas, visando tomar conhecimento da capacidade da entidade em pagar os empréstimos e os juros no vencimento. Nessa linha, os fornecedores e outros credores comerciais também desejam avaliar se os valores a eles devidos serão pagos;
 - o **governo** – com base na contabilidade das empresas, impõe tributação às mesmas e realiza análise global da economia do país (o Produto Interno Bruto – PIB). Está interessado na destinação dos recursos, além de informações para regulamentar suas atividades;
 - **clientes** – desejam informações sobre a continuidade operacional da entidade, especialmente quando com ela mantêm um relacionamento de longo prazo;
 - **concorrentes**.

1.4. Funções da Contabilidade

Conforme foi visto anteriormente, a Contabilidade tem funções de controle (Contabilidade Financeira) e planejamento (Contabilidade Gerencial). Através do **controle do patrimônio** (FUNÇÃO ADMINISTRATIVA) e apuração do réditto (ou resultado, lucro ou prejuízo) das **aziendas** (FUNÇÃO ECONÔMICA), a Contabilidade presta informações às pessoas (usuários) que tenham interesse em avaliar a situação patrimonial e o desempenho destas entidades, permitindo conhecer as fontes de financiamento e as aplicações de recursos existentes.

O controle patrimonial (função administrativa) ocorre tanto no aspecto **qualitativo** (identificação dos itens do patrimônio), quanto no aspecto **quantitativo** (valoração dos diversos componentes do patrimônio em termos monetários).

Muitas vezes a **função econômica** (apuração do crédito) constitui-se no objetivo mais imediato das entidades comerciais, principalmente por parte de seus diretores, sócios e acionistas, pois, em geral, estes não têm fôlego financeiro para suportar espera de resultados, por longo prazo. Entretanto, modernamente, a contabilidade constitui ferramenta indispensável no planejamento empresarial. Assim:

FUNÇÃO ADMINISTRATIVA	Controle do patrimônio e planejamento empresarial
FUNÇÃO ECONÔMICA	Apuração do resultado

1.5. Técnicas contábeis

Para a perfeita aplicação das funções de registrar, controlar e orientar, a Contabilidade vale-se de técnicas, que são os conhecimentos práticos da ciência contábil, ou seja, consistem em um conjunto de procedimentos utilizados para registrar, controlar e orientar com relação aos itens patrimoniais. Técnica contábil é, portanto, a aplicação prática da ciência – CONTABILIDADE. São expressas em número de quatro:

- escrituração;
- demonstrações contábeis;
- análise das demonstrações contábeis; e
- auditoria.

1.5.1. Escrituração

É o registro dos fatos que influenciam o patrimônio de uma entidade. Deve ser efetuada em ordem cronológica (dia, mês e ano) e em grupos de fatos homogêneos, de modo que possam identificar um determinado componente patrimonial.

O art. 177 da Lei nº 6.404/1976 (Lei das S/A) afirma que a escrituração das empresas deve manter registros permanentes em obediência à legislação comercial, aos preceitos da referida Lei e aos princípios contábeis geralmente aceitos (a serem tratados adiante). Somente desta forma, obedecendo aos princípios, é que estaremos diante da Contabilidade concebida cientificamente. Além disso, os

métodos de escrituração deverão ser uniformes no tempo. O Novo Código Civil (Lei nº 10.406/2002) também tratou sobre a escrituração das empresas.

Esta técnica terá um capítulo próprio neste livro, onde serão detalhados os procedimentos adotados para a sua consecução.

1.5.2. Demonstrações contábeis

São relatórios, organizados sinteticamente, onde se resumem as informações contábeis de forma metódica, atendendo cada um a uma finalidade específica, evidenciando os fatos patrimoniais e a situação da empresa, elaborados ao final de um determinado período de tempo. As demonstrações contábeis obrigatórias, segundo a Lei nº 6.404/1976 (Lei das S/A) com as alterações introduzidas pela Lei nº 11.638, de 28/12/2007, são:

- BALANÇO PATRIMONIAL – BP
- DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO – DRE
- DEMONSTRAÇÃO DOS LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS – DLPA
- DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA – DFC
- DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO – DVA

A Demonstração do Valor Adicionado – DVA somente é obrigatória para as companhias abertas (as que negociam suas ações no mercado secundário – bolsa de valores ou mercado de balcão).

Destaca-se, por ora, que a obrigatoriedade da elaboração e publicação da DFC é excluída para as companhias fechadas cujo Patrimônio Líquido (PL) seja inferior a R\$ 2.000.000,00. Assim, qualquer companhia aberta e companhia fechada com PL superior a dois milhões de reais deve elaborar a DFC.

Além disso, segundo o texto da Lei nº 11.638/2007, também estão obrigadas à elaboração e publicação da DFC e da DVA as grandes companhias, independentemente de sua forma societária, ou seja, mesmo que sejam companhias limitadas, elas devem observar as disposições da Lei nº 6.404/1976. Para esses fins, considera-se de grande porte a sociedade ou conjunto de sociedades sob controle comum que tiver, no exercício social anterior, ativo total superior a R\$ 240.000.000,00 (duzentos e quarenta milhões de reais) ou receita bruta anual superior a R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais).

O Código Civil, por sua vez, no artigo 1.179, estabelece que o empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o **balanço patrimonial** e o de **resultado econômico**.

Estas demonstrações serão estudadas em capítulos seguintes. Há ainda outros demonstrativos que, no entanto, nem sempre são exigidos nos concursos públicos.

Conforme disposto no § 2º do art. 186 da Lei das S/A, a Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados fica dispensada se a empresa elaborar a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, que incluirá aquela.

É de se estabelecer, ainda, que os demonstrativos são organizados de forma sintética, pois representam, em sua essência, um resumo da escrituração contábil.

Vale ressaltar que a Lei nº 11.638/2007 exclui a obrigatoriedade de apresentação da Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos (Doar). Em que pese a Doar ter sido excluída do rol dos demonstrativos obrigatórios, ela ainda pode ser cobrada em concursos públicos quando a banca organizadora apresentar os demonstrativos de anos anteriores a 2008.

1.5.3. Auditoria

É a técnica contábil que tem por objetivo aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários. Isso é alcançado mediante a expressão de uma conclusão pelo auditor sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável. No caso da maioria das estruturas conceituais para fins gerais, essa conclusão expressa se as demonstrações contábeis estão apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro.

De maneira sintética, utiliza-se a auditoria contábil (não confundir com auditoria fiscal) para proceder à revisão de tudo aquilo que foi realizado na Contabilidade da empresa, verificando se a escrita obedece aos princípios contábeis, se cumpre os preceitos legais e se está baseada em documentos idôneos, enfim, certificar-se de que foram observadas as práticas contábeis adotadas no Brasil.

O auditor procura obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis estão livres de distorção relevante, independentemente se causadas por fraude ou erro, permitindo que o auditor expresse sua conclusão sobre se as demonstrações

contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável.

Os trabalhos de auditoria não dão garantia plena de que as demonstrações contábeis estão corretas, mas aumentam, consideravelmente, as possibilidades de que as mesmas estejam dentro de parâmetros razoáveis e aceitáveis.

1.5.4. Análise das demonstrações contábeis ou análise de balanço

É a técnica que utiliza métodos e processos científicos (estatísticos) na decomposição, comparação e interpretação do conteúdo das demonstrações contábeis, para a obtenção de informações analíticas, ou seja, mais detalhadas, com o objetivo de avaliar a situação patrimonial e financeira da empresa. Vejam que a análise não se limita ao Balanço Patrimonial, estendendo-se também às outras demonstrações contábeis. Por isso, a denominação mais adequada é **Análise das Demonstrações Financeiras ou Contábeis**.

É oportuno que chamemos a atenção ao fato de que a Auditoria e a Análise de Balanços, a par de serem técnicas contábeis, são, também, especializações (ramos) da Contabilidade.

Resumo:

CONTABILIDADE – CONCEITO	Ciência econômico-administrativa que utiliza metodologia própria para registrar, analisar, controlar e evidenciar o patrimônio das entidades, visando fornecer informações aos agentes interessados para subsidiar a tomada de decisões.
OBJETIVO	Fornecer informações econômico-financeiras para subsidiar a tomada de decisões
OBJETO	Patrimônio
CAMPO DE ATUAÇÃO	Aziendas (instituições e empresas)
USUÁRIOS	Sócios, administradores, governo, bancos, concorrentes etc.
FUNÇÕES	Controle do patrimônio (função administrativa) e apuração do resultado (função econômica)
TÉCNICAS CONTÁBEIS	Escrituração, Demonstrações Contábeis, Análise de Balanço e Auditoria

Exercícios

- 1. Considerando que a Contabilidade está voltada para o controle e a obtenção de informações acerca das entidades econômico-administrativas, marque a opção que indica as pessoas para quem a Contabilidade não tem nenhum interesse.**
 - a) Um acionista de uma grande empresa, da qual detenha apenas uma ação.
 - b) Os diretores de uma empresa, cujo objeto social está relacionado com semoventes.
 - c) O sócio de uma cooperativa que está em processo falimentar.
 - d) Os depositantes de conta-corrente de casas bancárias.
 - e) Nenhuma das anteriores.

- 2. A finalidade da Contabilidade é:**
 - a) determinar o resultado das entidades;
 - b) atender à legislação comercial e fiscal, que exige das empresas a elaboração das chamadas demonstrações financeiras;
 - c) controlar o patrimônio das entidades, apurar o resultado e prestar informações sobre a situação patrimonial e o resultado das entidades aos usuários da informação contábil;
 - d) registrar os custos, as despesas, as receitas e apurar o resultado da entidade;
 - e) estabelecer as relações de débito e de crédito do proprietário com os agentes consignatários e agentes correspondentes.

- 3. A Contabilidade possui como funções básicas:**
 - a) planejamento estratégico da azienda e apuração de lucro;
 - b) apurar sempre resultado positivo e organização;
 - c) apurar os tributos a pagar e controle;
 - d) administrativa (controlar o patrimônio) e econômica (apurar o resultado);
 - e) burocrática e enigmática.

Marque certo (C) ou errado (E) nas questões de nºs 4 a 7.

- 4. É verdadeira a afirmação que exclui o ente público do rol dos interessados na ciência contábil.**

- 5. A Contabilidade visa, essencialmente, a fornecer informações úteis acerca da gestão econômica da azienda.**

- 6. Não constitui finalidade da Contabilidade: obter informações acerca da composição política da diretoria de uma S/A.**

- 7. A Contabilidade visa a estudar o patrimônio das entidades, por isso é finalidade da Contabilidade o registro da riqueza dos sócios de uma entidade.**

- 8. (MEMORIAL/SP/1999) O objetivo da utilização da informação contábil pelo FISCO é:**
- avaliação da informação para tomada de decisões;
 - verificação da liquidez da sociedade;
 - comprovação dos dividendos distribuídos;
 - tributação das atividades da empresa;
 - n.d.a.
- 9. Assinale a opção incorreta.**
- A Contabilidade registra apenas os fenômenos econômicos que afetam as empresas, provocados/consentidos ou não pela administração.
 - Agentes fiscais, gerentes de bancos, clientes, fornecedores, acionistas, administradores e investidores têm interesse na informação contábil.
 - Avaliar as decisões e o planejamento, auxiliar o controle e determinar o rédito de período são objetivos (fins) da Contabilidade.
 - O objeto de estudo da Contabilidade é o patrimônio das aziendas.
 - O campo de aplicação da Contabilidade abrange qualquer tipo de pessoa física ou jurídica, com finalidades lucrativas ou não, que tenha necessidade de exercer atividades econômicas para alcançar suas finalidades, desde que possua um patrimônio.
- 10. (Esaf/TTN-1992/SP) O Primeiro Congresso Brasileiro de Contabilidade, realizado na cidade do Rio de Janeiro, de 17 a 27 de agosto de 1924, formulou um conceito oficial de CONTABILIDADE. Assinale a opção que indica esse conceito oficial.**
- Contabilidade é a ciência que estuda o patrimônio do ponto de vista econômico e financeiro, observando seus aspectos quantitativo e específico e as variações por ele sofridas.
 - Contabilidade é a ciência que estuda e pratica as funções de orientação, de controle e de registro relativas à Administração Econômica.
 - Contabilidade é a metodologia especial concebida para captar, registrar, reunir e interpretar os fenômenos que afetam as situações patrimoniais, financeiras e econômicas de qualquer ente.
 - Contabilidade é a arte de registrar todas as transações de uma companhia, que possam ser expressas em termos monetários, e de informar os reflexos dessas transações na situação econômico-financeira dessa companhia.
 - Contabilidade é a ciência que estuda e controla o patrimônio das entidades, mediante registro, demonstração expositiva, confirmação, análise e interpretação dos fatos nele ocorridos.
- 11. É/são objeto(s) da Contabilidade:**
- os bens, direitos e situação líquida;
 - o conjunto dos haveres, direitos e obrigações;
 - o controle da entidade;
 - o conjunto de bens, direitos e obrigações;
 - a evidenciação do patrimônio, para que os bancos possam emprestar dinheiro às entidades.
- 12. A Contabilidade tem por objeto:**
- a empresa;
 - a pessoa física e jurídica;

- c) a apuração de resultado de uma entidade;
d) o patrimônio;
e) os lançamentos a débito de uma conta e a crédito de outra conta.
- 13. O campo de aplicação e o objeto da Contabilidade:**
- a) confundem-se;
b) são distintos, pois o primeiro é o patrimônio e o segundo é a azienda;
c) podem ser dissociados, pois o primeiro independe da existência do segundo;
d) são distintos, pois o primeiro é a azienda e o segundo é o patrimônio;
e) representam a mesma coisa.
- 14. (Esaf/TTN-1994/vespertino) “... o patrimônio, que a Contabilidade estuda e controla, registrando todas as ocorrências nele verificadas.”**
“... estudar e controlar o patrimônio, para fornecer informações sobre sua composição e variações, bem como sobre o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial.”
As proposições indicam, respectivamente:
- a) o objeto e a finalidade da Contabilidade;
b) a finalidade e o conceito da Contabilidade;
c) o campo de aplicação e o objeto da Contabilidade;
d) o campo de aplicação e o conceito de Contabilidade;
e) a finalidade e as técnicas contábeis da Contabilidade.
- 15. Assinale a alternativa correta.**
- a) Os elementos essenciais da azienda são: patrimônio, administração e Contabilidade.
b) A função principal da Contabilidade é organizar o orçamento da empresa.
c) O objeto da Contabilidade é o patrimônio, que ela estuda e pratica, registrando as ocorrências que lhe afetam a estrutura qualitativa.
d) Contabilidade é a ciência que estuda e pratica as funções de registro, de auditoria e de coordenação dos atos da administração econômica.
e) O campo de atuação e o objeto da Contabilidade são distintos um do outro, pois o primeiro é a azienda e o segundo é o patrimônio.
- 16. O campo de aplicação da Contabilidade é a azienda. Por azienda compreende-se:**
- a) a entidade de natureza econômica, com finalidade lucrativa;
b) o controle das operações de uma organização;
c) o planejamento das atividades econômico-financeiras de uma empresa;
d) o complexo de bens, direitos e obrigações, considerado juntamente com a entidade que o administra;
e) a série de atos e fatos praticados e ocorridos numa entidade.
- 17. Pode-se compreender AZIENDA, que é o campo de aplicação da contabilidade, como:**
- a) administração empresarial;
b) dinheiro e conta-corrente;
c) dívidas governamentais;
d) direitos e obrigações;
e) patrimônio e gestão.

- 18. Ao fim de cada exercício social, a Diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício.**
Com base nas informações acima, indique a proposição que responde corretamente ao indicado pela Lei das Sociedades por Ações.
- Balanço patrimonial, demonstração do resultado do exercício, demonstração de lucros ou prejuízos acumulados, demonstração dos fluxos de caixa, demonstração do valor adicionado e, opcionalmente, outras demonstrações e quadros explicativos.
 - Demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados e demonstração do resultado do exercício.
 - Demonstração do resultado do exercício e demonstração das origens e aplicações de recursos.
 - Demonstração das origens e aplicações de recursos.
 - Demonstração do Valor Adicionado, Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício, Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.
- 19. As técnicas de que a Contabilidade utiliza-se para alcançar os seus objetivos são:**
- escrituração, planejamento, coordenação e controle;
 - escrituração, balanços, inventários e orçamentos;
 - contabilização, auditoria, controle e análise de balanços;
 - auditoria, análise de balanços, planejamento e controle;
 - auditoria, escrituração, análise de balanços e demonstrações.
- 20. Considera-se ramo contábil:**
- a auditoria e a análise de balanço;
 - a fiscalização e a auditoria;
 - o planejamento e a análise de balanço;
 - o controle e a auditoria;
 - a meteorologia e a escrituração.
- 21. (Controladoria/2000) Os fatos contábeis provocam modificações na estrutura do patrimônio e o seu registro deverá ser feito de maneira cronológica, selecionando-os em grupos homogêneos e evidenciando seus aspectos qualitativos e quantitativos. Isso caracteriza a Técnica Contábil de:**
- controle;
 - planejamento;
 - auditoria;
 - escrituração;
 - demonstrações contábeis.
- 22. (Contador – Prefeitura de Louveira/SP– Vunesp – 2007) Constitui objetivo principal da informação contábil:**
- atender exclusivamente a exigência da legislação comercial.
 - servir de base para apuração de tributos federais.
 - atender exigências do mercado financeiro e de capitais.
 - servir de base para distribuição de lucros a administradores.
 - servir de instrumento para planejamento e controle de decisões e ações da gestão para usuários internos e externos.

- 23. (Contador – SES/PA – NCE/UFRJ – 2006) A informação contábil fornece informações a vários grupos de pessoas com interesses nem sempre coincidentes. Indique a opção que apresenta o grupo que tem interesse primariamente na rentabilidade e segurança de seus investimentos.**
- a) sócios, acionistas e proprietários de quotas societárias de maneira geral;
 - b) administradores, diretores e executivos dos mais variados escalões;
 - c) bancos, capitalistas, emprestadores de dinheiro;
 - d) governo e economistas governamentais;
 - e) pessoas jurídicas concorrentes.
- 24. (Contador – SES/PA – NCE/UFRJ – 2006) Entre as ramificações da contabilidade destaca-se a que desempenha mecanismos básicos de acumulação de dados, registros, relatórios e análises dentro da empresa. Este ramo da contabilidade é conhecido como:**
- a) contabilidade de custos;
 - b) contabilidade financeira;
 - c) análise e interpretação de balanços;
 - d) contabilidade fiscal;
 - e) contabilidade gerencial.
- 25. (Contador – Prefeitura de Santana/AP – NCE/UFRJ – 2007) O objeto de estudo e o campo de aplicação das Ciências Contábeis são, respectivamente:**
- a) patrimônio e azienda;
 - b) conta e empresa;
 - c) usuário e informação;
 - d) riqueza e dados monetários;
 - e) resultado e evidenciação.
- 26. (Técnico de Contabilidade – Eletrobrás – NCE/UFRJ – 2007) Complete a afirmativa sobre o conceito da Contabilidade:**
“A Contabilidade possui objeto próprio, que é o(a) _____ e consiste em conhecimentos obtidos por metodologia racional, com as condições de generalidade, certeza e busca das causas, em nível qualitativo semelhante às demais Ciências _____.”
- a) patrimônio/sociais;
 - b) conta/exatas;
 - c) informação/aplicadas;
 - d) demonstração/sociais aplicadas;
 - e) azienda/exatas aplicadas.
- 27. (Analista Judiciário – Contador – TRT/RN – FCC – 2003) O objeto da Contabilidade é:**
- a) a conta;
 - b) o lançamento (registro);
 - c) o balanço patrimonial.
 - d) a demonstração do resultado do exercício;
 - e) o patrimônio.

- 28. (Contador – Fenig/RJ – Cesgranrio – 2005) Controle e Planejamento são as finalidades do uso das informações contábeis. Controle pode ser conceituado como o(a):**
- resultado que se espera obter das ações realizadas com base em um plano preestabelecido cuja finalidade é a obtenção de lucratividade na atividade econômica;
 - processo de decidir que curso de ação deverá ser tomado para o futuro e o impacto que esses planos terão sobre a organização;
 - processo pelo qual a alta administração se certifica, na medida do possível, de que a organização está agindo de conformidade com os planos e políticas traçadas;
 - atividade de analisar os resultados obtidos comparativamente com o que foi planejado, visando a determinar o resultado operacional do exercício;
 - forma pela qual se verifica se os resultados obtidos estão seguindo exatamente o que foi planejado, estabelecendo, por conseguinte, meios de garantir que os planos originais sejam rigorosamente seguidos.
- 29. (Analista Administrativo – Contabilidade – DNPM – Cesgranrio – 2006) A importância da Contabilidade prende-se, principalmente, ao fato de constituir um:**
- conjunto de livros adotados para controlar as operações da empresa;
 - critério de registros ordenados para atender às exigências governamentais;
 - instrumento que fornece o máximo de informações úteis para a tomada de decisões;
 - relatório utilizado pelo governo para arrecadar os seus impostos;
 - sistema organizado de registro das operações financeiras realizadas pela empresa.
- 30. (Auditor – TCE/PI – FCC – 2005) – As funções administrativa e econômica da contabilidade são, respectivamente,**
- apurar o resultado da entidade e prestar informações ao Fisco Federal.
 - elaborar as demonstrações de resultado e do fluxo de caixa das entidades.
 - o controle do patrimônio e a apuração do resultado das atividades das aziendas (entidades).
 - divulgar o lucro por ação das sociedades e elaborar as notas explicativas das demonstrações contábeis.
 - o controle do patrimônio de pessoas jurídicas de direito privado e a auditoria dos gastos por elas realizados.
- 31. (São José de Eubá – 2010) Analise as afirmativas:**
- Embora as finalidades para as quais se usem a informação contábil possam ser catalogadas de várias formas, podem ser agrupadas em duas básicas: Finalidade de Controle e Finalidade de Planejamento.**
 - A Contabilidade, na qualidade de ciência social aplicada, possui metodologia especialmente concebida para captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações patrimoniais, financeiras e econômicas, especificamente de empresas com finalidades lucrativas.**
 - Os relatórios contábeis, tais como Balanço Patrimonial, Demonstração de Resultados, Demonstração de Fontes e Usos de Recursos, Fluxos de Caixa, Demonstração de Geração e Distribuição do Valor Adicionado e muitos outros, são o resultado final do processo de escrituração e de alguns julgamentos de valor que o contador efetua com relação a eventos futuros.**
- Está(ão) correta(s) apenas a(s) afirmativa(s):**
- I;
 - II, III;
 - I, III;
 - III;
 - I, II, III.

- 32. (SEEC/PI – 2010) Consiste na decomposição, comparação, interpretação dos demonstrativos do estado patrimonial e do resultado econômico de uma entidade:**
- a) Análise de balanços;
 - b) Demonstrações contábeis;
 - c) Controle;
 - d) Auditoria;
 - e) Escrituração.
- 33. (AEDECCA/FACHUCA – 2010) O objetivo básico desta especialização contábil é formar uma opinião sobre as demonstrações elaboradas pela Contabilidade financeira, com fim de certificar-se da veracidade das informações contidas. O profissional desta área possui formação em contabilidade e se divide em duas categorias distintas:**
- a) Auditoria contábil;
 - b) Controladoria ou contabilidade gerencial;
 - c) Contabilidade de custos;
 - d) Contabilidade financeira;
 - e) Análise de balanços.
- 34. A Contabilidade, como ciência social aplicada, estuda e pratica as funções de registro, de orientação e de controle relativas à administração econômica do patrimônio. Com base nessa premissa, analise as afirmativas abaixo.**
- I. A Contabilidade exerce domínio sobre o patrimônio das entidades.**
 - II. A Contabilidade apura e presta informações sobre o patrimônio das entidades.**
 - III. A Contabilidade tem como objeto de estudo a descua das informações patrimoniais.**
 - IV. A Contabilidade, como ciência inexecúvel, orienta a tomada de decisões sobre o patrimônio.**
 - V. A Contabilidade, por não possuir métodos universais, possibilita a interpretação uniforme das demonstrações contábeis.**
- Assinale a alternativa CORRETA.**
- a. () Somente as afirmativas I e IV estão corretas.
 - b. () Somente as afirmativas II e III estão corretas.
 - c. () Somente as afirmativas II e V estão corretas.
 - d. () Somente as afirmativas III e IV estão corretas.
 - e. () Somente as afirmativas I e II estão corretas.
- 35. O objetivo fundamental da Contabilidade é o de:**
- a) atender, apenas, os interesses de instituições financeiras e fornecedores.
 - b) atender os interesses das instituições financeiras, de fornecedores e o FISCO.
 - c) respaldar as informações prestadas ao FISCO.
 - d) prover os usuários das demonstrações contábeis com informações que os ajudem a tomar decisões.
 - e) atender interesses das instituições financeiras.
- 36. A técnica empregada pela contabilidade e que registra os acontecimentos que ocorrem no dia a dia das empresas e que provocam modificações no patrimônio é denominada de:**
- a) Análise de Balanços;
 - b) Escrituração;
 - c) Auditoria;
 - d) Consolidação de Balanços;
 - e) Demonstrações contábeis.

- 37. Qual a técnica contábil, que instrumentada por papéis de trabalho, tem como principal finalidade emitir parecer após a verificação da exatidão dos procedimentos contábeis?**
- a) Auditoria.
 - b) Análise de balanço.
 - c) Perícia.
 - d) Conciliação.
 - e) Inventário de estoque.
- 38. (ICMS/SC-2010) O objeto da contabilidade é:**
- a) () o patrimônio das entidades.
 - b) () a apuração do resultado das entidades.
 - c) () o planejamento contábil das entidades.
 - d) () o controle e o planejamento das entidades.
 - e) () o fornecimento de informações a seus usuários de modo geral.

2.1. Conceito

Conforme visto no capítulo anterior, o PATRIMÔNIO é o objeto de estudo da Contabilidade. Assim, ratifica-se que a Contabilidade é uma ciência, por possuir objeto próprio (PATRIMÔNIO DAS ENTIDADES) e, conseqüentemente, seus próprios princípios. As demais classificações que se queiram atribuir à Contabilidade, por sua vez, como método, técnica, arte, são apenas alguns dos aspectos da Contabilidade concernentes à sua aplicação prática em casos concretos.

A principal finalidade da Contabilidade é registrar a movimentação do patrimônio de uma entidade, quer qualitativa ou quantitativamente, a fim de fornecer informações úteis aos seus usuários e interessados. O patrimônio movimenta-se em função dos acontecimentos diários, como as compras, as vendas, os pagamentos, os recebimentos etc. Registrando tais acontecimentos, a Contabilidade poderá fornecer informações sobre a situação do patrimônio.

O patrimônio é o conjunto de bens, direitos e obrigações para com terceiros, vinculados a uma entidade (pessoa física, sociedade, empresa ou instituição de qualquer natureza) que tenha ou não fins lucrativos, independentemente de sua finalidade. O patrimônio das entidades é **autônomo** em relação aos demais patrimônios, podendo a entidade dispor dele livremente, dentro do ordenamento jurídico e com racionalidade econômica e administrativa.

Há outras ciências que têm como seu objeto o patrimônio, porém à Contabilidade este interessa sob o aspecto **qualitativo e quantitativo**.

Qualitativamente, o patrimônio é analisado pela natureza de seus elementos, como caixa, valores a receber e a pagar expressos monetariamente (moeda), máquinas, estoques de materiais ou mercadorias, participações societárias etc. Mas, interessam à Contabilidade a particularização e a individualização de cada componente, devendo-se decompor os termos coletivos como máquinas, por

exemplo, pois é objeto da Contabilidade o acompanhamento individual de cada um dos componentes de elementos coletivos. Assim, dentro do elemento máquinas, podemos ter a máquina X, e esta terá um acompanhamento de sua evolução contábil, enquanto fizer parte do patrimônio da entidade com valor econômico, mesmo que venha a ser, contabilmente, depreciada de modo integral.

Já o aspecto **quantitativo** refere-se à expressão dos componentes patrimoniais em termos de valores econômicos ou monetários. Aqui cabe uma ressalva, pois pode um determinado bem não representar valor econômico para uma determinada entidade e ser extremamente útil a outra, decorrendo um certo subjetivismo quanto ao que chamamos de valor, que, em última análise, é uma avaliação intrínseca a cada entidade.

Vale ressaltar que à Contabilidade somente interessam os componentes patrimoniais (bens, direitos e obrigações) avaliáveis economicamente, ou seja, que possuam valor em moeda.

De uma maneira geral, o que interessa às entidades é o aspecto valorativo ou monetário, de modo que os bens possam servir de meio à consecução dos objetivos sociais, quer diretamente, quer por meio de investimentos, quando então produzirão resultados acessórios. Dessa forma, se a entidade trocar mercadorias por dinheiro, houve apenas uma variação qualitativa no patrimônio, mas, se dessa troca resultar uma diferença (lucro ou prejuízo), a variação terá sido qualitativa e quantitativa.

A função administrativa da Contabilidade é o **controle do patrimônio** das entidades. A Contabilidade ocupa-se das atividades de estudo, controle, registro e análise dos componentes patrimoniais.

PATRIMÔNIO

É o conjunto de bens, direitos e obrigações vinculados a uma determinada entidade, com ou sem fins lucrativos, utilizados na consecução de seus objetivos.

Dada a definição de **patrimônio**, o primeiro aspecto a ser comentado é que o conceito de patrimônio envolve uma parte “positiva” (bens e direitos) e outra “negativa” (obrigações ou dívidas). Portanto, há que se ter cuidado quando se fala que uma determinada pessoa possui um grande patrimônio, pois, apesar de ela possuir carros, imóveis, dinheiro, pode ser que possua também enorme quantidade de dívidas a serem pagas a terceiros. É importante ressaltar também que o montante das dívidas pode superar o total dos bens e direitos. É uma situação especial, de insolvência, que será vista em detalhes mais adiante, porém o patrimônio continua a existir.

Ressalte-se que, tanto as variações qualitativas quanto as quantitativas, devem ser registradas pela Contabilidade.

PATRIMÔNIO	
ASPECTO QUALITATIVO	COMPONENTES
ASPECTO QUANTITATIVO	EXPRESSÃO MONETÁRIA

O entendimento do que sejam aspectos qualitativo e quantitativo começa a ter relevância no momento em que nos deparamos com os fatos contábeis, pois, a partir da análise do aspecto patrimonial, podemos definir se em dado fato contábil ocorreu uma receita, uma despesa ou ambas, ou, ainda, uma mera permuta entre elementos patrimoniais, vale dizer, se houve apenas uma variação patrimonial qualitativa. O assunto “fatos contábeis” terá o devido destaque, noutra capítulo deste livro.

O patrimônio será analisado pela Contabilidade tanto no aspecto **estático**, quando são controlados, mensurados e demonstrados os seus elementos (bens, direitos e obrigações), quanto no aspecto **dinâmico**, quando são analisadas e controladas as operações que resultarem em modificações nos componentes patrimoniais.

2.1.1. Bens

Maria Helena Diniz, estudiosa civilista, define e classifica os bens da seguinte forma:

As coisas são gênero dos quais bens são espécies. Os bens são coisas materiais ou imateriais que têm valor econômico e que podem servir de objeto de uma relação jurídica.

Bens são coisas úteis, **suscetíveis de avaliação econômica** e que estejam à disposição de uma entidade para atingir sua finalidade. Sob o ponto de vista contábil, são elementos que compõem o patrimônio. Por avaliação econômica, devemos entender a menor fração da moeda de um país, no nosso caso, o centavo de real. Desta forma, mesmo que um bem valha somente um centavo, ou uma transação seja realizada e envolva tão somente um valor ínfimo, mesmo assim, ela deve ser registrada pela Contabilidade, pois, por menor que seja a variação patrimonial, quer qualitativamente ou quantitativamente, ela deve ser registrada

pela Contabilidade. Vale ressaltar que até mesmo uma doação, quando envolva um bem, ou seja, algo que possui valor, deve ser objeto de registro na Contabilidade. Veremos mais adiante, que a Estrutura Conceitual da Contabilidade estabelece o Pressuposto da **Materialidade**, que define uma informação como material, ou seja, passível de registro, sempre que sua omissão ou distorção puder influenciar as decisões econômicas dos usuários.

Um mesmo bem pode enquadrar-se em várias categorias, desde que tenha múltiplas características. Ex.: a moeda é móvel e conversível; o rio é imóvel, público e fora do comércio. Assim, os bens podem ser corpóreos e incorpóreos, imóveis e móveis; consumíveis e não consumíveis; fungíveis e infungíveis (um bem fungível é aquele que pode ser substituído por outro de mesmo valor, que não fará diferença alguma – ex: uma nota de dez reais; já os bens infungíveis são aqueles onde não há possibilidade de haver dois exatamente iguais – ex: imóvel, obra de arte).

Os bens podem ser próprios (pertencem à entidade) ou de terceiros (pertencem a outros, mas estão sob a posse da entidade). Há ainda os **bens de venda** (mercadorias), **bens de renda** (para aluguel), **bens fixos** (utilizados na atividade da empresa). Não adentraremos na conceituação de todas as classificações por não ser pertinente ao nosso estudo. A classificação mais importante de bens para a Contabilidade é com relação à sua natureza. Neste caso, os bens podem ser de dois tipos:

Bens materiais, corpóreos ou tangíveis	Possuem existência física. São concretos, podem ser tocados. Exemplo: veículos, mercadorias, imóveis, móveis, máquinas, dinheiro, ferramentas etc.
Bens imateriais, incorpóreos ou intangíveis	São abstratos. Não possuem existência física, mas representam uma aplicação do capital da empresa, pois possuem valor econômico. Exemplo: marcas, patentes, ponto comercial, programas de computador, propriedade literária, científica ou industrial etc. Estes bens possuem uma classificação própria dentro do Ativo Não Circulante das empresas.

2.1.2. Direitos

São valores que a empresa tem a receber de terceiros ou valores de propriedade da entidade, **que se encontram em posse de terceiros**, decorrentes ou não da atividade principal da entidade. Na linguagem comercial, são os **créditos** da empresa. Podem ser valores a receber (de clientes) ou a recuperar (como os tributos

do governo). Os direitos são representados por títulos e documentos, tais como duplicatas a receber, cheques e notas promissórias. Exemplos: contas a receber de clientes, títulos a receber, empréstimos concedidos etc.

No Brasil, a legislação tributária exige que as vendas e remessas de mercadorias e de serviços sejam acompanhadas de uma **nota fiscal**. Trata-se, portanto, de um documento fiscal, obrigatório tanto para as transações a prazo quanto para as transações à vista. Porém, os documentos representativos dos direitos da empresa serão os documentos comerciais, tais como duplicatas, notas promissórias e outros.

Quando a venda for a prazo, o vendedor emitirá, além da nota fiscal (que é destinada exclusivamente ao Fisco), um outro documento que represente o seu crédito com o cliente e lhe sirva para efetuar a cobrança. Trata-se da **fatura comercial**, que contém a relação das mercadorias negociadas, qualificação de comprador e vendedor, data da emissão e da remessa das mercadorias, valendo como prova da concretização do negócio e da existência do crédito.

O vendedor pode emitir também a **duplicata** (ou duplicata da fatura), um segundo documento relativo à venda, mas que possui força de execução e é transferível por endosso, ou seja, é um título de crédito próprio da atividade comercial, ao contrário da fatura, que representa apenas o crédito em si. Para que a dívida seja reconhecida pelo devedor, é necessário que este assine a duplicata. Essa assinatura chama-se **aceite**. Portanto, as duplicatas emitidas por uma empresa e aceitas pelos seus clientes são créditos junto aos mesmos (duplicatas a receber), enquanto que as duplicatas aceitas pela empresa representam obrigações (débitos) desta com terceiros (duplicatas a pagar).

Já a **nota promissória** é um título emitido pelo devedor que representa uma promessa de pagamento junto a alguém, também com força executiva e endossável. A diferença para a duplicata é que esta se limita a algumas operações comerciais, enquanto a nota promissória refere-se a uma dívida de qualquer espécie. Não há necessidade de aceite na nota promissória, uma vez que a própria emissão do título já equivale ao reconhecimento da dívida. Portanto, as notas promissórias emitidas pela empresa representam obrigações, enquanto as notas promissórias recebidas pela mesma (aceitas) são créditos junto a terceiros (direitos).

O **cheque** é um documento que representa uma ordem de pagamento à vista contra a conta-corrente do emissor, que deve ser paga pelo banco no momento de sua apresentação. **Os cheques não são títulos de créditos**. Nas transações comerciais, é comum a emissão de cheques **pré-datados**, figura que não existe no mundo jurídico, mas é largamente utilizada por compradores e vendedores. O vendedor se compromete a depositar o cheque somente na data acertada entre as

partes. Sendo assim, os cheques pré-datados recebidos pela empresa, em que pese serem ordem de pagamento à vista, e caso a empresa considere honrar o contrato de pré-datado, geram uma promessa de pagamento futuro, ou seja, são **direitos** da empresa (valores a receber). Já os cheques pré-datados emitidos pela mesma equivalem a **obrigações** assumidas com terceiros (valores a pagar), quando estes honrarem a disposição de pré-datado.

2.1.3. Obrigações

São valores a pagar em função de dívidas ou compromissos de qualquer natureza, assumidos perante terceiros, ou por bens de terceiros que se encontrem em posse da entidade, sobre os quais esta possui uma responsabilidade, quer pela devolução (empréstimo), quer pela indenização ou pelo pagamento. Assim, quando uma empresa compra um determinado bem a prazo (ex: um veículo), este passa imediatamente a compor o patrimônio da sociedade, ao mesmo tempo em que deverá ser registrada na Contabilidade a dívida (obrigação) assumida com o vendedor do bem. Como exemplos de obrigações teríamos ainda: salários a pagar, contas a pagar, fornecedores, financiamentos bancários, impostos a recolher, impostos a pagar etc. Essas são as obrigações propriamente ditas ou *exigíveis* (contraídas com terceiros).

2.2. Componentes patrimoniais e a representação gráfica do patrimônio

O patrimônio, como já visto, é composto pelo conjunto de bens, direitos e obrigações. Ao conjunto dos bens e direitos, que equivale às **aplicações de recursos** da empresa, representando, em tese, a parte positiva, chamamos de **ATIVO**. Às obrigações, que representam as **origens de recursos**, teoricamente, a parte negativa, chamamos de **PASSIVO**.

Esses componentes patrimoniais são dispostos na demonstração contábil chamada **balanço patrimonial**, de forma simplificada, num gráfico em forma de “T”, como segue:

PATRIMÔNIO			PATRIMÔNIO	
BENS	OBRIGAÇÕES	OU	ATIVO	PASSIVO
+				
DIREITOS				

Deve-se gravar, por enquanto, que os bens e direitos figuram no lado esquerdo e as obrigações, no lado direito do gráfico.

A Contabilidade atribui um nome a cada um dos lados do gráfico, em forma de “T”, chamando de **ATIVO** o conjunto de direitos e bens que formam o conjunto de elementos **positivos** da entidade, situados no lado esquerdo do gráfico. Estes são também chamados de **aplicações dos recursos**.

O lado direito do gráfico chamamos de **PASSIVO**, que é o conjunto composto pelas obrigações, que formam o grupo de elementos **negativos** da entidade e representam as **origens de recursos** aplicados no ativo. Ressalte-se que essa explicação é superficial e será aprofundada no devido tempo e lugar neste livro. As expressões “positivo” e “negativo” em termos contábeis são apenas didáticas, sendo considerados positivos os bens e direitos (aplicações de recursos) incorporados ao patrimônio da empresa, e negativas as obrigações assumidas (origens de recursos), com terceiros ou com os próprios sócios, que foram utilizadas exatamente para adquirir os bens e direitos do ativo.

Além do **ATIVO** e do **PASSIVO**, há ainda um terceiro componente patrimonial, o **PATRIMÔNIO LÍQUIDO**, correspondendo exatamente à diferença entre **ATIVO** e **PASSIVO**. Este também é denominado de **investimento próprio** por alguns autores, ou **capital próprio**, e até mesmo de **situação líquida**. Isto porque, no lado direito, estão as **obrigações com terceiros (é o passivo propriamente dito ou passivo exigível – PE)**, e as **obrigações com os sócios (patrimônio líquido – PL)**. Estas últimas se referem ao valor investido pelo sócio na empresa (capital social), somado aos resultados (positivos ou negativos) gerados pela sua atividade. Não são valores exigíveis como as obrigações com terceiros. Por isso, ao contrário do passivo exigível, que representa o capital de terceiros, o **princípio da entidade** revela que o **PL** é o **capital próprio** da sociedade, ou seja, um **passivo não exigível** sob a ótica da Lei das S/As.

Para a Lei nº 6.404/1976 e alterações posteriores, o passivo é composto pelo exigível (circulante e não circulante) e pelo patrimônio líquido.

Quando queremos nos referir a ambos os tipos de obrigações (com os sócios e com terceiros), podemos utilizar também o termo **PASSIVO TOTAL**, compreendendo o **PASSIVO EXIGÍVEL** e o **PATRIMÔNIO LÍQUIDO**. O **PASSIVO** da empresa equivale às **origens de recursos**. Assim:

$$\text{PASSIVO TOTAL} = \text{PASSIVO EXIGÍVEL} + \text{PATRIMÔNIO LÍQUIDO}$$

PATRIMÔNIO	
ATIVO	PASSIVO
BENS	PASSIVO EXIGÍVEL
DIREITOS	PATRIMÔNIO LÍQUIDO

2.3. Equação patrimonial

O patrimônio líquido é a diferença entre o ATIVO e o PASSIVO da empresa. Também é conhecido como capital próprio. Seus componentes serão estudados mais adiante, tais como o capital social, as reservas de lucros, as reservas de capital e os prejuízos acumulados.

O **capital** representa a importância que os sócios ou acionistas entregaram à sociedade, bem como as importâncias geradas por esta entidade e que estejam formalmente incorporadas ao mesmo. **Prejuízos acumulados** representam o resultado negativo gerado pela entidade e que não pôde ser absorvido pelas reservas anteriormente constituídas. Estes assuntos serão tratados mais adiante, juntamente com as reservas.

Deve-se chamar atenção, no momento, ao fato de o termo PASSIVO normalmente ser utilizado para representar as obrigações com terceiros (**passivo exigível**), ou seja, usam-se as expressões PASSIVO e PASSIVO EXIGÍVEL como sinônimas. Cuidado especial deve ser atribuído a esta expressão quando mencionada a Lei das S/As, pois para ela o passivo representa o exigível e o PL.

Assim sendo, temos que os bens, os direitos e as obrigações, aliados ao patrimônio líquido, devem satisfazer a equação apresentada a seguir:

$$\begin{aligned} \text{Patrimônio Líquido} &= \text{Bens} + \text{Direitos} (-) \text{Obrigações} \\ &\text{ou} \\ \text{PL} &= \text{ATIVO} - \text{PASSIVO} \\ &\text{ou} \\ \text{ATIVO} &= \text{PASSIVO} + \text{PL} \end{aligned}$$

O que deve ficar claro é que, quando apresentada a equação patrimonial da forma anterior, o **passivo (P)** utilizado na fórmula representa o **passivo exigível**, ou seja, ativo menos passivo é igual ao patrimônio líquido, ou ativo menos o passivo exigível é igual ao patrimônio líquido.

Resumidamente, o patrimônio ficaria esquematicamente representado então desta forma:

$$A - P = PL$$

A partir da EQUAÇÃO FUNDAMENTAL DO PATRIMÔNIO ($A - P = PL$), verificamos que, dependendo da comparação dos valores do ATIVO e do PASSIVO, poderemos ter várias SITUAÇÕES PATRIMONIAIS LÍQUIDAS distintas, quais sejam:

1ª) **Situação Líquida Positiva, Favorável ou Superavitária** – quando o valor do ativo (bens e direitos) é maior que o valor do passivo exigível (obrigações com terceiros), ou $A > P$; conseqüentemente, o patrimônio líquido, de acordo com a equação fundamental do patrimônio, é maior do que zero ($PL > 0$). É uma situação desejada por todas as entidades.

$$\text{Ex.: } A = 100; P = 80 \Rightarrow PL = 100 - 80 = 20$$

ATIVO		PASSIVO	
Bens e direitos	100	EXIGÍVEL	
		Obrigações com terceiros	80
		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	20
TOTAL	100	TOTAL	100

Repare que o total do lado esquerdo (ATIVO) vale 100 e é igual ao total do lado direito (PASSIVO EXIGÍVEL + PATRIMÔNIO LÍQUIDO). Isto só vem a confirmar a **equação fundamental do patrimônio** ($A = P + PL$).

Com esta situação líquida, a empresa tem condições de liquidar todos os seus compromissos com terceiros, através da venda de seus ativos. Mesmo assim, ainda sobriaria um excedente de 20. A representação gráfica fica assim:

A	P
	PL

E a equação é:

$$A = P + PL$$

$$A - P = PL$$

Uma outra situação favorável é a **Situação Plena** ou **Propriedade Total dos Ativos**, quando o valor do passivo exigível é nulo, ou seja, não há dívidas com terceiros, portanto $P = 0$. Logo, $A = PL$.

Ex.: $A = 100$; $P = 0 \Rightarrow PL = 100 - 0 = 100$

ATIVO		PASSIVO	
Bens e direitos	100	EXIGÍVEL	
		Obrigações com terceiros	0
		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	100
TOTAL	100	TOTAL	100

Neste caso, a empresa não possui nenhum tipo de obrigação com terceiros, por isso diz-se que a situação é de propriedade plena dos ativos, já que não há dívidas para serem cobertas por ativos. Esta situação ocorre normalmente no início das atividades da empresa, logo após a integralização do capital efetuado pelos sócios, quando a sociedade ainda não começou a operar ou no encerramento das atividades da empresa, após o pagamento de todas as obrigações e antes da divisão do capital próprio entre os sócios. Também é uma situação favorável, pois o patrimônio líquido é positivo ($PL > 0$). A representação gráfica neste caso fica assim:

A	PL
---	----

A equação representativa fica:

$A = PL$

2ª) **Situação Líquida Negativa, Desfavorável, Deficitária** ou **Passivo a Descoberto** – quando o valor do ativo é menor que o valor do passivo ($A < P$) e, conseqüentemente, o patrimônio líquido, de acordo com a equação fundamental do patrimônio, é menor do que zero ($PL < 0$).

Ex.: $A = 100$; $P = 150 \Rightarrow PL = 100 - 150 = -50$

ATIVO		PASSIVO	
Bens e direitos	100	EXIGÍVEL	
		Obrigações com terceiros	150
		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	(50)
TOTAL	100	TOTAL	100

Repare que o valor do patrimônio líquido é de 50 negativos. Este aparece entre parêntesis, e não com sinal de menos. Esta situação também é conhecida como **capital próprio negativo**.

A representação gráfica fica assim:

A	P
PL	

Esta situação indica que os bens e direitos pertencentes à empresa (ativo) não são suficientes para cobrir as dívidas com terceiros (passivo exigível). Mesmo que a empresa desfaça-se de todos eles, de uma só vez, terá apenas \$100 e, portanto, não conseguirá liquidar suas obrigações com terceiros, que totalizam \$150. É por esse motivo que se diz que o passivo está a descoberto, uma vez que uma parcela dele (50) não possui cobertura de ativos, ou de outra forma, os ativos não cobrem os passivos.

A CVM, por meio da Deliberação CVM nº 488, de 03 de outubro de 2005, estabelece que, *na hipótese de os prejuízos acumulados excederem o total do capital e das reservas, a diferença negativa deverá ser denominada “Passivo a Descoberto”, e a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido deverá ser denominada “Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (Passivo a Descoberto)”*.

Poderá aparecer, ainda, a equação a seguir, representando esta situação (**passivo a descoberto**), indicando que o patrimônio líquido é negativo. Vamos chamá-la de **equação representativa**, que fica assim:

Situação de Passivo a Descoberto:

$$\boxed{A + PL = P} \quad \text{ou} \quad \boxed{A - P = - PL}$$

Um outro tipo de situação desfavorável é a **Situação de Inexistência de Ativos**, que ocorre quando as obrigações com terceiros forem iguais ao patrimônio líquido negativo ($P = -PL$). Nesta hipótese, o ativo será nulo ($A = 0$), ou seja, temos uma ausência de bens e direitos.

$$\text{Ex.: } A = 0; P = 100 \Rightarrow PL = 0 - 100 = -100$$

ATIVO		PASSIVO	
Bens e direitos	0	EXIGÍVEL	
		Obrigações com terceiros	100
		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	(100)
TOTAL	0	TOTAL	0

Esta situação indica que a empresa não possui bens e direitos. Poderia ocorrer quando, a partir de uma **Situação de Passivo a Descoberto** ($A < P$), a empresa resolvesse vender todos os seus bens para pagar dívidas com terceiros, como no caso de falência. Mesmo assim, não seria suficiente, e ainda restaria um saldo de dívidas (P). Também é uma situação desfavorável pois o patrimônio líquido é negativo ($PL < 0$). Essa é a pior situação líquida possível, pois o passivo está 100% a descoberto. Assim, deve-se tomar cuidado, pois, quando dito que o passivo é igual ao patrimônio líquido (negativo), está ocorrendo uma situação de inexistência de ativos. A representação gráfica neste caso fica assim:

PL	P
----	---

A equação representativa fica:

$$P = -PL$$

3ª) **Situação Líquida Nula** ou **Compensada** ou **Equilíbrio Aparente** – quando o valor do ativo é igual ao valor do passivo ($A = P$) e, conseqüentemente, o patrimônio líquido, de acordo com a equação fundamental do patrimônio, é igual a zero ($PL = 0$).

$$\text{Ex.: } A = 100; P = 100 \Rightarrow PL = 100 - 100 = \text{ZERO}$$

ATIVO		PASSIVO	
Bens e direitos	100	EXIGÍVEL	
		Obrigações com terceiros	100
		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
TOTAL	100	TOTAL	100

Esta situação indica que os bens e direitos pertencentes à empresa (ATIVO) correspondem ao total das obrigações com terceiros (PASSIVO EXIGÍVEL). É uma situação na qual a empresa possui em ativos exatamente o valor para liquidar suas dívidas com terceiros, sem sobrar nada. A representação gráfica fica assim:

A	P
---	---

A equação representativa fica:

$$A = P$$

Resumindo, temos:

1ª Situação:

a) $A > P \rightarrow A - P = SL \rightarrow$ Situação Líquida Positiva ou Superavitária.

b) $A = SL \rightarrow P = 0 \rightarrow$ Situação Líquida Positiva sem obrigações.

2ª Situação:

$A < P \rightarrow A + SL = P \rightarrow$ Situação Líquida Negativa (**passivo a descoberto**).

$A = 0 \rightarrow P = -SL \rightarrow$ Situação Líquida Negativa (**inexistência de ativos**).

3ª Situação:

$A = P \rightarrow SL = 0 \rightarrow$ Situação Líquida Nula.

2.4. O resultado (rédito)

Conforme visto, a função econômica da Contabilidade é apurar o resultado que uma entidade (**azienda**) obteve em um determinado espaço de tempo. Esse resultado é obtido pela diferença entre as receitas e as despesas do período. O resultado positivo corresponde a um **lucro**; o resultado negativo corresponde a um **prejuízo**.

Pode-se dizer ainda que *rédito* é o resultado produzido pelos componentes patrimoniais e que traz alterações ao estado inicial do capital, podendo ser, portanto, positivo (lucro) ou negativo (prejuízo). Assim, *rédito* é a variação positiva ou negativa, expressa em termos de moeda, que a entidade suportou no seu capital, em dado exercício ou período, por efeito da gestão.

Desta forma:

$$\text{RESULTADO (RES)} = \text{RECEITAS (R)} - \text{DESPESAS (D)}$$

$R > D$	$RES > 0$	LUCRO
$R < D$	$RES < 0$	PREJUÍZO
$R = D$	$RES = 0$	NULO

Mas, afinal, o que são receitas e despesas? Apesar de serem conceitos largamente utilizados no nosso dia-a-dia, devemos enunciar as definições, regras e princípios contábeis associados, de forma que não haja dúvidas a respeito da correta interpretação do que seja uma receita ou uma despesa.

2.4.1. Receitas

São os ingressos de elementos para o ativo, sejam de disponibilidades, de bens ou de direitos, geralmente correspondentes a um esforço produtivo da empresa, ou ainda a uma redução de obrigações com terceiros. **Provocam aumento da situação líquida.**

Exemplo1: A empresa vende mercadorias à vista para um cliente. Com isso, haverá uma entrada de dinheiro no caixa da empresa, que corresponde a um bem (dinheiro). Há, então, um aumento no ativo que teve como origem uma receita gerada pela venda de um produto ou mercadoria. É o que chamamos de **receita de vendas.**

A receita é definida na NBC T 1 – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis – como aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos que resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade. As receitas englobam tanto as receitas propriamente ditas como os ganhos. A receita surge no curso das atividades ordinárias da entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos e *royalties*.

A receita inclui somente os ingressos brutos de benefícios econômicos recebidos e a receber pela entidade quando originários de suas próprias atividades. As quantias cobradas por conta de terceiros – tais como tributos sobre vendas, tributos sobre bens e serviços e tributos sobre valor adicionado – não são benefícios econômicos que fluam para a entidade, e conseqüentemente não resultam em aumento do capital próprio. Da mesma forma, na relação de agência (entre operador ou principal e agente), os ingressos brutos de benefícios econômicos provenientes das operações efetuadas pelo agente, em nome do operador, não resultam em aumentos do capital próprio do agente, uma vez que sua receita corresponde tão somente à comissão combinada entre as partes.

A receita proveniente da venda de bens deve ser reconhecida quando forem satisfeitas todas as seguintes condições:

- a) a entidade tenha transferido para o comprador os riscos e recompensas mais significativos derivados da propriedade dos bens;
- b) a entidade não retenha envolvimento continuado na gestão dos bens vendidos com o grau normalmente associado à propriedade nem efetivo controle de tais bens;
- c) a quantia da receita possa ser confiavelmente mensurada;
- d) for provável que os benefícios econômicos associados com a transação fluirão para a entidade; e
- e) as despesas incorridas ou a serem incorridas, referentes à transação, possam ser confiavelmente mensuradas.

Assim, conforme a referida norma, a receita é reconhecida na demonstração do resultado quando resulta em um aumento, que possa ser determinado em bases confiáveis, nos benefícios econômicos futuros provenientes do aumento de um ativo ou da diminuição de um passivo.

Exemplo 2: A empresa recebe um perdão de uma dívida com um fornecedor. Neste caso, haverá uma redução do passivo exigível (obrigações com terceiros), oriunda do perdão da dívida. Também é considerada uma receita, pois a empresa ficou mais rica, isto é, aumentou a sua situação líquida.

O *Dicionário de Termos Contábeis* (Iudicibus, Marion e Pereira) traz os seguintes significados para o termo “RECEITA”:

- a) entrada de ativos, sob forma de dinheiro ou direitos a receber, correspondente, normalmente, à venda de mercadorias, de produtos ou à prestação de serviços.

- b) mensuração do valor de troca dos produtos (bens e serviços) de uma empresa durante um período de tempo.
- c) expressão monetária conferida pelo mercado à produção de bens e serviços da entidade, em sentido amplo, em determinado período.

2.4.2. Despesas

Para gerir suas atividades, a empresa incorre em gastos, normais ou extraordinários, sempre com o objetivo de obter receitas. A esses gastos dá-se o nome de DESPESAS, que resultam em redução do patrimônio líquido (aumento do passivo ou redução do ativo).

Conforme a mesma NBC T 1 (Norma Brasileira de Contabilidade), a definição de despesas abrange perdas assim como as despesas que surgem no curso das atividades ordinárias da entidade. As despesas que surgem no curso das atividades ordinárias da entidade incluem, por exemplo, o custo das vendas, salários e depreciação. Geralmente, tomam a forma de um desembolso ou redução de ativos como caixa e equivalentes de caixa, estoques e ativo imobilizado.

Perdas representam outros itens que se enquadram na definição de despesas e podem ou não surgir no curso das atividades ordinárias da entidade, representando decréscimos nos benefícios econômicos e, como tal, não são de natureza diferente das demais despesas.

Perdas incluem, por exemplo, as que resultam de sinistros como incêndio e inundações, assim como as que decorrem da venda de ativos não correntes. A definição de despesas também inclui as perdas não realizadas, por exemplo, as que surgem dos efeitos dos aumentos na taxa de câmbio de uma moeda estrangeira com relação aos empréstimos a pagar em tal moeda. Quando as perdas são reconhecidas na demonstração do resultado, elas são geralmente demonstradas separadamente, pois sua divulgação é útil para fins de tomada de decisões econômicas. As perdas são geralmente demonstradas líquidas das respectivas receitas.

Analogamente às receitas, as despesas são reconhecidas na demonstração do resultado quando surge um decréscimo, que possa ser determinado em bases confiáveis, nos futuros benefícios econômicos provenientes da diminuição de um ativo ou do aumento de um passivo.

Exemplo 1: A empresa paga salários a seus funcionários em dinheiro. Com isso, houve uma redução no ativo correspondente à saída de dinheiro do caixa, decorrente dos salários do mês. É o que chamamos de **despesas de salários**.

As despesas e receitas alteram o patrimônio líquido, mas não figuram no balanço patrimonial. Na realidade, são incorporadas ao patrimônio no grupo patrimônio líquido, por meio de um procedimento que será visto mais adiante (encerramento de receitas e despesas). Por hora, basta saber que receitas e despesas modificam o patrimônio líquido.

Resumindo:

RECEITAS	Geram aumento no PL
DESPESAS	Geram reduções no PL

Portanto, com relação ao patrimônio, as receitas e despesas vão influenciar o PL (patrimônio líquido), por meio dos lucros acumulados no período. Uma receita deve ser somada ao PL, enquanto uma despesa deve ser deduzida do PL. Veja, no exemplo abaixo, uma empresa com a seguinte situação patrimonial:

ATIVO		PASSIVO	
Bens e direitos	200	EXIGÍVEL	
		Obrigações com terceiros	150
		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	50
TOTAL	200	TOTAL	200

Imagine agora que esta empresa obteve uma receita de \$ 20, em dinheiro, referente a um aluguel recebido, por exemplo. Como a empresa está recebendo o dinheiro, seus bens aumentarão em \$ 20. Ao mesmo tempo, conforme visto, houve uma receita que aumentou o PL em \$ 20. Portanto, a situação patrimonial ficaria assim, após contabilizada esta operação:

ATIVO		PASSIVO	
Bens e direitos	220	EXIGÍVEL	
		Obrigações com terceiros	150
		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	70
TOTAL	220	TOTAL	220

Veja que a equação fundamental do patrimônio ($A - P = PL$) deve se manter sempre válida. Em seguida, a empresa paga uma despesa qualquer no valor de \$ 80. Estes \$ 80 sairão do ativo da empresa (dinheiro), que será reduzido em \$ 80. Como o seu patrimônio líquido era de \$ 70 e a despesa o fez reduzir em \$ 80, seu valor passará a ser de \$ 10 negativo, e a situação patrimonial ficará assim:

ATIVO		PASSIVO	
Bens e direitos	140	EXIGÍVEL	
		Obrigações com terceiros	150
		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	(10)
TOTAL	140	TOTAL	140

Isto foi somente uma introdução ao conceito de receitas e despesas. Falaremos mais sobre este assunto nos capítulos seguintes.

2.5. Origens e aplicações de recursos

Pelo estudo do patrimônio, verificamos que o seu lado direito contém os recursos originários dos sócios da empresa (capital, reservas de capital e reservas de lucros), ou seja, o patrimônio líquido, assim como os recursos oriundos de terceiros, que equivalem ao passivo exigível. Diz-se, então, que estes dois elementos ($P + PL$), correspondem às **ORIGENS DE RECURSOS** da empresa. Essas origens, por sua vez, tiveram uma destinação determinada pela empresa, quais sejam, os bens e direitos que ela possui. Sendo assim, o **ATIVO**, ou seja, o total dos bens e direitos corresponde às **APLICAÇÕES DE RECURSOS** da empresa. Desta forma, de acordo com a equação do patrimônio, **o total das origens será sempre igual ao total das aplicações**. Esquemáticamente:

ORIGENS DE RECURSOS	PASSIVO EXIGÍVEL	Capital de terceiros
	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	Capital próprio
APLICAÇÕES DE RECURSOS	ATIVO	

$$\text{ORIGENS} = \text{APLICAÇÕES}$$

OU

$$A = P + PL$$

Exemplo: Uma empresa possui capital alheio no valor de \$6.000,00. Sabendo que este corresponde a 40% do total de recursos à disposição da empresa, calcule o valor dos recursos aplicados e o patrimônio líquido.

Resolução:

O capital alheio ou de terceiros equivale ao passivo (P). Já o total de recursos à disposição da empresa é o capital de terceiros (P) somado ao capital próprio (PL) que, pela equação fundamental do patrimônio ($A = P + PL$), é igual ao ativo (A), que equivale ao total de recursos aplicados. Assim:

$$P = \$ 6.000; P = 40\% \times A$$

$$6.000 = 40\% \times A \therefore A = 6.000 / 0,4 = \$ 15.000$$

$$\text{Como } A = 15.000, \text{ então: } A = P + PL$$

$$15.000 = 6.000 + PL \therefore PL = 15.000 - 6.000 = 9.000$$

Resposta: $PL = \$ 9.000,00$ e $A = \$ 15.000,00$

Considerando, ainda, que as receitas e despesas afetam o Patrimônio Líquido, respectivamente, de forma positiva e negativa, podemos dizer, em termos de equação, que o Passivo (P), o PL e as Receitas (R) representam origens de recursos ao passo que o Ativo (A) e as Despesas (D) representam as aplicações de recursos. Assim: $A + D = P + PL + R$.

2.6. Definições importantes

2.6.1. Ativo real

É o conjunto de bens e direitos suscetíveis de venda ou de realização (em dinheiro), ou, ainda, transformáveis na forma mais líquida ou que constituem esta própria forma (dinheiro, depósito em conta-corrente, mercadorias e outros). Assim, conforme veremos mais detalhadamente adiante, não fazem parte do ativo real os elementos do ativo que representam compensações ainda não efetivamente realizáveis, tais como despesas do exercício seguinte.

2.6.2. Ativo fixo

Trata-se de conceito arcaico em Contabilidade. Porém, é importante saber que o ativo fixo é a parte do ativo que está representada pelos bens e direitos de uso, vale dizer, é o ativo imobilizado e intangível. Normalmente, são de liquidez muito baixa, pois bens do imobilizado podem ser muito úteis a determinadas empresas, as do mesmo ramo de atividade, mas muito pouco úteis para as demais empresas. O intangível, por ser composto pelo fundo de comércio e outros bens, possui liquidez ainda menor e sua alienação pode representar a extinção da entidade da forma como originalmente concebida. Estes bens e direitos não possuem a característica de realização, embora sejam passíveis de alienação. O ativo fixo abarca as contas representativas do ativo imobilizado, tais como bens móveis e imóveis, como máquinas e equipamentos, prédios, assim como as contas do ativo intangível, tais como direitos de uso de marcas e patentes, entre outros. As empresas industriais possuem, de modo geral, ativo fixo mais elevado do que estabelecimentos comerciais, o que nos leva a concluir que, em termos relativos, essas empresas têm um percentual maior de seu capital aplicado no ativo não circulante imobilizado e intangível, como também é chamado. Esse ativo é, ainda, chamado por alguns autores de ativo de raiz ou bens de raiz.

2.6.3. Créditos e débitos – um enfoque econômico

Os direitos representam créditos da entidade para com terceiros, ou seja, bens da entidade que se encontram na posse de terceiras pessoas, quer por financiamento, originando os créditos de financiamento, quer por atividades inerentes ao funcionamento da entidade, ocasionando os créditos de funcionamento.

Obrigações representam dívidas ou débitos da empresa para com terceiros, quer por aquisição de empréstimos financeiros, quando os denominamos de débitos de financiamento, ou por débitos decorrentes das atividades normais da empresa, quando são chamados de débitos de funcionamento.

2.6.3.1. Créditos de financiamento

São os direitos da empresa derivados de operações de empréstimos. Constituem, de forma geral, operações anormais, podendo ser classificados no longo prazo, dentro do grupo do ativo não circulante salvo nas empresas que operam no mercado financeiro como instituições financeiras, nas quais essas operações são normais e serão classificadas no ativo circulante.

2.6.3.2. Créditos de funcionamento

Representam os direitos advindos de operações normais das entidades comerciais, como, por exemplo, as vendas a prazo ou adiantamento a fornecedores. Geralmente são encontrados no ativo circulante, sendo assim de curto prazo. Podem, entretanto, aparecer no ativo não circulante realizável a longo prazo, conforme a empresa venda ou não com prazo de recebimento superior ao final do exercício social seguinte.

2.6.3.3. Débitos de financiamento

Representam o passivo exigível advindo da contratação de empréstimos financeiros e surgem em situações anormais às atividades da entidade. As situações que normalmente ensejam dívidas dessa natureza são a assunção de hipotecas, os empréstimos bancários, o desconto de títulos (notas promissórias) etc.

2.6.3.4. Débitos de funcionamento

São as dívidas da entidade decorrentes de operações normais de sua gestão, pois representam operações de troca e não o ingresso de valores financeiros. Representam esse débito as aquisições a prazo de mercadorias, os tributos, os salários e outros bens que são necessários ao funcionamento normal da entidade. Geralmente, são classificados no passivo circulante, podendo aparecer também no passivo não circulante.

2.6.4. Passivo real

Equivale ao passivo exigível (Passivo Circulante + Passivo Não Circulante).

2.6.5. Patrimônio bruto

Chama-se patrimônio bruto o conjunto de bens e direitos, vale dizer, o próprio ativo total. Como o ativo total é igual ao passivo total (passivo exigível + patrimônio líquido), pode-se dizer que o passivo total é, também, igual ao patrimônio bruto.

2.6.6. Empresa

Fran Martins, estudioso comercialista, define empresa como sendo um “*organismo econômico, isto é, assenta-se em uma organização fundada em princípios técnicos e leis econômicas. Objetivamente considerada, apresenta-se como uma combinação de*

elementos pessoais e reais, colocados em função de um resultado econômico, e realizada em vista de um intento especulativo de uma pessoa, que se chama empresário. Como criação de atividade organizativa do empresário e como fruto de sua ideia, a empresa é necessariamente oferecida à sua pessoa, dele recebendo os impulsos para o seu eficiente funcionamento”.

De modo sintético, podemos dizer que empresa representa a atividade econômica organizada, cujo empresário é o organizador.

Portanto, sua maior diferença em relação à azienda é que a empresa preocupa-se com a atividade econômica, enquanto a azienda preocupa-se em gerir um patrimônio que nem sempre representa uma atividade econômica. A propósito, azienda é denominação mais abrangente, compreendendo as instituições e as empresas, conforme visto antes.

2.6.6.1. Empresário

Esta nova figura veio substituir o antigo conceito de comerciante. O Novo Código Civil (Lei nº 10.406/2002) agora traz este novo termo ao nosso ordenamento jurídico:

Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou serviços.

Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

Art. 967. É obrigatória a inscrição do empresário no Registro Público de Empresas Mercantis (Junta Comercial) da respectiva sede, antes do início de sua atividade.

2.6.6.2. Firma individual

O conceito de firma refere-se ao nome empresarial. Assim, se uma pessoa física quiser exercer a atividade de empresário isoladamente, constitui o que se chama de firma individual, por meio do Registro da Declaração de Constituição da empresa na Junta Comercial. Assim, por exemplo, José Manoel resolve abrir um frigorífico na cidade de Vitória (ES). Para tanto, deverá registrar uma Declaração na Junta Comercial. O nome escolhido é José Manoel Torres Frigoríficos. Assim, o empresário José Manoel atua sob a firma José Manoel Torres Frigoríficos.

2.6.6.3. Sociedade

Para que se tenha uma sociedade, são necessárias pelo menos duas pessoas físicas ou jurídicas. Veja o que diz o Novo Código Civil:

Art. 981. *Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados.*

Este mesmo diploma legal define dois tipos de sociedade:

- a) **sociedades empresariais:** aquelas que têm por objeto o exercício próprio da atividade de empresário sujeito a registro. Devem ser registradas no Registro Público das Empresas Mercantis, a cargo das Juntas Comerciais;
- b) **sociedades simples:** as demais. Devem ser registradas no Cartório de Registro Civil das Pessoas Jurídicas. As sociedades simples, antes designadas sociedades civis, reúnem pessoas que exercem profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística (art. 966, parágrafo único, da Lei nº 10.406/2002 – Código Civil). Nessa situação, estariam todas as sociedades de profissões regulamentadas, como as sociedades de advogados, médicos, dentistas, agrônomos, contabilistas, economistas, as sociedades educacionais sem fins lucrativos, os partidos políticos, as cooperativas etc.

2.6.6.3.1. Sociedade por ações

É a empresa (conhecida por **sociedade anônima** ou S/A), cujo capital é dividido em ações (títulos representativos de cotas-parte do capital) e a responsabilidade dos acionistas (proprietários das ações) é limitada ao preço de emissão das ações subscritas ou adquiridas. Pode ter seus títulos negociados no mercado de valores mobiliários (companhia aberta) ou não (companhia fechada). As sociedades por ações são sempre consideradas sociedades empresariais, dentro do novo conceito do Código Civil. Veja também outros aspectos da referida norma:

Art. 1.088. *Na sociedade anônima ou companhia, o capital divide-se em ações, obrigando-se cada sócio ou acionista somente pelo preço de emissão das ações que subscrever ou adquirir.*

Art. 1.089. *A sociedade anônima rege-se por lei especial, aplicando-se-lhe, nos casos omissos, as disposições deste Código.*

2.6.6.3.2. Sociedade por cotas de responsabilidade limitada

É a empresa cujo capital é dividido em partes iguais (cotas), onde os sócios (cotistas) possuem responsabilidade limitada ao capital social. Em caso de falência, os sócios respondem solidariamente pela parcela do capital não realizado (capital a integralizar). Veja o que diz o Novo Código Civil (Lei nº 10.406/2002) a respeito:

Art. 1.053. A sociedade limitada rege-se, nas omissões deste Capítulo, pelas normas da sociedade simples. Parágrafo único. O contrato social poderá prever a regência supletiva da sociedade limitada pelas normas da sociedade anônima.

(...)

Art. 1.055. O capital social divide-se em quotas, iguais ou desiguais, cabendo uma ou diversas a cada sócio. § 1º Pela exata estimação de bens conferidos ao capital social respondem solidariamente todos os sócios, até o prazo de cinco anos da data do registro da sociedade.

§ 2º É vedada contribuição que consista em prestação de serviços.

2.6.6.4. Lei das S/A – LSA

É a **Lei nº 6.404/1976, e suas alterações posteriores**, que regula a atividade das sociedades por ações. Porém, muitos de seus dispositivos (aqueles relativos a procedimentos contábeis e outros não específicos sobre as ações) são aplicáveis a todo tipo de sociedade, inclusive às limitadas. O seu domínio é fundamental para o aprendizado da Contabilidade, particularmente o Capítulo XV, que trata do Exercício Social e das Demonstrações Financeiras. Os dispositivos do Capítulo XV da Lei das Sociedades Anônimas encontram-se inseridos no presente livro nos tópicos correspondentes e abrangem os artigos 175 até 188. Também o Capítulo XVI da LSA, que compreende os arts. 189 até 205, está presente nesta obra.

2.6.7. Capital próprio

Corresponde ao total do patrimônio líquido (**PL**). São os recursos originários dos sócios e os rendimentos auferidos. É o que se chama também de **capital efetivo**, compreendendo o capital nominal mais as reservas acumuladas. Somente constitui uma obrigação exigível da empresa em caso de extinção da mesma ou retirada de sócio.

2.6.8. Capital social ou capital nominal

É o investimento realizado pelos sócios junto à empresa, caracterizado pelo aporte de dinheiro ou outros bens, que se faz junto à sociedade, com o objetivo de receber uma parcela dos lucros obtidos por ela. Trata-se do valor registrado em nome da sociedade no órgão competente. Se for uma sociedade empresária, na Junta Comercial do Estado; se for uma sociedade simples, no Cartório de Registro de Títulos e Documentos. Pode ainda ser chamado de **capital registrado** ou **capital declarado**. O capital nominal somente poderá ser alterado nos casos previstos na Lei das S/A (art. 166).

Na fase inicial das empresas o Capital Social pode se confundir com o Patrimônio Líquido, pois ainda não há reservas ou lucros realizados.

O capital social será estudado mais adiante, em capítulo próprio. Por ora, fiquemos com esse conceito.

2.6.9. Capital subscrito

É o valor pelo qual os sócios comprometem-se, perante a empresa, no momento da assinatura do contrato social (Ltda.) ou na subscrição das ações (S/A). Com isso, os sócios obrigam-se a entregar (realizar) em dinheiro ou em bens o valor subscrito. Corresponde ao capital social da empresa (conceito anterior).

2.6.10. Capital realizado (integralizado)

É a parcela do capital subscrito pelos sócios efetivamente entregue por estes à sociedade (em dinheiro ou em bens).

2.6.11. Capital a realizar (a integralizar)

É a parcela do capital subscrito que representa a obrigação de entregar os valores à empresa que ainda não foi cumprida pelos sócios. É a diferença entre o capital social e o capital realizado. O capital a realizar corresponde à parcela ainda não **integralizada** ou **realizada do capital social**. Segundo o art. 182 da Lei nº 6.404/1976, no balanço patrimonial, “a conta do Capital Social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada”. O capital a realizar constitui um direito da empresa e uma obrigação do sócio ou acionista.

2.6.12. Capital autorizado

É um valor previsto no estatuto da empresa até o qual o capital social pode ser elevado, sem a necessidade de anuência da Assembleia e sem efetuar reforma estatutária (art. 168). A lei permite que todas as companhias possam prever em seus estatutos a autorização para aumento de capital social desta forma. A parcela deste capital autorizado que encontra colocação, ou seja, sócios que subscrevam as ações ou cotas, corresponde ao **capital social subscrito**. Já a parcela do capital autorizado que não encontrou sócios interessados, ou seja, que não está em circulação, recebe o nome de **capital social não subscrito**.

O capital autorizado, enquanto tal, constitui figura meramente jurídica, não trazendo reflexos contábeis.

Vejam os que diz a Lei nº 6.404/1976 sobre o capital autorizado:

Art. 168. O estatuto pode conter autorização para aumento do capital social independentemente de reforma estatutária.

§ 1º A autorização deverá especificar:

- a) o limite de aumento, em valor do capital ou em número de ações, e as espécies e classes das ações que poderão ser emitidas;
- b) o órgão competente para deliberar sobre as emissões, que poderá ser a assembleia geral ou o conselho de administração;
- c) as condições a que estiverem sujeitas as emissões;
- d) os casos ou as condições em que os acionistas terão direito de preferência para subscrição, ou de inexistência desse direito (art. 172).

§ 2º O limite de autorização, quando fixado em valor do capital social, será anualmente corrigido pela assembleia geral ordinária, com base nos mesmos índices adotados na correção do capital social.

§ 3º O estatuto pode prever que a companhia, dentro do limite de capital autorizado, e de acordo com plano aprovado pela assembleia geral, outorgue opção de compra de ações a seus administradores ou empregados, ou a pessoas naturais que prestem serviços à companhia ou a sociedade sob seu controle.

2.6.13. Capital de terceiros ou capital alheio

É a parcela de recursos obtida de fontes externas à empresa. Corresponde às dívidas da empresa com terceiros. É o **passivo exigível (P)**, tanto o circulante quanto o não circulante.

2.6.14. Capital total ou capital à disposição da empresa

É o conjunto de todos os valores disponíveis (fontes ou origens de recursos) para a empresa, em um determinado momento. É a soma do capital próprio (PL) com o capital de terceiros (P). Assim:

$$CT = P + PL$$

O capital total (CT) corresponde, então, ao total do ativo, pois $A = P + PL$ (equação fundamental do patrimônio).

2.6.15. Exercício social

Também chamado de período administrativo ou período contábil, representa o período de tempo correspondente ao conjunto de operações e outros eventos, realizados pela companhia, e seus efeitos patrimoniais em que, ao seu final, a direção da entidade elaborará e divulgará os relatórios contábeis. Esse período poderá coincidir ou não com o ano civil, conforme dispuser em seus estatutos e pela observância da legislação fiscal.

A Lei das S/A estabelece, em seu art. 175, que o exercício social terá a duração de 1 (um) ano e, ao cabo deste, a diretoria fará elaborar as demonstrações financeiras (contábeis):

Art. 175. O exercício social terá duração de 1 (um) ano e a data do término será fixada no estatuto.

Parágrafo único. Na constituição da companhia e nos casos de alteração estatutária o exercício social poderá ter duração diversa.

Art. 176. Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

(...)

Tal fato, entretanto, não impede que as empresas elaborem demonstrativos mensais, trimestrais ou semestrais, para melhor atender as suas necessidades gerenciais e as exigências do fisco. Portanto, não devemos confundir a legislação societária com a legislação fiscal. O objetivo deste trabalho é expor a legislação societária, se bem que, por vezes, faz-se necessária a referência, a título ilustrativo, à legislação fiscal.

Salienta-se, ainda, que é atribuição do estatuto estabelecer a data do término do exercício social, sendo que no início das atividades, ou em casos de alteração estatutária ou término das atividades empresariais, a duração poderá ser menor que 1 (um) ano.

2.6.16. Período contábil

Para o Fisco Federal (Receita Federal do Brasil), o que importa é o período de apuração do tributo, que poderá ser mensal, trimestral ou anual, conforme a situação do contribuinte. Segundo a Lei nº 8.541/1992, o período contábil da empresa pode, perfeitamente, ser diferente do período-base do imposto sobre a renda. Porém, o mais usual é o empresário fazer coincidir o período de apuração contábil com o período de apuração dos tributos, pelo seu próprio interesse e comodidade.

Não devemos, entretanto, confundir período de apuração do tributo, que poderá ser mensal, trimestral ou anual, com período de pagamento. O pagamento do imposto sobre a renda da pessoa jurídica pode ser mensal ou trimestral, conforme o critério utilizado (lucro estimado, presumido ou real), e as contribuições previdenciárias, parte patronal, são devidas mensalmente, tomando por base a folha de salários.

O período de existência de uma entidade deve estar, sempre, previsto nos atos constitutivos. O mais comum, entretanto, é que a pessoa jurídica tenha duração ilimitada. Todavia, dependendo da atividade a ser explorada, algumas aziendas têm sua existência predeterminada.

O resultado exato de uma empresa comercial, portanto, somente poderá ser apurado no final de sua vida, após a venda de todo seu ativo e o pagamento de suas obrigações para com terceiros (passivo). O resultado do empreendimento, durante a sua existência, será medido pela diferença entre o patrimônio líquido apurado, no final da sua vida, e o patrimônio líquido inicial, o da constituição.

No entanto, os acionistas ou sócios e o governo precisam saber como está indo o empreendimento. Os primeiros, a fim de verificar o retorno do capital investido para, se for o caso, tomar decisões para correção ou redefinição de rumos da entidade. O segundo, para poder cobrar os tributos devidos. Em função desses interesses, o resultado das operações desenvolvidas pela empresa deve ser informado em intervalos regulares de tempo, podendo ser anual, semestral, trimestral ou mensal.

Assim, a Contabilidade registra e resume todas as mudanças no patrimônio líquido que ocorrem durante o período escolhido e apresenta o resultado obtido.

O período contábil determinado pelos acionistas/sócios, no contrato social ou estatuto, pode ser de um ano ou de intervalos menores. Apesar de a Lei nº 6.404 dizer-nos, pelo art. 175, que o exercício social terá a duração de 1 (um) ano, na verdade ela nos quis informar que ele será de, no máximo, um ano, ou melhor, que pelo menos ao final de cada ano de atividade a companhia é obrigada a elaborar suas demonstrações financeiras.

2.6.17. Bens de venda

São os bens mantidos em estoque e que se encontram em constante rotatividade, ou seja, são destinados à comercialização. São bens de venda as matérias-primas, os produtos em elaboração, os produtos acabados e as mercadorias.

2.6.18. Bens de renda

São bens não destinados às atividades operacionais da empresa, mas que podem gerar receitas para a mesma, como é o caso das aplicações financeiras, das participações societárias em outras empresas ou dos imóveis de aluguel.

2.6.19. Bens numerários

São as disponibilidades financeiras da empresa, tais como o dinheiro em caixa, os depósitos bancários em conta-corrente e as aplicações financeiras de liquidez imediata.

Exercícios

1. **(Esaf/TRF-2000) Considerando as regras fundamentais da digrafia contábil, que determina o registro da aplicação dos recursos simultaneamente e em valores iguais às respectivas origens, temos como correta a seguinte equação contábil geral:**
 - a) ativo = passivo + capital social + despesas – receitas;
 - b) ativo + receitas = capital social + despesas + passivo;
 - c) ativo – passivo = capital social + receitas + despesas;
 - d) ativo + capital social + receitas = passivo + despesas;
 - e) ativo + despesas = capital social + receitas + passivo.

2. **Considerando os dispositivos da Lei nº 10.406/2002 (Código Civil), no que tange às sociedades, julgue os itens seguintes.**
 1. Sociedades empresariais têm por objeto o exercício de atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou serviços.
 2. Sociedades simples são as sociedades de pessoas que exercem profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística.
 3. Tanto as sociedades empresariais quanto as sociedades simples e a firma individual devem ter seus atos constitutivos registrados no Registro Público das Empresas Mercantis, a cargo das Juntas Comerciais, antes do início de sua atividade.
 4. Nas sociedades por cotas de responsabilidade limitada os acionistas respondem solidariamente pela integralização do capital social.
 5. As sociedades anônimas são regidas por lei especial e, de forma supletiva, em casos de omissão dessa lei especial, pelas disposições do Código Civil.

3. **(Departamento Estadual de Trânsito de Roraima – 2010) Marque a alternativa a qual NÃO é preponderante ou fundamental para caracterizar o termo ativo no contexto de vanguarda ou conceituá-lo como “ativo” na área da ciência social aplicada denominada contabilidade.**
 - a) Bem e/ou direito;
 - b) Expectativa de fluxo positivo de caixa;
 - c) Propriedade superior a posse;
 - d) Valorização monetária;
 - e) Benefícios, riscos e controle.

4. **(Pref. Florianópolis – 2010) O Balanço Patrimonial e suas alterações é uma demonstração contábil prevista na Lei nº 6.404/1976, e evidencia, em um determinado momento, o total de recursos do Ativo e do Passivo que a empresa obteve e que estão à sua disposição. Sobre esse assunto, analise as afirmativas abaixo.**
- I. Os recursos de terceiros correspondem às obrigações que a empresa utiliza em suas atividades operacionais.
 - II. Os recursos próprios advêm dos sócios ou proprietários e/ou do resultado das atividades da empresa.
 - III. O Ativo expõe a origem dos recursos que a empresa tem a sua disposição.
 - IV. O Passivo mostra a aplicação dos recursos que a empresa tem a sua disposição.
 - V. No Ativo e no Passivo as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau, de liquidez e de exigibilidade, respectivamente.
- Assinale a alternativa CORRETA.**
- a. () Somente as afirmativas II e III estão corretas.
 - b. () Somente as afirmativas I e V estão corretas.
 - c. () Somente as afirmativas I, II e V estão corretas.
 - d. () Somente as afirmativas II, III e V estão corretas.
 - e. () Todas as afirmativas estão corretas.
5. **Quando a situação líquida da empresa é favorável, dizemos que:**
- a) o patrimônio líquido é negativo;
 - b) o patrimônio líquido deve ser representado logo após o ativo;
 - c) o PL é positivo e o ativo é maior que o passivo;
 - d) há um passivo a descoberto;
 - e) há inexistência de ativos.
6. **(Esaf/TFC-SFC/1997) Indique a equação patrimonial que configure passivo a descoberto.**
- a) $A = PE$.
 - b) $PE = A + SL$.
 - c) $A = PE + SL$.
 - d) $SL = A - PE$.
 - e) $PE = A - SL$.
- Legenda:
A = ativo
PE = passivo exigível
SL = situação líquida
7. **Numa situação patrimonial, o ATIVO, em nenhuma hipótese, poderá ser:**
- a) maior do que o passivo exigível;
 - b) menor do que o passivo exigível;
 - c) maior do que a situação líquida;
 - d) menor do que a situação líquida;
 - e) maior do que o capital dos proprietários.
8. **Assinale a opção incorreta.**
- a) O patrimônio líquido equivale aos bens e direitos da empresa.
 - b) O patrimônio é composto pelo conjunto de bens, direitos e obrigações.
 - c) Chama-se de ativo o conjunto de bens e direitos e de passivo exigível ao conjunto das obrigações com terceiros.
 - d) Azienda tem correlação com fazenda, uma vez que ambos consideram um patrimônio sob ação (gestão) do homem.
 - e) Apurar resultado é função econômica da Contabilidade e, nas sociedades comerciais, o objetivo é um rédito positivo.

9. Assinale a opção correta.

- a) O PL pode ser positivo ou negativo, mas não nulo.
- b) O ativo jamais poderá ser inferior ao patrimônio líquido.
- c) O ativo não pode ser menor que o passivo.
- d) O patrimônio líquido é sempre superior ao passivo.
- e) O passivo poderá ser negativo.

10. Com relação ao patrimônio, julgue os seguintes itens.

- 1) Patrimônio bruto é igual ao capital aplicado.
- 2) Patrimônio líquido negativo quer dizer passivo a descoberto, que ocorre somente se a empresa possuir prejuízos acumulados.
- 3) O patrimônio deve ser autônomo, não podendo ser compartilhado por diversas empresas, pois do contrário teríamos diversos patrimônios autônomos, segundo o princípio da entidade.
- 4) Patrimônio líquido menor em decorrência de diminuições de ativos, legalmente previstas, satisfaz a correta aplicação do princípio da prudência.
- 5) O ativo realizável a longo prazo e o passivo exigível a longo prazo não podem existir em um patrimônio, cuja entidade tem o seu término previsto no final do exercício social em curso.

11. Assinale a única alternativa ERRADA.

- a) Receitas geram aumentos no PL.
- b) Receitas menos despesas equivalem ao resultado do período.
- c) Bens + Direitos – Obrigações = Capital Próprio.
- d) Créditos de Funcionamento são direitos da empresa decorrentes de operações normais.
- e) Pode-se afirmar que se as obrigações superam os direitos, então o patrimônio líquido é negativo.

12. (Esaf/TFC/1996) Em relação ao patrimônio bruto e ao patrimônio líquido de uma entidade, todas as afirmações abaixo são verdadeiras, exceto:

- a) o patrimônio bruto nunca pode ser inferior ao patrimônio líquido;
- b) o patrimônio bruto e o patrimônio líquido não podem ter valor negativo;
- c) o patrimônio bruto e o patrimônio líquido podem ter valor inferior ao das obrigações da entidade;
- d) o soma dos bens e direitos a receber de uma entidade constitui o seu patrimônio bruto, enquanto o patrimônio líquido é constituído desses mesmos bens e direitos, menos as obrigações;
- e) o patrimônio bruto pode ter valor igual ao patrimônio líquido.

13. Num balanço patrimonial, o capital próprio da empresa é representado pelo saldo:

- a) do grupo de contas do patrimônio líquido;
- b) do grupo de contas do ativo;
- c) da conta caixa;
- d) das contas caixa e bancos;
- e) da conta capital.

14. Supondo que o capital próprio da entidade vale 20, sendo que os bens valem 50 e as obrigações valem 40, então:

- a) Ativo = 50;
- b) Ativo = Passivo;

- c) $PL < 0$;
- d) $\text{Direitos} = 10$;
- e) $PL = 60$.

15. Se o ativo vale 200, e o patrimônio líquido é negativo em 70, então:

- a) a situação é de passivo a descoberto;
- b) o passivo é negativo;
- c) o ativo é maior que o passivo;
- d) o passivo vale 130;
- e) o capital próprio vale 270.

16. (Esaf/AFRF-2001) José Henrique resolveu medir contabilmente um dia de sua vida, começando do “nada” patrimonial.

De manhã cedo, nada tinha. Vestiu o traje novo (calça, camisa, sapatos etc.), comprado por R\$ 105,00, mas que sua mãe lhe deu de presente. Em seguida, tomou R\$ 30,00 emprestados de seu pai, comprou o jornal por R\$ 1,20, tomou o ônibus pagando R\$ 1,80 de passagem. Chegando ao CONIC, comprou fiado, por R\$ 50,00, várias caixas de bombons e chicletes e passou a vendê-los no calçadão. No fim do dia, cansado, tomou uma refeição de R\$ 12,00, mas só pagou R\$ 10,00, conseguindo um desconto de R\$ 2,00. Contou o dinheiro e viu que vendera metade dos bombons e chicletes por R\$ 40,00.

Com base nessas informações, podemos ver que, no fim do dia, José Henrique possui um “capital próprio” no valor de:

- a) R\$ 120,00;
- b) R\$ 189,00;
- c) R\$ 2,00;
- d) R\$ 187,00;
- e) R\$ 107,00.

17. O patrimônio de determinada empresa, em dois momentos sucessivos, apresentava-se da seguinte maneira:

1º momento	dinheiro:	\$ 10,00
	bens de venda:	\$ 50,00
	obrigações com terceiros:	\$ 40,00
	bens de uso:	\$ 20,00
	capital próprio:	\$ 40,00
2º momento	dinheiro:	\$ 13,00
	bens de venda:	\$ 40,00
	direitos:	\$ 5,00
	obrigações com terceiros:	\$ 40,00
	bens de uso:	\$ 20,00
	capital próprio:	\$ 38,00

O fato ocorrido foi:

- a) venda de mercadoria à vista e a prazo;
- b) venda de mercadoria à vista e a prazo, com prejuízo;
- c) venda de mercadorias à vista e a prazo, com lucro;
- d) aplicação de recursos próprios com prejuízo;
- e) compra de mercadorias para revenda.

- 18. A situação de passivo a descoberto deve ser evidenciada no Balanço Patrimonial:**
- quando não há passivo exigível;
 - quando o ativo total for menor do que o Patrimônio Líquido;
 - quando o Patrimônio Líquido for menor do que o ativo realizável;
 - quando o passivo exigível for maior do que o ativo total;
 - quando o ativo total é maior do que o passivo exigível.
- 19. Quanto ao que são dívidas, julgue os seguintes itens.**
- Débitos de funcionamento, quando decorrentes de operações normais da empresa.
 - Créditos de terceiros junto à nossa empresa.
 - Débitos de financiamentos, quando são oriundas de empréstimos contraídos.
 - Compõem o patrimônio líquido.
 - Compõem o passivo exigível.
- 20. Suponha a seguinte composição patrimonial da empresa: mercadorias (20), débitos de funcionamento (30), imóveis de uso (50), dinheiro (10) e empréstimos bancários (10). Nesse caso, o capital próprio da empresa é:**
- 40 positivo;
 - 100 positivo;
 - nulo;
 - 60 positivo;
 - 40 negativo.
- 21. “É o valor até onde o capital da empresa pode ser elevado sem a necessidade de alteração estatutária”. Este conceito refere-se a:**
- capital nominal;
 - capital a realizar;
 - capital autorizado;
 - capital próprio;
 - capital de terceiros.
- 22. Considere os dados abaixo:**
- | | |
|--------------------------------|----------------------|
| Capital nominal = | \$ 100.000,00 |
| Capital integralizado = | \$ 80.000,00 |
| Capital próprio = | \$ 130.000,00 |
| Ativo total = | \$ 350.000,00 |
- Assinale a opção incorreta.**
- O capital a realizar vale \$ 20.000,00.
 - O capital de terceiros vale \$ 220.000,00.
 - O patrimônio líquido vale \$ 130.000,00.
 - O capital autorizado vale \$150.000,00.
 - As origens de terceiros superam as origens dos sócios em \$90.000,00.
- 23. No momento da constituição de uma empresa, seus sócios entregaram o valor de \$100.000,00 a esta, logo utilizados para adquirir mercadorias e um imóvel para a sede, nos valores de \$10.000,00 e \$30.000,00, respectivamente. Além disso, a empresa comprou um veículo de \$20.000,00, totalmente financiado. Sendo assim, monte a equação patrimonial e assinale a opção incorreta.**
- O ativo total vale \$ 160.000,00.
 - O capital alheio vale \$ 20.000,00.
 - O capital próprio vale \$ 100.000,00.
 - O capital nominal vale \$ 100.000,00.
 - A situação líquida neste momento é positiva.

- 24. (Pref. Rio Negrinho – 2010) Considerando que a Contabilidade é uma ciência social e o Patrimônio das entidades é o seu objeto de estudo, qual das afirmações é VERDADEIRA:**
- a) O patrimônio líquido de uma entidade é formado exclusivamente pelos seus bens.
 - b) O patrimônio líquido de uma entidade é formado pelos seus bens e direitos.
 - c) O patrimônio de uma entidade pode ser avaliado apenas quantitativamente, nunca qualitativamente.
 - d) O patrimônio das entidades deve ser autônomo em relação ao patrimônio de seus sócios.
 - e) O patrimônio de uma entidade representa, do ponto de vista econômico, uma origem de recursos.
- 25. No passivo exigível, constam:**
- a) capital social;
 - b) dívidas de terceiros com a empresa;
 - c) dinheiro em caixa e valores a pagar;
 - d) impostos a pagar e empréstimos tomados;
 - e) dinheiro no banco, salários a pagar e dinheiro em caixa.
- 26. (Contador – Sead/AM – Cesgranrio – 2005) No Balanço Patrimonial, o Passivo compreende a(s):**
- a) situação bruta patrimonial;
 - b) situação do valor líquido da empresa;
 - c) situação das obrigações operacionais;
 - d) aplicações de recursos;
 - e) exigibilidades e as obrigações.
- 27. (Contador – Fenig/RJ – Cesgranrio – 2005) Ocorre o Passivo a descoberto quando a(o):**
- a) soma dos valores do Ativo for igual à soma dos valores do Passivo;
 - b) soma dos valores de Ativo for igual à soma do Passivo mais Patrimônio Líquido;
 - c) montante do Patrimônio Líquido for maior que o valor do Passivo;
 - d) total do Ativo for inferior ao total do Passivo;
 - e) total do Patrimônio Líquido for menor que o valor do Passivo.
- 28. (Contador – CRF/PA – Cesgranrio – 2005) São acontecimentos que ocorrem na empresa e que não provocam alterações no Patrimônio:**
- a) Atos Administrativos;
 - b) Fatos Administrativos;
 - c) Permuta de bens por direitos;
 - d) Lançamentos Contábeis;
 - e) Vendas a Prazo.
- 29. (Técnico em Contabilidade – Estado/TO – Cesgranrio – 2005) Numa equação patrimonial ocorreu a seguinte situação: Ativo (A) > Passivo (P) e Passivo (P) = 0. Tal situação indica:**
- a) propriedade plena do Ativo;
 - b) inexistência de riqueza própria;
 - c) existência de riqueza de terceiros;
 - d) existência de riqueza plena de terceiros;
 - e) existência de Passivo a Descoberto.

30. (Contador Júnior – Área Auditoria Interna – Transpetro – Cesgranrio – 2006) O comprometimento de investir uma certa quantia na empresa, assumido pelos sócios ou acionistas, é conhecido, contabilmente, como capital:
- de risco;
 - autorizado;
 - nominal;
 - próprio;
 - subscrito.

31. (Técnico Administrativo – Técnico de Contabilidade – DNPM – Cesgranrio – 2006) A Cia. Alfa, em determinado período, apresentou o seguinte Balanço, em reais:

ATIVO	
Caixa	3.000,00
Estoque de Mercadorias	12.000,00
TOTAL	15.000,00

PASSIVO	
Fornecedores	5.000,00
Capital Social	10.000,00
TOTAL	15.000,00

É correto afirmar que o Balanço acima configura a seguinte equação patrimonial:

- Ativo = Passivo Exigível;
 - Ativo + Patrimônio Líquido = Passivo Exigível;
 - Ativo = Passivo Exigível + Patrimônio Líquido;
 - Ativo + Passivo Total = Patrimônio Líquido;
 - Ativo – Patrimônio Líquido = Passivo Total.
32. (Técnico de Contabilidade I – Transpetro – Cesgranrio – 2006) Numa empresa, os bens montam a R\$ 20.000,00, os direitos, a R\$ 15.000,00 e as obrigações, a R\$ 33.000,00. Assim, a situação líquida da empresa, em reais, é:
- 18.000,00;
 - 12.000,00;
 - 6.000,00;
 - 4.000,00;
 - 2.000,00.
33. (Contador – TCE/RO – Cesgranrio – 2007) Contabilmente, entende-se como riqueza líquida de uma empresa a(o):
- soma de bens e direitos;
 - soma dos saldos de Caixa e Bancos;
 - conjunto de direitos;
 - seu Patrimônio;
 - total de bens e direitos, menos as obrigações.

- 34. (Agente de Fiscalização – Contabilidade – TCM/SP – Cetro – 2006) Considerando a equação fundamental do patrimônio, o estado patrimonial que implica em uma situação denominada de “passivo a descoberto” é aquele quando**
- existem obrigações exigíveis por terceiros no curto prazo em excesso ao valor total de bens e direitos realizáveis no curto prazo, de forma que parte das exigibilidades de curto prazo não encontra correspondência em valores do ativo de curto prazo;
 - existe um excesso de obrigações exigíveis por terceiros em relação ao valor total dos bens e direitos da entidade, ou seja, parte das exigibilidades não encontra correspondência em valores do ativo;
 - existem obrigações exigíveis por terceiros no longo prazo em excesso ao valor total de bens e direitos realizáveis no longo prazo, de forma que parte das exigibilidades de longo prazo não encontra correspondência em valores do ativo de longo prazo;
 - existem contas no passivo da entidade que registram valores de compensação e cujo total supera o valor total do patrimônio líquido, tornando-o negativo;
 - existem dívidas exigíveis que não foram liquidadas em seu prazo e houve o requerimento da falência da entidade por parte dos credores.
- 35. (Técnico em Contabilidade – Trensurb – Conesul – 2006) Representa o aspecto de evidenciação do patrimônio que consiste em atribuir aos respectivos elementos patrimoniais seus valores em moeda. Esta é a definição de:**
- Qualitativo;
 - Constitutivo;
 - Formativo;
 - Quantitativo;
 - Avaliativo.
- 36. (Contador – Cefet/RJ – Consulplan – 2006) “O patrimônio, que a Contabilidade estuda e controla, registrando todas as ocorrências nele verificadas.” “Estudar e controlar o patrimônio para fornecer informações sobre sua composição e variações, bem como sobre o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial.” As proposições indicam, respectivamente:**
- o objeto e a finalidade da Contabilidade;
 - a finalidade e o conceito da Contabilidade;
 - o campo de aplicação e o objeto da Contabilidade;
 - o campo de aplicação e o conceito da Contabilidade;
 - a finalidade e as técnicas contábeis da Contabilidade.
- 37. (Técnico em Contabilidade – CPP/Santos – FCC – 2003) A equação do patrimônio que, em existindo ativo, evidencia a situação de passivo real a descoberto é:**
- $PL = P$;
 - $A = PL$;
 - $A + PL = P$;
 - $A = P$;
 - $A = P + PL$.
- 38. (Auditor – Sefaz/SC – Fepese – 2005) Sobre os indicadores da situação patrimonial é correto afirmar que:**
- Capital de Terceiros/Capital Próprio = (Passivo Circulante + Passivo Não Circulante)/Patrimônio Líquido.**
 - Endividamento Geral = (Passivo Circulante + Passivo Não Circulante)/Ativo Total.**
 - Imobilização dos Recursos Permanentes = Ativo Não Circulante (Investimento, Imobilizado e Intangível)/Passivo Não Circulante – Exigível a Longo Prazo.**

Assinale a alternativa correta.

- a) Todas as afirmativas estão corretas.
 - b) Apenas as afirmativas I e II estão corretas.
 - c) Apenas as afirmativas I e III estão corretas.
 - d) Apenas as afirmativas II e III estão corretas.
 - e) Todas as afirmativas estão incorretas.
- 39. (Técnico de Contabilidade – Potigás – FGV – 2006) Tendo em vista os elementos que compõem a Equação Fundamental da Contabilidade, representados por ativo (A), passivo (P) e situação líquida patrimonial (SLp), assinale a alternativa que apresenta a equação que indica a melhor situação que uma empresa pode apresentar do seu estado patrimonial.**
- a) $A = P + SLp$.
 - b) $P = A + SLp$.
 - c) $SLp = A - P$.
 - d) $P = A - SLp$.
 - e) $A = SLp$.
- 40. (Contador – Pref. Vitória/ES – FJPF – 2007) A contabilidade conceitua o agregado de valores que abrange o investimento inicial feito pelos proprietários e suas variações com a seguinte terminologia:**
- a) Capital Total à Disposição da Empresa;
 - b) Capital Nominal;
 - c) Capital de Abertura;
 - d) Capital Próprio;
 - e) Capital de Terceiros Investido.
- 41. (Contador – AL/ES – NCE/UFRJ – 2006) No Balanço Patrimonial do encerramento das atividades de uma Companhia, apurou-se que o total dos bens e direitos (ativo) era zero. Tendo em vista que também houve o registro de algumas obrigações a pagar, conclui-se:**
- a) a situação líquida final da Cia. era nula;
 - b) o passivo da Cia. era negativo;
 - c) a situação líquida final da Cia. era maior que as obrigações a pagar;
 - d) a situação líquida final da Cia. era positiva;
 - e) a situação líquida final da Cia. era negativa.
- 42. (Auditor Interno – Cepel – NCE/UFRJ – 2006) Indique qual das situações abaixo representa uma situação patrimonial líquida negativa:**
- a) Bens – R\$ 50,00
Obrigações – R\$ 90,00
Direitos – R\$ 30,00
 - b) Bens – R\$ 40,00
Obrigações – R\$ 40,00
 - c) Bens – R\$ 90,00
Direitos – R\$ 100,00
Obrigações – R\$ 90,00
 - d) Bens – R\$ 80,00
Obrigações – R\$ 0,00
 - e) Bens – R\$ 80,00
Obrigações – R\$ 110,00
Direitos – R\$ 30,00

- 43. (Técnico em Contabilidade – Infraero – NCE/RJ – 2004) Das situações patrimoniais listadas a seguir, a que representa inexistência de patrimônio líquido é:**
- a) Ativo maior que Passivo;
 - b) Passivo igual a zero;
 - c) Ativo igual a Passivo;
 - d) Passivo maior que Ativo;
 - e) Ativo igual a zero.
- 44. (Auxiliar de Contabilidade – Prefeitura Paulista – Upenet – 2006) Assinale a alternativa que indica situação patrimonial impossível de acontecer.**
- a) Situação Líquida igual ao Ativo.
 - b) Situação Líquida maior que o Ativo.
 - c) Situação Líquida menor que o Ativo.
 - d) Situação Líquida maior que o Passivo Exigível
 - e) Situação Líquida menor que o Passivo Exigível.
- 45. (Auxiliar de Contabilidade – Prefeitura Paulista – Upenet – 2006) Se o Patrimônio Líquido de uma empresa for de R\$ 11.500,00, e o Passivo Exigível for de R\$ 21.500,00, o valor do seu Capital Próprio será de:**
- a) R\$ 23.000,00;
 - b) R\$ 10.000,00;
 - c) zero;
 - d) R\$ 11.500,00;
 - e) R\$ 21.500,00.
- 46. (CEB Distribuição S/A – 2010) É o conjunto de bens, direitos e obrigações avaliáveis em moeda e vinculados a uma entidade pela propriedade, por cessão ou a qualquer título. Os bens podem ser definidos como itens avaliados em moeda e são capazes de satisfazer às necessidades das entidades, sejam essas pessoas físicas ou jurídicas. Os direitos são os valores a receber de terceiros; gerados por meio de operações da entidade, e as obrigações representam as dívidas que a entidade contrata junto a terceiros. Tais informações relacionam-se ao conceito de:**
- a) Patrimônio;
 - b) Propriedade;
 - c) Propriedade Geral;
 - d) Ativo Total;
 - e) Ativo Parcial.
- 47. (ICMS/SC-2010) Analise as afirmativas abaixo:**
1. Num dado momento, o valor do Patrimônio Líquido pode aumentar e/ou diminuir sem que, neste mesmo momento, ocorra qualquer aumento e/ou redução no valor do Ativo e/ou no valor do Passivo.
 2. Pode estar sendo incorrida uma despesa neste momento sem que, neste mesmo momento, esteja ocorrendo um pagamento e sem que, neste mesmo momento, estejam aumentando as obrigações (dívidas) da empresa.
 3. Toda redução no valor do Patrimônio Líquido decorre de uma despesa incorrida.
 4. As aplicações de recursos podem ter valor inferior ao valor dos capitais de terceiros.
 5. Quando o valor do Passivo (obrigações/dívidas da entidade) for inferior ao valor do Ativo, a equação básica da Contabilidade deve ser expressa da seguinte forma: “Ativo + Patrimônio Líquido = Passivo”.

Assinale a alternativa que indica todas as afirmativas verdadeiras.

- a. () É verdadeira apenas a afirmativa 3.
- b. () São verdadeiras apenas as afirmativas 1 e 4.
- c. () São verdadeiras apenas as afirmativas 2 e 4.
- d. () São verdadeiras apenas as afirmativas 2 e 5.
- e. () São verdadeiras apenas as afirmativas 2, 3 e 4.

48. (Serpro/2001–Esaf) – Apresentamos abaixo cinco igualdades literais que, se expressas com avaliação em moeda nacional, podem demonstrar a equação fundamental do patrimônio e a representação gráfica de seus estados, em dado momento.

1. ATIVO menos SITUAÇÃO LÍQUIDA é igual a ZERO.

2. ATIVO menos PASSIVO é igual a ZERO.

3. ATIVO menos PASSIVO menos SITUAÇÃO LÍQUIDA é igual a ZERO.

4. ATIVO menos PASSIVO mais SITUAÇÃO LÍQUIDA é igual a ZERO.

5. ATIVO mais PASSIVO menos SITUAÇÃO LÍQUIDA é igual a ZERO.

Observando as igualdades acima, podemos afirmar que a hipótese de número:

- a) 1 é impossível de ocorrer na prática;
- b) 2 representa o melhor estado patrimonial;
- c) 3 representa o pior estado patrimonial;
- d) 4 representa estado patrimonial pré-falimentar;
- e) 5 ocorre, quando da criação e registro da empresa.

Os Princípios de Contabilidade

3.1. Introdução

Já não há mais dúvidas de que a Contabilidade é uma ciência e a conceituamos devidamente como tal. Mas, além de ser uma ciência, há todo um ordenamento jurídico que a protege, que a invoca, enaltecendo a sua existência por meio de exigências legais à sua observância.

Sempre é bom lembrar que concurso público é coisa muito séria, por isso as questões devem ser embasadas em textos legais para reduzir a incidência de recursos, que visam a anular questões ou alterar as suas respostas. Assim, vamos trazer alguns desses dispositivos que regulam ou regulamentam a Contabilidade. Vale lembrar ao estudante que este capítulo é de grande valor para o estudo e para a compreensão de assuntos futuros. Isto, porém, não quer dizer que todos os princípios e definições aqui estabelecidos devam, obrigatoriamente, ser assimilados por completo neste exato momento. No decorrer dos demais capítulos e nos assuntos novos, recordaremos, a todo instante, qual é o princípio contábil que dá suporte a este ou aquele procedimento contábil.

O Código Civil (Lei nº 10.406/2002), que revogou toda a parte primeira do Código Comercial (Lei nº 556/1850), estabelece que:

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

(...)

§ 2º É dispensado das exigências deste artigo o pequeno empresário a que se refere o art. 970.

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

(...)

Art. 1.184.

§ 2º Serão lançados no Diário o balanço patrimonial e o de resultado econômico, devendo ambos ser assinados por técnico em Ciências Contábeis legalmente habilitado e pelo empresário ou sociedade empresária. (...)

Art. 1.194. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a conservar em boa guarda toda a escrituração, correspondência e mais papéis concernentes à sua atividade, enquanto não ocorrer prescrição ou decadência no tocante aos atos neles consignados.

A Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (Lei das S/A), em seu art. 177, por seu turno, estabelece que:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos 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 segundo o regime de competência.

§ 1º As demonstrações financeiras do exercício em que houver modificação de métodos ou critérios contábeis, de efeitos relevantes, deverão indicá-la em nota e ressaltar esses efeitos.

§ 2º A companhia observará exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários e serão obrigatoriamente submetidas a auditoria por auditores independentes nela registrados. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 4º As demonstrações financeiras serão assinadas pelos administradores e por contabilistas legalmente habilitados.

A Comissão de Valores Mobiliários (CVM), por intermédio de diversos atos, regulamenta a atividade contábil. Um dos principais atos é a DELIBERAÇÃO CVM nº 539, de 14 de março de 2008, que dispõe sobre a Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis.

Dos atos legais ou normativos de que precisamos saber para os concursos, o mais importante, sem dúvida, por estabelecer toda a regra contábil, é o ato que veicula os **Princípios de Contabilidade**, ou seja, a Resolução CFC nº 750/1993, de 29 de dezembro de 1993, alterada pela Resolução CFC nº 1.282/2010, publicado no DOU em 02/06/2010.

3.2. Princípios de Contabilidade

Os princípios de contabilidade são de observância obrigatória pelos contabilistas no exercício da profissão e constituem condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade.

Em que pese o registro dos fatos contábeis ser um ato formal e embasado em documentação idônea, o contabilista deve observar na aplicação dos princípios de contabilidade, em situações concretas, que a essência das transações há de prevalecer sobre os aspectos formais.

Com as alterações introduzidas na Resolução CFC nº 750/1993 pela Resolução CFC nº 1.282/2010, os princípios de contabilidade passaram a ser em número de 06 (seis): o da ENTIDADE; o da CONTINUIDADE; o da OPORTUNIDADE; o do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL; o da COMPETÊNCIA; e o da PRUDÊNCIA.

3.2.1. Princípio da Entidade

O princípio da entidade está assim enunciado:

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. Por consequência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Parágrafo único — O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil.

Percebe-se que por este princípio se estabeleceu que o objeto da contabilidade é o patrimônio, e este deve ser segregado do patrimônio dos sócios ou acionistas ou dos gestores das entidades. Isso na prática significa que o patrimônio pessoal do dono da empresa não pode ser confundido com o patrimônio da empresa. O sócio possui, no seu patrimônio, participação (em cotas ou ações) na empresa. Porém, o dinheiro da empresa é do patrimônio dela, e não do sócio. No momento em que for determinada a distribuição de resultados (lucros) da empresa, os valores são transferidos do patrimônio da empresa para o patrimônio pessoal dos sócios.

O Princípio da Entidade afirma ainda que a soma ou a agregação de patrimônios autônomos não resulta em nova entidade. É o caso de entidades controladoras ou coligadas, pois o patrimônio delas é autônomo e elas possuem personalidade jurídica própria.

3.2.2. Princípio da Continuidade

Art. 5º O Princípio da Continuidade pressupõe que a Entidade continuará em operação no futuro e, portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância.

No registro dos fatos contábeis e na preparação das demonstrações contábeis o contabilista deve pressupor que a entidade terá continuidade no futuro, ou seja, as entidades são criadas para seguirem funcionando por longos períodos. Os objetivos da entidade devem ser alcançados continuamente.

3.2.3. Princípio da Oportunidade

Os componentes patrimoniais devem ser mensurados e apresentados de forma tempestiva e íntegros. Esses são, em síntese, os pilares do princípio da oportunidade:

Art. 6º O Princípio da Oportunidade refere-se ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para produzir informações íntegras e tempestivas.

Parágrafo único. A falta de integridade e tempestividade na produção e na divulgação da informação contábil pode ocasionar a perda de sua relevância, por isso é necessário ponderar a relação entre a oportunidade e a confiabilidade da informação.

Para ser confiável, a informação deve representar adequadamente as transações e outros eventos que ela diz representar.

3.2.4. Princípio do Registro pelo Valor Original

O princípio do registro pelo valor original é o que sofreu alterações mais profundas com a edição da Resolução CFC nº 1.282/2010. Somente este fato já merece um cuidado especial no seu estudo, pois as novidades são sempre muito exploradas nas provas de concursos.

Percebam, ainda, que o outrora princípio da atualização monetária está incorporado ao princípio do registro pelo valor original.

Os pilares deste princípio são o registro original pelo custo efetivo e o reconhecimento, nos períodos futuros ou nas avaliações subsequentes, das variações do custo histórico considerando o custo corrente, do valor realizável, do valor presente, do valor justo e da variação monetária. Vejamos o que diz a norma:

Art. 7º O Princípio do Registro pelo Valor Original determina que os componentes do patrimônio devem ser inicialmente registrados pelos valores originais das transações, expressos em moeda nacional.

§ 1º As seguintes bases de mensuração devem ser utilizadas em graus distintos e combinadas, ao longo do tempo, de diferentes formas:

I — **Custo histórico.** Os ativos são registrados pelos valores pagos ou a serem pagos em caixa ou equivalentes de caixa ou pelo valor justo dos recursos que são entregues para adquiri-los na data da aquisição. Os passivos são registrados pelos valores dos recursos que foram recebidos em troca da obrigação ou, em algumas circunstâncias, pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, os quais serão necessários para liquidar o passivo no curso normal das operações; e

II — **Variação do custo histórico.** Uma vez integrado ao patrimônio, os componentes patrimoniais, ativos e passivos, podem sofrer variações decorrentes dos seguintes fatores:

a) **Custo corrente.** Os ativos são reconhecidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, os quais teriam de ser pagos se esses ativos ou ativos equivalentes fossem adquiridos na data ou no período das demonstrações contábeis. Os passivos são reconhecidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, não descontados, que seriam necessários para liquidar a obrigação na data ou no período das demonstrações contábeis;

b) **Valor realizável.** Os ativos são mantidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, os quais poderiam ser obtidos pela venda em uma forma ordenada. Os passivos são mantidos pelos valores em caixa e equivalentes de caixa, não descontados, que se espera seriam pagos para liquidar as correspondentes obrigações no curso normal das operações da Entidade;

c) **Valor presente.** Os ativos são mantidos pelo valor presente, descontado do fluxo futuro de entrada líquida de caixa que se espera seja gerado pelo item no curso normal das operações da Entidade. Os passivos são mantidos pelo valor presente, descontado do fluxo futuro de saída líquida de caixa que se espera seja necessário para liquidar o passivo no curso normal das operações da Entidade;

d) **Valor justo.** É o valor pelo qual um ativo pode ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras, dispostas a isso, em uma transação sem favorecimentos; e

e) **Atualização monetária.** Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis mediante o ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais.

§ 2º São resultantes da adoção da atualização monetária:

I — a moeda, embora aceita universalmente como medida de valor, não representa unidade constante em termos do poder aquisitivo;

II — para que a avaliação do patrimônio possa manter os valores das transações originais, é necessário atualizar sua expressão formal em moeda nacional, a fim de que permaneçam substantivamente corretos os valores dos componentes patrimoniais e, por consequência, o do Patrimônio Líquido; e

III — a atualização monetária não representa nova avaliação, mas tão somente o ajustamento dos valores originais para determinada data, mediante a aplicação de indexadores ou outros elementos aptos a traduzir a variação do poder aquisitivo da moeda nacional em um dado período.

3.2.5. Princípio da Competência

O princípio da competência também sofreu profundas alterações e está escrito de forma mais genérica. Entretanto, a essência foi mantida, ou seja, segundo ele, as transações devem ser registradas no período em que ocorrerem, não importando se houve recebimento ou pagamento e, no caso de receitas e despesas, pressupõe a simultaneidade da confrontação. Vejamos o texto da norma:

Art. 9º O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.

Parágrafo único. O Princípio da Competência pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas.

3.2.6. Princípio da Prudência

A escolha do menor valor para os componentes do ativo e do maior para os componentes do passivo é a máxima do princípio da prudência. Isto é assim porque o patrimônio deve ser apresentado com todas as cautelas possíveis, considerando todos os riscos de não realização e maximizando as possibilidades de pagamentos.

O objetivo do princípio é salvaguardar os interesses dos participantes minoritários ou terceiros no patrimônio. Vejamos a norma:

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.

Parágrafo único. O Princípio da Prudência pressupõe o emprego de certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incerteza, no sentido de que ativos e receitas não sejam superestimados e que passivos e despesas não sejam subestimados, atribuindo maior confiabilidade ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais.

3.3. Teorias da Contabilidade

Não poderíamos terminar o assunto sem trazer algumas pinceladas sobre as Teorias que norteiam a Contabilidade.

O professor e doutor em Contabilidade, Antonio Lopes de Sá, em sua obra *Princípios Fundamentais de Contabilidade*, 3ª edição, pondera que o critério hoje aceito pela maioria dos grandes expoentes da Contabilidade é o de que os Princípios devem apoiar-se em Doutrinas e Teorias, enquanto as Normas devem apoiar-se em Princípios.

Desta forma, segundo ele, cada princípio está atrelado a uma ou algumas teorias, conforme segue:

PRINCÍPIO	TEORIA
ENTIDADE E CONTINUIDADE	Teoria das Aziendas
OPORTUNIDADE	Teoria do Fenômeno Patrimonial
VALOR ORIGINAL E ATUALIZAÇÃO	Teoria do Valor
COMPETÊNCIA	Teoria do Rêdito
PRUDÊNCIA	Teoria da Invulnerabilidade (risco) Teoria da Capitalização (das Reservas)

Esse grande conhecedor da Contabilidade, ao conceituar os princípios, assim manifestou-se:

Os denominados princípios fundamentais de contabilidade são macrorregras para a política informativa patrimonial das aziendas ou entidades, baseados em doutrinas e teorias científicas, tendo por objetivos básicos uniformizar a terminologia, aproximar a imagem fiel do patrimônio e guiar as normas gerais reguladoras dos sistemas informativos.

Por fim, é de bom alvitre trazer mais uma informação constante no mesmo livro do mestre, digo, doutor Antonio Lopes de Sá. Trata-se da PREVALÊNCIA DA ESSÊNCIA SOBRE A FORMA, com regalias e vestimenta de PRINCÍPIO, embora, formalmente, não reconhecido como tal. Diz ele:

O referido Princípio é admitido como uma supermacrorregra, no § 2º do art. 1º da Resolução nº 750/1993, como uma autêntica metodologia de aplicação a todos os demais princípios enunciados:

“Na aplicação dos Princípios de Contabilidade há situações concretas e a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais”
Na mesma norma, em seu art. 2º, consta que:

“os princípios de Contabilidade representam a essência das doutrinas e teorias relativas à ciência da Contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso País. Concernem, pois à Contabilidade no seu sentido mais amplo de ciência social, cujo objetivo é o patrimônio das entidades”.

3.4. Estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis

Neste tópico transcreveremos alguns trechos principais, e outros de forma resumida, da Deliberação CVM 539/2008, que instituiu a forma como as empresas devem preparar e apresentar as demonstrações financeiras. O estudo detalhado das mesmas, assim como das contas específicas, se dará nos capítulos seguintes. Porém, consideramos de fundamental importância a sua menção neste ponto do livro, de forma a complementar o estudo dos Princípios e estabelecer a base do raciocínio contábil.

3.4.1. Introdução

As demonstrações contábeis são preparadas e apresentadas para usuários externos em geral, tendo em vista suas finalidades distintas e necessidades diversas. Governos, órgãos reguladores ou autoridades fiscais, por exemplo, podem especificamente determinar exigências para atender a seus próprios fins. Essas exigências, no entanto, não devem afetar as demonstrações contábeis preparadas segundo esta Estrutura Conceitual.

As Demonstrações contábeis objetivam fornecer informações que sejam úteis na tomada de decisões e avaliações por parte dos usuários em geral, não tendo o propósito de atender finalidade ou necessidade específica de determinados grupos de usuários.

As demonstrações contábeis são mais comumente preparadas segundo modelo contábil baseado no custo histórico recuperável e no conceito da manutenção do capital financeiro nominal.

Esta Estrutura Conceitual trata inclusive das demonstrações contábeis consolidadas. Tais demonstrações contábeis são preparadas e apresentadas pelo menos anualmente e visam atender às necessidades comuns de informações de um grande número de usuários.

As demonstrações contábeis são parte integrante das informações financeiras divulgadas por uma entidade. O conjunto completo de demonstrações contábeis inclui, normalmente, o balanço patrimonial, a demonstração do resultado, a demonstração das mutações na posição financeira (demonstração dos fluxos de caixa, de origens e aplicações de recursos ou alternativa reconhecida e aceitável), a demonstração das mutações do patrimônio líquido, notas explicativas e outras demonstrações e material explicativo que são parte integrante dessas demonstrações contábeis.

3.4.2. Usuários e suas necessidades de informação

Entre os usuários das demonstrações contábeis incluem-se investidores atuais e potenciais, empregados, credores por empréstimos, fornecedores e outros credores comerciais, clientes, governos e suas agências e o público. Eles usam as demonstrações contábeis para satisfazer algumas das suas diversas necessidades de informação. Essas necessidades incluem:

- (a) *Investidores.*
- (b) *Empregados.*
- (c) *Credores por empréstimos.*
- (d) *Fornecedores e outros credores comerciais.*
- (e) *Clientes.*
- (f) *Governo e suas agências.*
- (g) *Público.*

3.4.3. O objetivo das Demonstrações Contábeis

O objetivo das demonstrações contábeis é fornecer informações sobre a posição patrimonial e financeira, o desempenho e as mudanças na posição financeira da entidade, que sejam úteis a um grande número de usuários em suas avaliações e tomadas de decisão econômica.

3.4.4. Posição Patrimonial e Financeira, Desempenho e Mutações na Posição Financeira

As informações sobre a posição patrimonial e financeira são principalmente fornecidas pelo balanço patrimonial. As informações sobre o desempenho são basicamente fornecidas na demonstração do resultado. As informações sobre as mutações na posição financeira são fornecidas nas demonstrações contábeis por meio de uma demonstração em separado, tal como a de fluxos de caixa, de origens e aplicações de recursos etc.

3.5. Pressupostos Básicos

3.5.1. Regime de Competência

A fim de atingir seus objetivos, demonstrações contábeis são preparadas conforme o regime contábil de competência. Segundo esse regime, os efeitos das transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem (e não quando caixa ou outros recursos financeiros são recebidos ou pagos) e são lançados nos registros contábeis e reportados nas demonstrações contábeis dos períodos a que se referem. As demonstrações contábeis preparadas pelo regime de competência informam aos usuários não somente sobre transações passadas envolvendo o pagamento e recebimento de caixa ou outros recursos financeiros, mas também sobre obrigações de pagamento no futuro e sobre recursos que serão recebidos no futuro. Dessa forma, apresentam informações sobre transações passadas e outros eventos que sejam as mais úteis aos usuários na tomada de decisões econômicas. O regime de competência pressupõe a confrontação entre receitas e despesas.

3.5.2. Continuidade

As demonstrações contábeis são normalmente preparadas no pressuposto de que a entidade continuará em operação no futuro previsível. Dessa forma, presume-se que a entidade não tem a intenção nem a necessidade de entrar em liquidação, nem

reduzir materialmente a escala das suas operações; se tal intenção ou necessidade existir, as demonstrações contábeis terão que ser preparadas numa base diferente e, nesse caso, tal base deverá ser divulgada.

3.5.3. Características Qualitativas das Demonstrações Contábeis

As características qualitativas são os atributos que tornam as demonstrações contábeis úteis para os usuários. As quatro principais características qualitativas são: compreensibilidade, relevância, confiabilidade e comparabilidade.

3.5.4. Compreensibilidade

Uma qualidade essencial das informações apresentadas nas demonstrações contábeis é que elas sejam prontamente entendidas pelos usuários. Para esse fim, presume-se que os usuários tenham um conhecimento razoável dos negócios, atividades econômicas e contabilidade e a disposição de estudar as informações com razoável diligência. Todavia, informações sobre assuntos complexos que devam ser incluídas nas demonstrações contábeis por causa da sua relevância para as necessidades de tomada de decisão pelos usuários não devem ser excluídas em nenhuma hipótese, inclusive sob o pretexto de que seria difícil para certos usuários as entenderem.

3.5.5. Relevância

Para serem úteis, as informações devem ser relevantes às necessidades dos usuários na tomada de decisões. As informações são relevantes quando podem influenciar as decisões econômicas dos usuários, ajudando-os a avaliar o impacto de eventos passados, presentes ou futuros ou confirmando ou corrigindo as suas avaliações anteriores.

Informações sobre a posição patrimonial e financeira e o desempenho passado são frequentemente utilizadas como base para projetar a posição e o desempenho futuros, assim como outros assuntos nos quais os usuários estejam diretamente interessados, tais como pagamento de dividendos e salários, alterações no preço das ações e a capacidade que a entidade tenha de atender seus compromissos à medida que se tornem devidos.

3.5.6. Materialidade

A relevância das informações é afetada pela sua natureza e materialidade. Em alguns casos, a natureza das informações, por si só, é suficiente para determinar a sua relevância.

Uma informação é material se a sua omissão ou distorção puder influenciar as decisões econômicas dos usuários, tomadas com base nas demonstrações contábeis. A materialidade depende do tamanho do item ou do erro, julgado nas circunstâncias específicas de sua omissão ou distorção.

3.5.7. Confiabilidade

Para ser útil, a informação deve ser confiável, ou seja, deve estar livre de erros ou vieses relevantes e representar adequadamente aquilo que se propõe a representar.

3.5.8. Primazia da Essência sobre a Forma

Para que a informação represente adequadamente as transações e outros eventos que ela se propõe a representar, é necessário que essas transações e eventos sejam contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade econômica, e não meramente sua forma legal. A essência das transações ou outros eventos nem sempre é consistente com o que aparenta ser com base na sua forma legal ou artificialmente produzida. Por exemplo, uma entidade pode vender um ativo a um terceiro de tal maneira que a documentação indique a transferência legal da propriedade a esse terceiro; entretanto, poderão existir acordos que assegurem que a entidade continuará a usufruir os futuros benefícios econômicos gerados pelo ativo e o recomprará depois de um certo tempo por um montante que se aproxima do valor original de venda acrescido de juros de mercado durante esse período. Em tais circunstâncias, reportar a venda não representaria adequadamente a transação formalizada.

3.5.9. Neutralidade

Para ser confiável, a informação contida nas demonstrações contábeis deve ser neutra, isto é, imparcial. As demonstrações contábeis não são neutras se, pela escolha ou apresentação da informação, elas induzirem a tomada de decisão ou um julgamento, visando atingir um resultado ou desfecho predeterminado.

3.5.10. Prudência

Os preparadores de demonstrações contábeis se deparam com incertezas que inevitavelmente envolvem certos eventos e circunstâncias, tais como a possibilidade de recebimento de contas a receber de liquidação duvidosa, a vida útil provável das máquinas e equipamentos e o número de reclamações cobertas por garantias que possam ocorrer. Prudência consiste no emprego de um certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incerteza, no sentido de que ativos ou receitas não sejam superestimados e que passivos ou despesas não sejam subestimados. Entretanto, o exercício da prudência não permite, por exemplo, a criação de reservas ocultas ou provisões excessivas, a subavaliação deliberada de ativos ou receitas, a superavaliação deliberada de passivos ou despesas, pois as demonstrações contábeis deixariam de ser neutras e, portanto, não seriam confiáveis.

3.5.11. Integridade

Para ser confiável, a informação constante das demonstrações contábeis deve ser completa, dentro dos limites de materialidade e custo. Uma omissão pode tornar a informação falsa ou distorcida e, portanto, não confiável e deficiente em termos de sua relevância.

3.5.12. Comparabilidade

Os usuários devem poder comparar as demonstrações contábeis de uma entidade ao longo do tempo, a fim de identificar tendências na sua posição patrimonial e financeira e no seu desempenho. Os usuários devem também ser capazes de comparar as demonstrações contábeis de diferentes entidades a fim de avaliar, em termos relativos, a sua posição patrimonial e financeira, o desempenho e as mudanças na posição financeira.

Uma importante implicação da característica qualitativa da comparabilidade é que os usuários devem ser informados das práticas contábeis seguidas na elaboração das demonstrações contábeis, de quaisquer mudanças nessas práticas e também o efeito de tais mudanças.

A necessidade de comparabilidade não deve ser confundida com mera uniformidade e não se deve permitir que se torne um impedimento à introdução de normas contábeis aperfeiçoadas. Não é apropriado que uma entidade continue contabilizando da mesma maneira uma transação ou evento se a prática contábil

adotada não está em conformidade com as características qualitativas de relevância e confiabilidade. Também é inapropriado manter práticas contábeis quando existem alternativas mais relevantes e confiáveis.

Tendo em vista que os usuários desejam comparar a posição patrimonial e financeira, o desempenho e as mutações na posição financeira ao longo do tempo, é importante que as demonstrações contábeis apresentem as correspondentes informações de períodos anteriores.

3.6. Limitações na Relevância e na Confiabilidade das Informações

3.6.1. Tempestividade

Quando há demora indevida na divulgação de uma informação, é possível que ela perca a relevância. Para atingir o adequado equilíbrio entre a relevância e a confiabilidade, o princípio básico consiste em identificar qual a melhor forma para satisfazer as necessidades do processo de decisão econômica dos usuários.

3.6.2. Equilíbrio entre Custo e Benefício

Os benefícios decorrentes da informação devem exceder o custo de produzi-la. A avaliação dos custos e benefícios é, entretanto, em essência, um exercício de julgamento.

3.6.3. Elementos das Demonstrações Contábeis

Os elementos diretamente relacionados à mensuração da posição patrimonial e financeira no balanço são os ativos, os passivos e o patrimônio líquido. Os elementos diretamente relacionados com a mensuração do desempenho na demonstração do resultado são as receitas e as despesas.

3.6.4. Posição Patrimonial e Financeira

Os elementos diretamente relacionados com a mensuração da posição patrimonial financeira são ativos, passivos e patrimônio líquido. Estes são definidos como segue:

- (a) *Ativo* é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem futuros benefícios econômicos para a entidade;

- (b) *Passivo* é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos já ocorridos, cuja liquidação se espera que resulte em saída de recursos capazes de gerar benefícios econômicos;
- (c) *Patrimônio Líquido* é o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos.

Ao avaliar se um item se enquadra na definição de ativo, passivo ou patrimônio líquido, deve-se atentar para a sua essência e realidade econômica e não apenas sua forma legal. Assim, por exemplo, no caso do arrendamento financeiro, a essência e a realidade econômica são que o arrendatário adquire os benefícios econômicos do uso do ativo arrendado pela maior parte da sua vida útil, como contraprestação de aceitar a obrigação de pagar por esse direito um valor próximo do valor justo do ativo e o respectivo encargo financeiro. Dessa forma, o arrendamento financeiro dá origem a itens que satisfazem a definição de um ativo e um passivo e, portanto, são reconhecidos como tais no balanço patrimonial do arrendatário.

3.6.5. Ativos

O benefício econômico futuro embutido em um ativo é o seu potencial em contribuir, direta ou indiretamente, para o fluxo de caixa ou equivalentes de caixa para a entidade. Tal potencial poderá ser produtivo, quando o recurso for parte integrante das atividades operacionais da entidade. Poderá também ter a forma de conversibilidade em caixa ou equivalentes de caixa ou poderá ainda ser capaz de reduzir as saídas de caixa, como no caso de um processo industrial alternativo que reduza os custos de produção.

A entidade geralmente usa os seus ativos na produção de mercadorias ou prestação de serviços capazes de satisfazer os desejos e necessidades dos clientes. Tendo em vista que essas mercadorias ou serviços podem atender aos seus desejos ou necessidades, os clientes se dispõem a pagar por eles e contribuir assim para o fluxo de caixa da entidade.

Os benefícios econômicos futuros de um ativo podem fluir para a entidade de diversas maneiras. Por exemplo, um ativo pode ser:

- (a) usado isoladamente ou em conjunto com outros ativos na produção de mercadorias e serviços a serem vendidos pela entidade;
- (b) trocado por outros ativos;
- (c) usado para liquidar um passivo; ou
- (d) distribuído aos proprietários da entidade.

Muitos ativos, por exemplo, máquinas e equipamentos industriais, têm uma substância física. Entretanto, substância física não é essencial à existência de um ativo; dessa forma, as patentes e direitos autorais, por exemplo, são ativos, desde que deles sejam esperados benefícios econômicos futuros para a entidade e que eles sejam por ela controlados.

Muitos ativos, por exemplo, contas a receber e imóveis, estão ligados a direitos legais, inclusive o direito de propriedade. Ao determinar a existência de um ativo, o direito de propriedade não é essencial; assim, por exemplo, um imóvel objeto de arrendamento é um ativo, desde que a entidade controle os benefícios econômicos provenientes da propriedade. Embora a capacidade de uma entidade controlar os benefícios econômicos normalmente seja proveniente da existência de direitos legais, um item pode satisfazer a definição de um ativo mesmo quando não há controle legal. Por exemplo, o *know-how* obtido por meio de uma atividade de desenvolvimento de produto pode satisfazer a definição de ativo quando, mantendo o *know-how* em segredo, a entidade controla os benefícios econômicos provenientes desse ativo.

Os ativos de uma entidade resultam de transações passadas ou outros eventos passados. As entidades normalmente obtêm ativos comprando-os ou produzindo-os. Transações ou eventos previstos para ocorrer no futuro não podem resultar, por si mesmos, no reconhecimento de ativos; por isso, por exemplo, a intenção de adquirir estoques não atende, por si só, à definição de um ativo.

Há uma forte associação entre incorrer em gastos e gerar ativos, mas ambas as atividades não necessariamente coincidem entre si. Assim, o fato de uma entidade ter incorrido num gasto pode fornecer evidência da sua busca por futuros benefícios econômicos, mas não é prova conclusiva de que a definição de ativo tenha sido obtida. Da mesma forma, a ausência de um gasto não impede que um item satisfaça a definição de ativo e se qualifique para reconhecimento no balanço patrimonial; por exemplo, itens que foram doados à entidade podem satisfazer a definição de ativo.

3.6.6. Passivos

Uma característica essencial para a existência de um passivo é que a entidade tenha uma obrigação presente. Uma obrigação é um dever ou responsabilidade de agir ou fazer de uma certa maneira. As obrigações podem ser legalmente exigíveis em consequência de um contrato ou de requisitos estatutários. Esse é normalmente o caso, por exemplo, das contas a pagar por mercadorias e serviços recebidos.

Obrigações surgem também de práticas usuais de negócios, usos e costumes e o desejo de manter boas relações comerciais ou agir de maneira equitativa. Se, por exemplo, uma entidade decide, por uma questão de política mercadológica ou de imagem, retificar defeitos em seus produtos, mesmo quando tais defeitos tenham se tornado conhecidos depois que expirou o período da garantia, as importâncias que espera gastar com os produtos já vendidos constituem-se passivos.

Deve-se fazer uma distinção entre uma obrigação presente e um compromisso futuro. A decisão da Administração de uma entidade de adquirir ativos no futuro não constitui, por si só, uma obrigação presente. A obrigação normalmente surge somente quando o ativo é recebido ou a entidade assina um acordo irrevogável de aquisição do ativo. Neste último caso, a natureza irrevogável do acordo significa que as consequências econômicas de deixar de cumprir a obrigação, por exemplo, por causa da existência de uma penalidade significativa, deixem a entidade com pouca ou nenhuma alternativa para evitar o desembolso de recursos em favor da outra parte.

A liquidação de uma obrigação presente geralmente implica a utilização, pela entidade, de recursos capazes de gerar benefícios econômicos a fim de satisfazer o direito da outra parte. A extinção de uma obrigação presente pode ocorrer de diversas maneiras, por exemplo, por meio de:

- (a) pagamento em dinheiro;
- (b) transferência de outros ativos;
- (c) prestação de serviços;
- (d) substituição da obrigação por outra; ou
- (e) conversão da obrigação em capital.

Uma obrigação pode também ser extinta por outros meios, tais como pela renúncia do credor ou pela perda dos seus direitos creditícios.

Passivos resultam de transações ou outros eventos passados. Assim, por exemplo, a aquisição de mercadorias e o uso de serviços resultam em contas a pagar (a não ser que pagos adiantadamente ou na entrega) e o recebimento de um empréstimo resulta na obrigação de liquidá-lo. Ou uma entidade pode ter a necessidade de reconhecer como passivo futuros abatimentos baseados no volume das compras anuais dos clientes; nesse caso, a venda das mercadorias no passado é a transação da qual deriva o passivo.

Alguns passivos somente podem ser mensurados com o emprego de um elevado grau de estimativa. No Brasil esses passivos são descritos como provisões. Se a provisão envolve uma obrigação presente e satisfaz os demais critérios da definição, ela é um passivo, ainda que seu valor tenha que ser estimado. Exemplos incluem provisões por pagamentos a serem feitos para satisfazer acordos com garantias em vigor e provisões para fazer face a obrigações de aposentadoria.

3.6.7. Patrimônio Líquido

Embora o patrimônio líquido seja definido como um valor residual, ele pode ter subclassificações no balanço patrimonial. Por exemplo, recursos aportados pelos sócios, reservas resultantes de apropriações de lucros e reservas para manutenção do capital podem ser demonstrados separadamente. Tais classificações podem ser importantes para a tomada de decisão dos usuários das demonstrações contábeis quando indicarem restrições legais ou de outra natureza sobre a capacidade que a entidade tem de distribuir ou aplicar de outra forma os seus recursos patrimoniais. Podem também refletir o fato de que acionistas de uma entidade tenham direitos diferentes em relação ao recebimento de dividendos ou reembolso de capital.

A constituição de reservas é, às vezes, exigida pelo estatuto ou por lei para dar à entidade e seus credores uma margem maior de proteção contra os efeitos de prejuízos. Outras reservas podem ser constituídas em atendimento a leis que concedem isenções ou reduções nos impostos a pagar quando são feitas transferências para tais reservas. A existência e o valor de tais reservas legais, estatutárias e fiscais representam informações que podem ser importantes para a tomada de decisão dos usuários. As transferências para tais reservas são apropriações de lucros acumulados, portanto, não constituem despesas.

O valor pelo qual o patrimônio líquido é apresentado no balanço patrimonial depende da mensuração dos ativos e passivos. Normalmente, o valor do patrimônio líquido somente por coincidência é igual ao valor de mercado das ações da entidade ou da soma que poderia ser obtida pela venda dos seus ativos e liquidação de seus passivos numa base de item-por-item, ou da entidade como um todo, numa base de continuidade operacional.

3.6.8. Desempenho

O resultado é frequentemente usado como medida de desempenho ou como base para outras avaliações, tais como o retorno do investimento ou resultado por ação. Os elementos diretamente relacionados com a mensuração do resultado são

as receitas e as despesas. O reconhecimento e mensuração das receitas e despesas e, conseqüentemente, do resultado, dependem em parte dos conceitos de capital e de manutenção do capital usados pela entidade na preparação de suas demonstrações contábeis.

3.6.9. Receitas e despesas são definidas como segue:

- (a) *Receitas* são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte dos proprietários da entidade; e
- (b) *Despesas* são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de saída de recursos ou redução de ativos ou incrementos em passivos, que resultam em decréscimo do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de distribuição aos proprietários da entidade.

As receitas e despesas podem ser apresentadas na demonstração do resultado de diferentes maneiras, de modo que prestem informações relevantes para a tomada de decisões. Por exemplo, é prática comum distinguir entre receitas e despesas que surgem no curso das atividades usuais da entidade e as demais.

3.6.10. Receitas

A definição de receita abrange tanto receitas propriamente ditas como ganhos. A receita surge no curso das atividades ordinárias de uma entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos, *royalties* e aluguéis.

Ganhos representam outros itens que se enquadram na definição de receita e podem ou não surgir no curso das atividades ordinárias da entidade, representando aumentos nos benefícios econômicos e, como tal, não diferem, em natureza, das receitas. Conseqüentemente, não são considerados como um elemento separado nesta Estrutura Conceitual.

Ganhos incluem, por exemplo, aqueles que resultam da venda de ativos não correntes. A definição de receita também inclui ganhos não realizados; por exemplo, os que resultam da reavaliação de títulos negociáveis e os que resultam de aumentos no valor de ativos a longo prazo. Quando esses ganhos são reconhecidos

na demonstração do resultado, eles são usualmente apresentados separadamente, porque sua divulgação é útil para fins de tomada de decisões econômicas. Esses ganhos são, na maioria das vezes, mostrados líquidos das respectivas despesas.

Vários tipos de ativos podem ser recebidos ou aumentados por meio da receita; exemplos incluem caixa, contas a receber, mercadorias e serviços recebidos em troca de mercadorias e serviços fornecidos. A receita também pode resultar da liquidação de passivos. Por exemplo, a entidade pode fornecer mercadorias e serviços a um credor em liquidação da obrigação de pagar um empréstimo.

3.6.11. Despesas

A definição de despesas abrange perdas assim como as despesas que surgem no curso das atividades ordinárias da entidade. As despesas que surgem no curso das atividades ordinárias da entidade incluem, por exemplo, o custo das vendas, salários e depreciação. Geralmente, tomam a forma de um desembolso ou redução de ativos como caixa e equivalentes de caixa, estoques e ativo imobilizado.

Perdas representam outros itens que se enquadram na definição de despesas e podem ou não surgir no curso das atividades ordinárias da entidade, representando decréscimos nos benefícios econômicos e, como tal, não são de natureza diferente das demais despesas. Assim, não são consideradas como um elemento à parte nesta Estrutura Conceitual.

Perdas incluem, por exemplo, as que resultam de sinistros como incêndio e inundações, assim como as que decorrem da venda de ativos não correntes. A definição de despesas também inclui as perdas não realizadas, por exemplo, as que surgem dos efeitos dos aumentos na taxa de câmbio de uma moeda estrangeira com relação aos empréstimos a pagar em tal moeda. Quando as perdas são reconhecidas na demonstração do resultado, elas são geralmente demonstradas separadamente, pois sua divulgação é útil para fins de tomada de decisões econômicas. As perdas são geralmente demonstradas líquidas das respectivas receitas.

3.6.12. Ajustes para Manutenção do Capital

A reavaliação ou a atualização de ativos e passivos dão margem a aumentos ou diminuições do patrimônio líquido. Embora tais aumentos ou diminuições se enquadrem na definição de receitas e de despesas, sob certos conceitos de manutenção do capital eles não são incluídos na demonstração do resultado. Em vez disso, tais itens são incluídos no patrimônio líquido como ajustes para manutenção do capital.

3.6.13. Reconhecimento dos Elementos das Demonstrações Contábeis

Reconhecimento é o processo que consiste em incorporar ao balanço patrimonial ou à demonstração do resultado um item que se enquadre na definição de um elemento e que satisfaça os critérios aqui mencionados. Envolve a descrição do item, a atribuição do seu valor e a sua inclusão no balanço patrimonial ou na demonstração do resultado. Os itens que satisfazem os critérios de reconhecimento devem ser registrados no balanço ou na demonstração do resultado. A falta de reconhecimento de tais itens não é corrigida pela divulgação das práticas contábeis adotadas nem pelas notas ou material explicativo.

Um item que se enquadre na definição de ativo ou passivo deve ser reconhecido nas demonstrações contábeis se:

- (a) for provável que algum benefício econômico futuro referente ao item venha a ser recebido ou entregue pela entidade; e
- (b) ele tiver um custo ou valor que possa ser medido em bases confiáveis.

Ao avaliar se um item se enquadra nesses critérios e, portanto, se qualifica para fins de reconhecimento nas demonstrações contábeis, é necessário considerar as observações sobre materialidade. O inter-relacionamento entre os elementos significa que um item que se enquadra na definição e nos critérios de reconhecimento de um determinado elemento, por exemplo, um ativo, requer automaticamente o reconhecimento de outro elemento, por exemplo, uma receita ou um passivo.

3.6.14. Probabilidade de Realização de Benefício Econômico Futuro

O conceito de probabilidade é usado nos critérios de reconhecimento para determinar o grau de incerteza com que os benefícios econômicos futuros referentes ao item venham a ser recebidos ou entregues pela entidade. O conceito está em conformidade com a incerteza que caracteriza o ambiente em que a entidade opera. As avaliações do grau de incerteza ligado ao fluxo de futuros benefícios econômicos são feitas com base na evidência disponível quando as demonstrações contábeis são preparadas. Por exemplo, quando é provável que uma conta a receber devida à entidade seja paga, é então justificável, na ausência de qualquer evidência em contrário, reconhecer a conta a receber como um ativo. Para uma grande quantidade de contas a receber, entretanto, algum grau de inadimplência é normalmente considerado provável; dessa forma, reconhece-se como uma despesa a esperada redução nos benefícios econômicos.

3.6.15. Confiabilidade da Mensuração

O segundo critério para reconhecimento de um item é que ele possua um custo ou valor que possa ser determinado em bases confiáveis. Em muitos casos, o custo ou valor precisa ser estimado; o uso de estimativas razoáveis é uma parte essencial da preparação das demonstrações contábeis e não prejudica a sua confiabilidade. Quando, entretanto, não puder ser feita uma estimativa razoável, o item não deve ser reconhecido no balanço patrimonial ou na demonstração do resultado. Por exemplo, o valor que se espera receber de uma ação judicial pode enquadrar-se nas definições tanto de um ativo como de uma receita, assim como nos critérios exigidos para reconhecimento; todavia, se não é possível determinar, em bases confiáveis, o valor que será recebido, ele não deve ser reconhecido como um ativo ou uma receita; a existência da reclamação deverá ser, entretanto, divulgada nas notas explicativas ou demonstrações suplementares.

Um item que possui as características de ativo, passivo, receita ou despesa, mas não atende aos critérios para reconhecimento, pode, entretanto, requerer divulgação nas notas e material explicativos ou em demonstrações suplementares. Isso será apropriado quando a divulgação do item for considerada relevante para a avaliação da posição patrimonial e financeira, do desempenho e das mutações na posição financeira da entidade por parte dos usuários das demonstrações contábeis.

3.6.16. Reconhecimento de Ativos

Um ativo é reconhecido no balanço patrimonial quando for provável que benefícios econômicos futuros dele provenientes fluirão para a entidade e seu custo ou valor puder ser determinado em bases confiáveis.

Um ativo não é reconhecido no balanço patrimonial quando desembolsos tiverem sido incorridos ou comprometidos, dos quais seja improvável a geração de benefícios econômicos para a entidade após o período contábil corrente. Ao invés, tal transação é reconhecida como despesa na demonstração do resultado. Esse tratamento não implica dizer que a intenção da Administração ao incorrer na despesa não tenha sido a de gerar benefícios econômicos futuros para a entidade ou que a Administração tenha sido mal conduzida. A única implicação é que o grau de certeza quanto à geração de benefícios econômicos para a entidade, após o período contábil corrente, é insuficiente para justificar o reconhecimento de um ativo.

3.6.17. Reconhecimento de Passivos

Um passivo é reconhecido no balanço patrimonial quando for provável que uma saída de recursos envolvendo benefícios econômicos seja exigida em liquidação de uma obrigação presente e o valor pelo qual essa liquidação se dará possa ser determinado em bases confiáveis. Na prática, as obrigações contratuais ainda não integralmente cumpridas de forma proporcional (por exemplo, obrigações decorrentes de pedidos de compra de produtos e mercadorias, mas ainda não recebidos) não são geralmente reconhecidas como passivos nas demonstrações contábeis. Contudo, tais obrigações podem enquadrar-se na definição de passivos e, desde que sejam atendidos os critérios de reconhecimento nas circunstâncias específicas, poderão qualificar-se para reconhecimento. Nesses casos, o reconhecimento do passivo exige o reconhecimento dos correspondentes ativo ou despesa.

3.6.18. Reconhecimento de Receitas

A receita é reconhecida na demonstração do resultado quando resulta em um aumento, que possa ser determinado em bases confiáveis, nos benefícios econômicos futuros provenientes do aumento de um ativo ou da diminuição de um passivo. Isso significa, de fato, que o reconhecimento da receita ocorre simultaneamente com o reconhecimento de aumento de ativo ou de diminuição de passivo. Mas isso não significa que todo aumento de ativo ou redução de passivo corresponda a uma receita.

3.6.19. Reconhecimento de Despesas

As despesas são reconhecidas na demonstração do resultado quando surge um decréscimo, que possa ser determinado em bases confiáveis, nos futuros benefícios econômicos provenientes da diminuição de um ativo ou do aumento de um passivo. Isso significa, de fato, que o reconhecimento de despesa ocorre simultaneamente com o reconhecimento do aumento do passivo ou da diminuição do ativo (por exemplo, a provisão para obrigações trabalhistas ou a depreciação de um equipamento).

As despesas são reconhecidas na demonstração do resultado com base na associação direta entre elas e os correspondentes itens de receita. Esse processo, usualmente chamado de confrontação entre despesas e receitas (Regime de Competência), envolve o reconhecimento simultâneo ou combinado das receitas e despesas que resultem diretamente das mesmas transações ou outros eventos; por

exemplo, os vários componentes de despesas que integram o custo das mercadorias vendidas devem ser reconhecidos na mesma data em que a receita derivada da venda das mercadorias é reconhecida. Entretanto, a aplicação do conceito de confrontação da receita e despesa de acordo com esta Estrutura Conceitual não autoriza o reconhecimento de itens no balanço patrimonial que não satisfaçam à definição de ativos ou passivos.

Quando se espera que os benefícios econômicos sejam gerados ao longo de vários períodos contábeis, e a confrontação com a correspondente receita somente possa ser feita de modo geral e indireto, as despesas são reconhecidas na demonstração do resultado com base em procedimentos de alocação sistemática e racional. Muitas vezes isso é necessário ao reconhecer despesas associadas com o uso ou desgaste de ativos, tais como imobilizado, ágio, marcas e patentes; em tais casos, a despesa é designada como depreciação ou amortização. Esses procedimentos de alocação destinam-se a reconhecer despesas nos períodos contábeis em que os benefícios econômicos associados a tais itens sejam consumidos ou expirem.

Uma despesa é reconhecida imediatamente na demonstração do resultado quando um gasto não produz benefícios econômicos futuros ou quando, e na extensão em que os benefícios econômicos futuros não se qualificam, ou deixam de se qualificar, para reconhecimento no balanço patrimonial como um ativo.

Uma despesa é também reconhecida na demonstração do resultado quando um passivo é incorrido sem o correspondente reconhecimento de um ativo, como no caso de um passivo decorrente de garantia de produto.

3.6.20. Mensuração dos Elementos das Demonstrações Contábeis

Mensuração é o processo que consiste em determinar os valores pelos quais os elementos das demonstrações contábeis devem ser reconhecidos e apresentados no balanço patrimonial e na demonstração do resultado. Esse processo envolve a seleção de uma base específica de mensuração.

Diversas bases de mensuração são empregadas em diferentes graus e em várias combinações nas demonstrações contábeis. Essas bases incluem o seguinte:

- (a) *Custo histórico*. Os ativos são registrados pelos valores pagos ou a serem pagos em caixa ou equivalentes de caixa ou pelo valor justo dos recursos que são entregues para adquiri-los na data da aquisição, podendo ou não ser atualizados pela variação na capacidade geral de compra da moeda. Os passivos são registrados pelos valores dos recursos que foram

recebidos em troca da obrigação ou, em algumas circunstâncias (por exemplo, imposto de renda), pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa que serão necessários para liquidar o passivo no curso normal das operações, podendo também, em certas circunstâncias, ser atualizados monetariamente.

- (b) *Custo corrente*. Os ativos são reconhecidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa que teriam de ser pagos se esses ativos ou ativos equivalentes fossem adquiridos na data do balanço. Os passivos são reconhecidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, não descontados, que seriam necessários para liquidar a obrigação na data do balanço.
- (c) *Valor realizável (valor de realização ou de liquidação)*. Os ativos são mantidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa que poderiam ser obtidos pela venda numa forma ordenada. Os passivos são mantidos pelos seus valores de liquidação, isto é, pelos valores em caixa e equivalentes de caixa, não descontados, que se espera seriam pagos para liquidar as correspondentes obrigações no curso normal das operações da entidade.
- (d) *Valor presente*. Os ativos são mantidos pelo valor presente, descontado, do fluxo futuro de entrada líquida de caixa que se espera seja gerado pelo item no curso normal das operações da entidade. Os passivos são mantidos pelo valor presente, descontado, do fluxo futuro de saída líquida de caixa que se espera seja necessário para liquidar o passivo no curso normal das operações da entidade.

A base de mensuração mais comumente adotada pelas entidades na preparação de suas demonstrações contábeis é o **custo histórico**. Ele é normalmente combinado com outras bases de avaliação. Por exemplo, os estoques são geralmente mantidos pelo menor valor entre o custo e o valor líquido de realização, os títulos e ações negociáveis podem em determinadas circunstâncias ser mantidos a valor de mercado e os passivos decorrentes de pensões são mantidos pelo valor presente de tais benefícios no futuro. Além disso, em algumas circunstâncias entidades usam a base de custo corrente como uma resposta à incapacidade do modelo contábil de custo histórico enfrentar os efeitos das mudanças de preços dos ativos não monetários.

3.7. Conceitos de Capital e de Manutenção de Capital

3.7.1. Conceitos de Capital

O conceito financeiro de capital é adotado pela maioria das entidades na preparação de suas demonstrações contábeis. De acordo com o conceito financeiro de capital, tal como o dinheiro investido ou o seu poder de compra investido, o capital é sinônimo de ativo líquido ou patrimônio líquido da entidade. Por outro lado, segundo o conceito físico de capital, o capital é considerado como a capacidade produtiva da entidade baseada, por exemplo, nas unidades de produção diária.

A seleção do conceito de capital apropriado para a entidade deve ser baseada nas necessidades dos usuários das demonstrações contábeis. Assim, o conceito financeiro de capital deve ser adotado se os usuários das demonstrações contábeis estão principalmente interessados na manutenção do capital nominal investido ou no poder de compra do capital investido. Se, entretanto, a principal preocupação dos usuários é com a capacidade operacional da entidade, o conceito físico de capital deve ser usado. O conceito escolhido indica a meta a ser atingida na determinação do lucro, embora possa haver dificuldades de mensuração em se tornar operacional esse conceito.

Exercícios

- 1. (Esaf – AFRF/2003 – adaptada) Quando o Contador registra, no fim do exercício, uma variação cambial para atualizar a dívida em moeda estrangeira; quando faz provisão para crédito de liquidação duvidosa; ou quando faz um lançamento de ajuste do estoque ao preço de mercado está apenas:**

 - a) cumprindo a sua obrigação profissional;
 - b) executando o regime contábil de competência;
 - c) cumprindo o princípio da prudência;
 - d) satisfazendo o princípio da entidade;
 - e) seguindo a convenção do conservadorismo.

- 2. (Copel – 2010 – adaptada) A empresa ABC Comércio de Alimentos Ltda resolve contrair um empréstimo bancário de longo prazo para aquisição de um veículo, que será utilizado para entrega de alimentos aos seus clientes. Considerando o futuro da empresa, o empréstimo será realizado, pois existe a expectativa de geração de resultados futuros que serão capazes de honrar as parcelas do financiamento. Levando-se a aplicação dos Princípios de Contabilidade, esse fato está alinhado com o seguinte princípio:**

 - a) Entidade.
 - b) Continuidade.
 - c) Registro pelo Valor Original.
 - d) Prudência.
 - e) Oportunidade

- 3. (Copel – 2010) A empresa Comércio de Alimentos Ltda adquiriu um imóvel em 2000, mais precisamente um terreno, no valor de R\$ 500.000,00 (Quinhentos mil reais), onde pretende construir um novo prédio, com o intuito de expandir suas operações. A empresa recebe a informação, em 2001, de que nas proximidades desse terreno será construído um Shopping Center. Portanto, o terreno valoriza-se no mercado em R\$ 40.000,00 (quarenta mil reais), passando a valer R\$ 540.000,00 (quinhentos e quarenta mil reais). Com base na informação, a empresa resolveu efetivamente ajustar o valor do imóvel. A empresa estaria ferindo a aplicação de qual dos Princípios de Contabilidade?**

 - a) Continuidade.
 - b) Entidade.
 - c) Registro pelo Valor Original.
 - d) Prudência.
 - e) Oportunidade.

4. **(MAPA – 2010) O fato de que, uma vez adotado determinado processo, entre os vários possíveis que podem atender a um mesmo princípio geral, ele não deverá ser mudado com demasiada frequência, pois assim estaria sendo prejudicada a comparabilidade dos relatórios contábeis, constitui o(a):**
- Princípio da Realização;
 - Convenção da Continuidade;
 - Princípio da Entidade;
 - Convenção da Consistência;
 - Princípio da Constância.
5. **(SEEC/PI – 2010 – adaptada) Assinale o princípio da contabilidade que reconhece o patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial e a necessidade de diferenciação de um patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes.**
- Entidade.
 - Registro pelo valor original.
 - Prudência
 - Continuidade.
 - Atualização monetária.
6. **(CEB Distribuição S/A – 2010) A empresa adquiriu um ativo e passou a atualizá-lo monetariamente a cada exercício social. Com esse procedimento, é correto afirmar que:**
- o princípio da competência não foi observado;
 - houve contrariedade dos princípios da competência e do custo histórico como base de valor;
 - houve contrariedade de todos os princípios contábeis;
 - não houve contrariedade de nenhum princípio contábil;
 - o princípio do custo histórico como base de valor não foi observado.

(Cespe) Assinale (C) ou (E), conforme as assertivas estejam corretas ou erradas.

7. **Como resultado da observância do princípio da oportunidade, o registro compreende os elementos quantitativos e qualitativos, referindo-se apenas aos aspectos monetários.**
8. **(adaptada) Como resultado da observância do princípio da oportunidade, o registro das variações patrimoniais não deve ponderar a relação entre a oportunidade e a confiabilidade da informação.**
9. **O registro das variações patrimoniais, mesmo que tecnicamente estimável, deve ser feito apenas quando existir total certeza de sua ocorrência.**
10. **Conforme o princípio do registro pelo valor original, uma vez integrado ao patrimônio, o bem, o direito ou a obrigação não poderá ter alterado seu valor intrínseco, admitindo-se, tão somente, sua decomposição em elementos e/ou sua agregação, parcial ou integral, a outros elementos patrimoniais.**
11. **(adaptada) O princípio do registro pelo valor original utiliza como base o custo histórico e suas variações.**

- 12. (adaptada) O Princípio da Continuidade pressupõe que a Entidade continuará em operação no futuro.**
- 13. A avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de saída, considerando-se como tais os resultantes do consenso com agentes externos ou que sejam impostos por estes.**
- 14. (Esaf – TRF/2003 – adaptada) Com relação aos Princípios de Contabilidade, assinale a opção incorreta.**
- a) 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.
 - b) O Princípio da PRUDÊNCIA pressupõe o emprego de certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incerteza.
 - c) O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem.
 - d) A aplicação do Princípio da PRUDÊNCIA vai no sentido de que ativos e receitas não sejam superestimados e que passivos e despesas não sejam subestimados.
 - e) O Princípio da PRUDÊNCIA 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 originaram o registro.
- 15. O Comitê de Pronunciamentos Contábeis, no pronunciamento conceitual básico Estrutura conceitual para elaboração e apresentação das demonstrações contábeis, estabelece que as características qualitativas são os atributos que tornam as demonstrações contábeis úteis para os usuários. Sob esse enfoque, analise as características a seguir.**
- I. Admissibilidade**
 - II. Comparabilidade**
 - III. Competência**
 - IV. Compreensibilidade**
 - V. Confiabilidade**
 - VI. Continuidade**
 - VII. Entidade**
 - VIII. Relevância**
- São características qualitativas das demonstrações contábeis APENAS**
- a) I, II, III e IV.
 - b) I, V, VI e VII.
 - c) II, III, VI e VII.
 - d) II, IV, V e VIII.
 - e) III, VI, VII e VIII.
- 16. (Cespe) Ainda com relação ao princípio da competência, julgue os itens abaixo e assinale a alternativa correta.**
- a) A despesa considera-se ocorrida sempre que desaparecer um ativo.
 - b) O surgimento natural de novos passivos é considerado como sendo uma despesa.
 - c) Considera-se incorrida a despesa no recebimento de clientes, com desconto.
 - d) Nas transações com terceiros, só se consideram incorridas as despesas, no momento do pagamento.
 - e) Sempre que se dá algum desconto, mesmo que incondicional, considera-se incorrida uma despesa.

- 17. (Esaf – Fortaleza/2003) Assinale o princípio da contabilidade que reconhece o Patrimônio como objeto da contabilidade e afirma a autonomia patrimonial e a necessidade de diferenciação de um patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes:**
- entidade;
 - registro pelo Valor Original;
 - prudência;
 - continuidade;
 - atualização monetária.
- 18. (Pref. Parnaíba – 2010) O órgão que tem como objetivo “o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais” (Resolução do Conselho Federal de Contabilidade – CFC, nº 1055/2005, Art. 3º), é:**
- Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON).
 - Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).
 - Associação dos Analistas e Profissionais de Investimentos do Mercado de Capitais (APIMEC-NACIONAL).
 - Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros (BM&F BOVESPA).
 - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI).
- 19. (Contador/IFCE-2010) No caso de um bem recebido em doação, a aplicação do Princípio do Registro pelo Valor Original resulta no registro do bem:**
- pelo valor simbólico de uma unidade monetária;
 - pelo valor de mercado na data da doação;
 - pelo valor autorizado pela Secretaria da Receita Federal;
 - pelo custo de aquisição pago pelo doador;
 - pelo valor efetivo na data da compra.
- 20. (Pref. Parnaíba – 2010 – adaptada) Sobre os Princípios de Contabilidade, são apresentadas, a seguir, cinco opções. Assinale a CORRETA:**
- Da observância do princípio da oportunidade resulta que a falta de integridade e tempestividade na produção e na divulgação da informação contábil pode ocasionar a perda de sua relevância.
 - A observância do Princípio da Entidade é indispensável à correta aplicação do Princípio da Competência, por se relacionar diretamente à quantificação dos componentes patrimoniais e à formação do resultado, constituindo dado importante para aferir a capacidade futura de geração de resultado.
 - O Princípio do Registro pelo Valor Original preceitua que desde que tecnicamente estimável, o registro das variações patrimoniais deve ser feito mesmo na hipótese de somente existir razoável certeza de sua ocorrência.
 - Na observância do Princípio da Continuidade, o uso da moeda do país, na tradução do valor dos componentes patrimoniais, constitui imperativo de homogeneização quantitativa dos mesmos.
 - A apropriação antecipada das prováveis perdas futuras, antes conhecida como convenção do conservadorismo, hoje é determinada pelo Princípio da Competência.

- 21. (Esaf/MPOG/2000) Na aplicação dos princípios de Contabilidade, é correto afirmar que:**
- a) havendo completa cessação das atividades da entidade, os valores diferidos não poderão mais ser convertidos em despesas;
 - b) as variações patrimoniais não são reconhecidas quando não há certeza definitiva de sua ocorrência;
 - c) no recebimento de doação pela entidade, o registro deve ser feito pelo valor de mercado;
 - d) a utilização da moeda do país nos registros contábeis assegura a representação de unidade constante de poder aquisitivo;
 - e) a apropriação de receitas e despesas é vinculada ao recebimento de numerário ou ao desembolso de caixa.
- 22. (Pref. Parnaíba – 2010) As Normas Brasileiras de Contabilidade são diretrizes emanadas do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e servem para orientar os contabilistas na execução de suas atividades profissionais. Dessa forma, são considerados atributos da informação contábil:**
- a) Tempestividade e Objetividade.
 - b) Comparabilidade e Sensibilidade.
 - c) Objetividade e Universalidade.
 - d) Compreensibilidade e Comparabilidade.
 - e) Temporalidade e Transparência.
- 23. (TRT-4ª/Analista Judiciário/2001) É registro que caracteriza regime de competência, o relativo ao:**
- a) da compra de mercadorias à vista;
 - b) do pagamento de duplicata pela compra de veículo a prazo;
 - c) da venda de mercadoria à vista;
 - d) do pagamento de uma despesa;
 - e) de uma despesa a pagar.
- 24. (Esaf/CVM/2001) A Companhia de Reparos S/A tem exercício social coincidente com o ano civil. Em dezembro de 2000, prestou serviços a uma indústria (conserto de máquinas), cobrando-lhe R\$ 10.000,00, dos quais recebeu, contra recibo, dez por cento. Em janeiro de 2001, faturou o restante, dividindo o pagamento em 18 (dezoito) parcelas mensais e sucessivas de igual valor, vencendo a primeira delas em 31/01/2001. De acordo com a Lei nº 6.404/1976 (Lei das Sociedades por Ações), a Companhia deve assim apropriar a receita:**
- a) R\$ 10.000,00, em 2000;
 - b) R\$ 1.000,00, em 2000, e R\$ 9.000,00, em 2001;
 - c) R\$ 10.000,00, em 2001;
 - d) R\$ 1.000,00, em 2000; R\$ 6.000,00, em 2001; e R\$ 3.000,00, em 2002;
 - e) R\$ 7.000,00, em 2001, e R\$ 3.000,00, em 2002.

(Cespe) Nas questões a seguir, assinale certo (C) ou errado (E).

- 25. A aplicação do princípio da prudência pressupõe o emprego de certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incerteza.**

26. **O princípio da prudência impõe a escolha da hipótese da qual resulte maior patrimônio líquido, quando se apresentarem opções igualmente aceitáveis, diante dos demais princípios fundamentais de Contabilidade.**
27. **(TEC/CEF/2000 – adaptada) Com relação aos princípios contábeis, julgue o item a seguir.**
O Princípio da Competência pressupõe o registro de receitas e despesas correlatas em momentos distintos.
28. **(Téc. Contr. Interno) Devemos adotar o princípio da prudência sempre que se apresentem opções igualmente válidas para quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido. A adoção deste princípio tem por objetivo:**
a) não proporcionar variação no patrimônio líquido;
b) representar o ativo pelo maior valor;
c) proporcionar menor valor para o resultado;
d) representar o passivo pelo menor valor;
e) proporcionar maior valor no resultado do exercício.
29. **(Pref. Florianópolis – 2010) Assinale a alternativa CORRETA. Para conhecer o resultado de um exercício social de uma empresa ou entidade é preciso confrontar o total das despesas com o total das receitas correspondentes ao regime contábil adotado no exercício social pela empresa ou entidade. Quando uma empresa ou entidade opta por registrar as despesas e as receitas correlatas entre si, no momento em que ocorrem, independentemente da data de pagamento ou de recebimento, o correspondente resultado do exercício social será determinado pelo regime/ou:**
a) () de prudência.
b) () pelo valor original.
c) () de caixa.
d) () de competência.
e) () de oportunidade.
30. **(Contador/IFCE-2010) Uma empresa comprou, em novembro de 2009, material de expediente para utilização nos próximos seis meses, registrando o valor da compra, integralmente, em conta de despesas. O Princípio Contábil não observado foi o:**
a) Da Competência.
b) Da Oportunidade.
c) Da Prudência.
d) Do Registro pelo Valor Original.
e) Entidade.
31. **(Petrobras – 2010) Nos termos do pronunciamento do conceitual básico, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, sobre a estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis, são pressupostos básicos para o preparo das demonstrações contábeis:**
a) Continuidade e Identidade.
b) Regime de Competência e Continuidade.
c) Registro pelo Valor Original e Oportunidade.
d) Relevância e Custo como Base de Valor.
e) Representação Adequada e Materialidade.

- 32. (AFRM/Angra dos Reis – 2009) Em fevereiro de 2010 a Cia Aérea EL AL vendeu duas passagens São Paulo – Tel Aviv por R\$ 5.000. O pagamento foi feito pelo cliente mediante cartão de crédito, em 5 parcelas iguais. Assinale a afirmativa correta, conforme o Pressuposto do Regime de Competência.**
- a) A receita deve ser contabilizada pela EL AL no ato da venda.
 - b) A receita deve ser contabilizada pela EL AL quando a primeira parcela for recebida.
 - c) A receita deve ser reconhecida gradativamente pela EL AL, conforme as parcelas forem sendo recebidas.
 - d) A receita deve ser reconhecida pela EL AL quando a quinta parcela for recebida, representando o valor integral da venda.
 - e) A receita deve ser reconhecida pela EL AL quando o cliente fizer a viagem comprada.
- 33. (Auditor-ICMS-PI/2001 – adaptada) De acordo com os princípios de Contabilidade adotados pelo Conselho Federal de Contabilidade:**
- a) com a desindexação da economia, tornou-se inaplicável a atualização monetária dos valores contábeis, em virtude de não mais haver alteração do poder aquisitivo da moeda nacional;
 - b) a doação, por ser recebida sem custo para a empresa donatária, pode ser registrada por valor simbólico, dispensados controles contábeis;
 - c) o custo histórico, pela sua objetividade, preserva o valor original e, portanto, os valores intrínsecos dos bens, direitos e obrigações integrados ao patrimônio;
 - d) a utilização de indexadores específicos para cada tipo de empresa, em época de inflação elevada, é o meio adequado para assegurar a comparabilidade entre as diversas empresas;
 - e) o registro pelo valor original pressupõe que o valor de realização da transação configura o valor econômico dos ativos no momento da sua ocorrência.
- 34. (AFRF/2002-B – adaptada) A seguir estão cinco assertivas relacionadas com os princípios de Contabilidade. Assinale a opção que expressa uma afirmação verdadeira.**
- a) A observância dos princípios de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão, mas não constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade.
 - b) O princípio da entidade reconhece o patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, exceto no caso de sociedade ou instituição, cujo patrimônio pode confundir-se com o dos sócios ou proprietários.
 - c) O Princípio da Oportunidade refere-se ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para produzir informações íntegras e tempestivas.
 - d) A apropriação antecipada das prováveis perdas futuras, antes conhecida como convenção do conservadorismo, hoje é determinada pelo princípio da competência.
 - e) O Princípio da Continuidade pressupõe que a Entidade não continuará em operação no futuro.
- 35. Qual das características qualitativas das demonstrações contábeis está contida no texto abaixo?**
- “O procedimento contábil adotado não deverá ser alterado com frequência, para não prejudicar a comparação de valores históricos dos dados contábeis.”*
- a) Comparabilidade;
 - b) Materialidade;
 - c) Conservadorismo;
 - d) Objetividade.

- 36. (Esaf/Serpro/2001) A Resolução CFC nº 750/1993 estabeleceu como princípios de Contabilidade, os princípios da:**
- oportunidade e da materialidade;
 - prudência e da objetividade;
 - competência e da oportunidade;
 - consistência e da previsibilidade;
 - provisionalidade e da universalidade.
- 37. (Fiscal-ICMS-MS/2006) De acordo com a Resolução CFC nº 750/1993, assinale a alternativa correta.**
- O princípio da continuidade estabelece que a empresa não poderá ser liquidada.
 - O princípio da prudência estabelece que, havendo dúvida entre dois valores igualmente válidos, deverá ser considerado o maior valor para o Ativo.
 - O princípio da prudência estabelece que, havendo dúvida entre dois valores igualmente válidos, deverá ser considerado o maior valor para o Passivo.
 - O princípio da oportunidade estabelece que o contador deverá escolher a prática contábil que melhor atenda aos interesses da empresa.
 - O princípio da objetividade estabelece que o contador só poderá reconhecer os atos e fatos que afetam o patrimônio da empresa se esses forem comprovados mediante nota fiscal ou contrato lavrado em cartório.
- 38. (ICMS/SC-2010) São características qualitativas das demonstrações contábeis:**
- () relevância, tempestividade, confiabilidade, comparabilidade e neutralidade
 - () comparabilidade, continuidade, relevância, primazia da essência.
 - () materialidade, compreensibilidade, relevância, confiabilidade
 - () compreensibilidade, relevância, confiabilidade, comparabilidade.
 - () confiabilidade, compreensibilidade, comparabilidade, integridade.
- 39. (Contador Júnior/Auditoria – Transpetro – Cesgranrio – 2006 – adaptada) O Princípio de Contabilidade que se refere ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para produzir informações íntegras e tempestivas é o de:**
- Competência;
 - Continuidade;
 - Entidade;
 - Oportunidade;
 - Prudência.
- 40. (Departamento Estadual de Trânsito de Roraima – 2010) A expressão “primazia da essência sobre a forma”, como característica fundamental da informação contábil, pode-se ser verificada na seguinte alternativa:**
- Ratifica a importância de que os aspectos legais sejam privilegiados.
 - A essência econômica da transação deve prevalecer e não o aspecto formal
 - O auditor fará parecer com ressalva em relação à demonstração contábil se assim elaborada (primazia da essência sobre a forma).
 - Não é uma das características qualitativas das informações contábeis
 - No registro do fato contábil, o contador deverá obedecer ao registro caracterizado pelo documento hábil, mesmo que este não represente a efetiva realidade econômica.

- 41. (Analista – Contabilidade – EPE – Cesgranrio – 2007) Assinale a assertiva correta a respeito dos Princípios de Contabilidade.**
- a) Como resultado do Princípio da Oportunidade, o registro das variações patrimoniais somente deve ser feito com a total certeza de sua ocorrência.
 - b) Na aplicação dos Princípios de Contabilidade, a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais.
 - c) O Princípio da Competência diz que todas as receitas devem ser registradas apenas quando efetivamente recebidas.
 - d) O Princípio da Prudência determina a escolha da hipótese que resulte em maior Patrimônio Líquido, quando se apresentarem alternativas igualmente válidas.
 - e) O Princípio da Entidade considera a empresa como uma organização em constante movimento, produzindo riquezas, gerando direitos e contraindo obrigações.
- 42. (Analista – IRB – Esaf – 2006) A avaliação das mutações patrimoniais, segundo o princípio contábil da continuidade, deve considerar a hipótese de que, até que surjam evidências em contrário:**
- a) a empresa continuará a operar indefinidamente no futuro;
 - b) a contabilidade deve registrar continuamente todos os atos e fatos administrativos;
 - c) a contabilidade deve funcionar ininterruptamente dentro da empresa;
 - d) as operações passíveis de registro contábil devem ter sequência em diversos períodos;
 - e) os métodos e critérios utilizados devem ser consistentes em vários períodos.
- 43. (Auditor Fiscal – Prefeitura de Sorocaba – Vunesp – 2006) Analise as seguintes situações:**
- 1º a linha telefônica, de propriedade da companhia, o sócio jamais poderá vendê-la e apropriar-se do bem para benefício próprio;**
- 2º as despesas familiares ou particulares não podem ser pagas e contabilizadas pela empresa. Estas situações estão embasadas pelo princípio do(a) _____, que tem por objetivo a autonomia patrimonial e não confundir o patrimônio particular com o patrimônio da empresa.**
- a) competência.
 - b) continuidade.
 - c) entidade.
 - d) objetividade.
 - e) observação.
- 44. (Auditor Fiscal – Prefeitura de Sorocaba – Vunesp – 2006) A provisão para devedores duvidosos constitui determinação do ajuste para menor valor decorrente de transações com o mundo exterior das duplicatas ou das contas a receber. A escolha não está no reconhecimento ou não da provisão, indispensável sempre que houver riscos de não recebimento de alguma parcela, mas sim, no cálculo do seu montante. Com base na premissa de que nenhum ativo pode permanecer avaliado por valor superior ao de sua recuperação por alienação ou utilização nas operações em caráter corrente, o princípio da _____ determina a adoção do menor valor para os componentes do ativo e de maior valor para os componentes do passivo, envolve sempre elemento de incerteza. A palavra que preenche adequadamente a lacuna é:**
- a) competência;;
 - b) confiabilidade;
 - c) entidade;
 - d) oportunidade;
 - e) prudência.

45. **(Auditor Fiscal – Prefeitura de Sorocaba – Vunesp – 2006) – Os componentes do patrimônio devem ser inicialmente registrados pelos valores originais das transações, expressos em moeda nacional. Essa afirmação corresponde ao princípio contábil da(o):**
- conservadorismo;
 - registro como base de valor;
 - oportunidade;
 - continuidade;
 - registro pelo valor original.
46. **(Contador – Prefeitura de Sorocaba – Vunesp – 2006) A observância dos Princípios de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC). Na aplicação dos Princípios de Contabilidade há situações concretas e a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais. Os Princípios de Contabilidade representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso País. Baseado nesta informação, qual é o objeto dos Princípios de Contabilidade?**
- Uniformidade da Profissão contábil.
 - O Patrimônio das Entidades.
 - A lucratividade dos Acionistas.
 - O lucro da empresa.
 - A Ciência Social.
47. **(Contador – Prefeitura de Sorocaba – Vunesp – 2006) O Princípio de Contabilidade que 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 é:**
- Competência;
 - Prudência;
 - Entidade;
 - Custo como Base de Valor;
 - Oportunidade.
48. **(IBRAM/Funcab – 2010 – adaptada) Sobre o Princípio da Oportunidade, assinale a opção INCORRETA.**
- Abarca dois aspectos distintos, mas complementares: a integridade e a tempestividade.
 - É o fundamento daquilo que muitos sistemas de normas denominam de “representação fiel” pela informação, ou seja, que esta espelhe com precisão e objetividade as transações e eventos a que concerne.
 - A integridade diz respeito à necessidade de as variações serem reconhecidas na sua totalidade, isto é, sem qualquer falta ou excesso.
 - Deve ser observado sempre que haja variação patrimonial, cujas origens sejam transações realizadas com outras Entidades, formalizadas mediante acordo de vontades, independentemente da forma ou da documentação de suporte, como compra ou venda de bens e serviços.
 - Tem sido confundido algumas vezes, com o da Universalidade, embora os dois apresentem conteúdos manifestamente diversos. Na oportunidade, o objetivo está na completeza da apreensão das variações, do seu oportuno reconhecimento, enquanto, na universalidade, o fulcro está na qualificação das variações diante do Patrimônio Líquido, isto é, na decisão sobre se estas o alteram ou não.

49. **(Técnico Administrativo – Câmara de São Paulo – Vunesp – 2007) “...pressupõe o emprego de certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incerteza, no sentido de que ativos e receitas não sejam superestimados e que passivos e despesas não sejam subestimados.” O trecho em destaque refere-se ao Princípio da(o):**
- a) prudência;
 - b) competência;
 - c) entidade;
 - d) oportunidade;
 - e) denominador comum monetário.
50. **(Contador – SES/PA – NCE/RJ – 2006) O contador de uma Companhia cuja falência está para ser decretada deve levar este fato em consideração quando da avaliação dos itens do ativo e do passivo, em respeito ao princípio de Contabilidade denominado:**
- a) oportunidade;
 - b) prudência;
 - c) atualização monetária;
 - d) continuidade;
 - e) entidade.
51. **(Analista Legislativo – Câmara dos Deputados – FCC – 2007) A Cia. Astral tem como sócio presidente o Sr. Carlos Alberto. A empresa, neste último exercício, vem atravessando sérias dificuldades financeiras em função de dois outros concorrentes terem se instalado na mesma região, disputando mercado que anteriormente era somente seu. O Sr. Carlos Alberto habitualmente apresenta suas despesas pessoais para serem contabilizadas e pagas pela empresa. Ao fazer isso o Sr. Carlos Alberto está infringindo o Princípio/Norma Contábil:**
- a) da continuidade.
 - b) do conservadorismo.
 - c) da entidade.
 - d) do custo como base de valor.
 - e) da competência.
52. **(AEDECCA/FACHUCA – 2010) Determina que as receitas e as despesas devam ser incluídas na apuração do resultado do período em que efetivamente ocorram, independente do seu recebimento ou pagamento (respectivamente). Este princípio está intimamente ligado às variações do Patrimônio Líquido:**
- a) Princípio da Continuidade.
 - b) Princípio da Oportunidade.
 - c) Princípio da Prudência.
 - d) Princípio da Competência.
 - e) Princípio da Atualização Monetária.
53. **(Departamento Estadual de Trânsito de Roraima – 2010) O governo da união implementou anistia parcial de dívidas pertencentes a entidade. Esse fato sobre a luz dos Princípios de Contabilidade deverá ser contabilizado como:**
- a) Ativo;
 - b) Investimento;
 - c) Reserva;
 - d) Receita;
 - e) Intangível.

- 54. (Fundação Estatal Saúde da Família/BA – 2010) O que representa a estrutura conceitual básica da contabilidade?**
- Representa um dos mais importantes instrumentos de registro das operações da empresa, permitindo a classificação dos fatos de acordo com sua natureza, envolvendo elementos patrimoniais de resultado.
 - Representa todo o arcabouço teórico que sustenta a escrituração contábil e o processo de geração e de apresentação das informações.
 - Representa o ato de registrar nos livros da empresa as movimentações ocorridas em seu patrimônio.
 - Representa o conjunto de lançamentos das operações da empresa em ordem cronológica.
 - Representa os lançamentos obrigatórios, onde devem ser lançados, dia a dia, diretamente ou por reprodução, as operações da atividade mercantil que modifiquem ou possam vir a modificar a situação patrimonial da entidade.
- 55. (Pref. Mun. De Santana dos Garrotes – 2010) Em relação a Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade segundo o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) assinale a alternativa INCORRETA:**
- Estabelece os conceitos que fundamentam a preparação e a apresentação de demonstrações contábeis destinadas a usuários externos.
 - Dá suporte ao desenvolvimento de novos pronunciamentos técnicos e à revisão de pronunciamentos existentes quando necessário.
 - Dá suporte aos responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis na aplicação dos pronunciamentos técnicos e no tratamento de assuntos que ainda não tiverem sido objeto de Pronunciamentos Técnicos.
 - Auxilia os auditores independentes a formar sua opinião sobre a conformidade das demonstrações contábeis com os pronunciamentos técnicos.
 - Apesar de sua grande relevância não proporciona aos interessados, informações sobre o enfoque adotado na formulação dos pronunciamentos técnicos.
- 56. (Pref. Mun. De Santana dos Garrotes – 2010) Em relação ao pronunciamento técnico emitido pelo CPC, relacionado à estrutura conceitual básica da contabilidade, assinale a alternativa INCORRETA**
- Aborda o objetivo das demonstrações contábeis.
 - Aplica-se às demonstrações contábeis de todas as entidades comerciais, industriais e outras de negócios que reportam, exceto no setor público.
 - Aborda as características qualitativas que determinam a utilidade das informações contidas nas demonstrações contábeis.
 - Aborda a definição, o reconhecimento e a mensuração dos elementos que compõem as demonstrações contábeis.
 - Aborda os conceitos de capital e de manutenção do capital.
- 57. (Pref. Mun. De Santana dos Garrotes – 2010) Analise as alternativas abaixo, em relação a ativo e passivo, e assinale a alternativa que NÃO está correta.**
- Ao avaliar se um item se enquadra na definição de ativo ou passivo, deve-se atentar para a sua essência e realidade econômica e não apenas sua forma legal.
 - Ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem futuros benefícios econômicos para a entidade.
 - Passivo é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos já ocorridos, cuja liquidação se espera que resulte em saída de recursos capazes de gerar benefícios econômicos.

- d) As definições de ativo e passivo identificam os seus aspectos essenciais, bem como especificam os critérios que precisam ser atendidos para que possam ser reconhecidos no balanço patrimonial.
- e) Substância física não é essencial à existência de um ativo.
- 58. (Pref. Mun. De Santana dos Garrotes – 2010) Em relação aos critérios de reconhecimento de um passivo, julgue como certas ou erradas as assertivas a seguir.**
- I. Uma característica essencial para a existência de um passivo é que a entidade tenha uma obrigação presente.**
- II. Uma obrigação é um dever ou responsabilidade de agir ou fazer de uma certa maneira.**
- III. As obrigações podem ser legalmente exigíveis em consequência de um contrato ou de requisitos estatutários.**
- IV. A liquidação de uma obrigação presente geralmente implica na utilização, pela entidade, de recursos capazes de gerar benefícios econômicos a fim de satisfazer o direito da outra parte.**
- Assinale a alternativa correta:**
- a) Estão erradas I e II.
- b) Estão erradas II e IV.
- c) Apenas I está correta.
- d) Apenas II e III estão corretas.
- e) Todas estão corretas.
- 59. (Esaf – AFRFB / 2009) O Conselho Federal de Contabilidade, considerando que a evolução ocorrida na área da Ciência Contábil reclamava a atualização substantiva e adjetiva de seus princípios, editou, em 29 de dezembro de 1993, a Resolução nº 750, dispondo sobre eles.**
- Sobre o assunto, abaixo estão escritas cinco frases. Assinale a opção que indica uma afirmativa falsa.**
- a) A observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).
- b) Os Princípios Fundamentais de Contabilidade, por representarem a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, a ela dizem respeito no seu sentido mais amplo de ciência social, cujo objeto é o patrimônio das Entidades.
- c) O Princípio da entidade reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial e a desnecessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes.
- d) O patrimônio pertence à entidade, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova entidade, mas numa unidade de natureza econômico-contábil.
- e) São Princípios Fundamentais de Contabilidade: o da entidade; o da continuidade; o da oportunidade; o do registro pelo valor original; o da atualização monetária; o da competência e o da prudência.

Capítulo 4

As Contas

4.1. Conta – noção preliminar

Segundo nos ensina o Prof. Antônio Lopes de Sá, “a conta é o instrumento de registro que tem por finalidade reunir fatos contábeis da mesma natureza, sendo aberta para encerrar os valores de realização passada, presente ou futura, e recebendo um título que a identifica”.

Também é assim que a entendemos, pois a conta deve expressar a ferramenta ou o meio ou, ainda, o local onde vamos registrar ou alocar os fatos de igual natureza. Portanto, a quantidade de contas que se pode encontrar na Contabilidade de uma empresa é enorme e varia de entidade para entidade. Utilizam-se, assim, esses agrupamentos de elementos semelhantes (contas), integrantes do patrimônio, para registrar as ocorrências que, de alguma forma, afetaram o patrimônio da empresa.

Para entendermos a mecânica envolvida nas contas, há que se fazer um estudo da teoria das contas, pois a grande dificuldade para o estudante (que não seja da área contábil) entender Contabilidade reside, muitas vezes, no entendimento do funcionamento das contas, isto é, quando e por que motivo as contas são debitadas ou creditadas.

4.2. Teorias das contas

Assim como a sociedade, também a Contabilidade encontra-se em constante processo de transformação e, nesse particular, surgiram ao longo do tempo diversas escolas e teorias sobre contas, dentre as quais três são as que merecem o nosso destaque. São elas:

- Teoria Personalista.
- Teoria Materialista.
- Teoria Patrimonialista.

4.2.1. Teoria personalista

Esta teoria atribuía às pessoas a responsabilidade para cada conta, de forma que o responsável pelo caixa devia à empresa o equivalente ao valor registrado nessa conta. Os terceiros de quem a empresa tinha valores a receber eram os devedores e, por fim, os terceiros a quem a entidade devia eram os seus credores.

Os conceitos de débito e crédito serão apresentados mais adiante, mas, por hora, já é possível compreender o seguinte: as contas representativas de bens e direitos possuem saldo devedor e são debitadas quando aumentam de valor, pois as pessoas responsáveis pelos bens e direitos da entidade deviam a esta. As contas representativas de obrigações da entidade indicavam créditos dos terceiros para com esta, por isso possuem saldo credor e são creditadas quando aumentam de valor. Repare que as contas representam os terceiros em relação ao patrimônio da entidade e por isso são representados desta forma.

Assim, por essa teoria, as contas representavam as pessoas que eram responsáveis por determinados bens e/ou direitos, ou as que detinham o direito a crédito perante a entidade.

Compreendeu por que a conta caixa, que é um bem da entidade, é debitada quando aumenta o seu valor?!!!

O recurso anterior utilizado para explicar, de forma rudimentar, a questão do débito e do crédito, não deve ser estendido, pois, hoje, na concepção científica de Contabilidade, essa colocação colhe repúdio da maioria dos doutrinadores e, por que não, do Conselho Federal de Contabilidade. Mas que ele é útil na tentativa de explicar o porquê do débito e do crédito, disso ninguém duvida, principalmente quando o objetivo do estudo da Contabilidade é **concurso público**, quando se precisa aprender de forma rápida e objetiva, mesmo que seja de forma simples, tal qual a apresentamos.

Essa teoria classificava as contas em dois grandes grupos, a saber:

- 1 – Contas dos agentes; e
- 2 – Contas dos proprietários.

As contas dos agentes, por sua vez, são subdivididas em contas dos agentes consignatários e contas dos agentes correspondentes.

Cada um desses grupos (e subgrupos) compreende o seguinte:

- a) **CONTAS DOS AGENTES CONSIGNATÁRIOS:** essas contas representavam os **bens** da empresa. Existiam pessoas que recebiam em consignação os bens da entidade, sobre os quais eram os responsáveis e, portanto, os devedores (note que, como veremos, as contas representativas de bens são de natureza devedora).

- b) **CONTAS DOS AGENTES CORRESPONDENTES:** representavam os direitos e as obrigações da entidade com terceiras pessoas, ou seja, os correspondentes eram os devedores e os credores da empresa.
- c) **CONTAS DOS PROPRIETÁRIOS:** eram as contas do patrimônio líquido e suas variações, inclusive as receitas e as despesas, por interferirem diretamente no patrimônio líquido.

4.2.2. Teoria materialista

Conforme o próprio nome nos diz, essas contas representavam uma relação com a materialidade, ou seja, só deveriam existir enquanto houvesse também os elementos materiais por ela representados na entidade. As contas, por essa teoria, eram classificadas em:

- a) **CONTAS INTEGRAIS:** eram aquelas representativas de bens, direitos e obrigações (com terceiros), ou seja, ativo e passivo exigível.
- b) **CONTAS DIFERENCIAIS:** eram as representativas de receitas, despesas e patrimônio líquido.

4.2.3. Teoria patrimonialista

É a teoria que atualmente tem repercussão mundial e se baseia no fato de que **o patrimônio é o objeto da Contabilidade**, sendo sua finalidade o seu controle. É a teoria aceita pelos doutrinadores contemporâneos, por entenderem que se amolda à Contabilidade como ciência. Por essa teoria, as contas são classificadas em dois grandes grupos:

- a) **CONTAS PATRIMONIAIS:** são as contas que representam os bens, os direitos, as obrigações e a situação líquida das entidades, ou seja: ativo, passivo e patrimônio líquido. Essas contas permanecem com o seu saldo no momento da apuração do resultado e, vale dizer, aparecem no balanço patrimonial. São contas permanentes.
- b) **CONTAS DE RESULTADO:** são as contas que representam **somente** as receitas e as despesas. Essas contas devem ter, sempre, os seus saldos zerados, isto é, devem ser encerradas (tornar o saldo zero e transferi-lo para apuração do resultado) por ocasião da apuração do resultado do exercício social. Os seus valores (não as contas em si) são incorporados ao balanço patrimonial no grupo do patrimônio líquido, via contas de lucros, como, por exemplo, as reservas de lucros. Este procedimento será amplamente explicado adiante.

Analisando as três teorias, ora expostas, temos que:

I – A conta **capital**, como as demais contas de **patrimônio líquido**, é:

- conta dos proprietários, segundo a Teoria Personalista;
- conta diferencial, segundo a Teoria Materialista;
- conta patrimonial, segundo a Teoria Patrimonialista.

II – A conta **despesas de salários**, como as demais contas de resultado, é:

- conta dos proprietários, segundo a Teoria Personalista;
- conta diferencial, segundo a Teoria Materialista;
- conta de resultado, segundo a Teoria Patrimonialista.

ATENÇÃO

A diferença existente entre as contas diferenciais e as contas de resultado é a seguinte: enquanto as contas de resultado são formadas apenas pelas receitas e despesas, as contas diferenciais incluem, também, o patrimônio líquido.

Resumindo, temos:

Teoria Personalista	contas dos agentes consignatários (bens)
	contas dos agentes correspondentes (direitos e obrigações)
	contas dos proprietários (receitas, despesas e patrimônio líquido)
Teoria Materialista	contas integrais (bens, direitos e obrigações)
	contas diferenciais (receitas, despesas e patrimônio líquido)
Teoria Patrimonialista	contas patrimoniais (bens, direitos, obrigações e patrimônio líquido)
	contas de resultado (receitas e despesas)

4.3. As contas

Para controlar o patrimônio e fornecer informações úteis e confiáveis, a Contabilidade precisa registrar todos os fatos que ocorrem na entidade, utilizando-se das CONTAS. As contas podem ser abertas para quantidades monetárias ou não monetárias. O que é imprescindível para que se origine uma conta é a existência do fato patrimonial.

4.3.1. Conta analítica

É a conta que expressa a existência de vários fatos. Assim, temos, por exemplo, a conta **fretes**, que pode ser movimentada por ocasião da avaliação de compras, vendas, despesas gerais e outras.

Outros exemplos: salários, almoxarifado, seguros, viagens etc.

No plano de contas teríamos:

- BANCOS (conta sintética)
- BANCO DO BRASIL S/A (conta analítica)
- BANCO ITAÚ S/A (conta analítica)
- BANCO BRADESCO S/A (conta analítica)

A conta analítica pode, portanto, ser entendida como sendo aquela que representa a análise de outra ou outras contas. É um tipo de conta mais específica, enquanto a sintética é um tipo de conta mais genérica.

4.3.2. Conta sintética

Conforme já se pôde aprender pela conceituação de conta analítica, a conta sintética é aquela que envolve uma série de outras contas correlatas. A conta sintética pode ser entendida como sendo o gênero do qual temos várias espécies de outras contas correlatas. Assim, podemos ter, por exemplo, as seguintes contas no plano de contas:

CONTA SINTÉTICA	CONTAS ANALÍTICAS
BANCOS	Banco Itaú Banco do Brasil Banco Bradesco
FORNECEDORES	Aço-Minas S/A Rioverde S/A Boaventura S/A
CLIENTES	Pedro de Tal João da Silva Maria das Graças

4.4. Representação gráfica das contas (elementos mínimos)

Os registros individuais efetuados nas contas serão evidenciados em um Livro Contábil chamado LIVRO RAZÃO. Os livros serão tratados em detalhes mais adiante. Por hora, o LIVRO RAZÃO é composto por **fichas do Razão**, sendo utilizada uma ficha para cada uma das contas. É claro que hoje em dia esses registros são realizados por processo computadorizado. Nas fichas do **Razão**, a conta possui como elementos necessários o valor do débito, o valor do crédito, o valor do saldo, o histórico, o título e a data da movimentação. Esses elementos podem ser representados, graficamente, como se demonstra a seguir:

NOME (Título):		CÓDIGO:			
DATA	HISTÓRICO	DÉBITO	CRÉDITO	SALDO	D/C

Didaticamente, na solução de problemas e de questões de provas, usamos o modelo de conta resumida ou simplificada, chamado de RAZONETE ou conta em “T”, sendo débitos e créditos convenções como a seguir, e o saldo assim classificado:

SALDO CREDOR	Total dos créditos > Total dos débitos
SALDO DEVEDOR	Total dos créditos < Total dos débitos
SALDO NULO	Total dos créditos = Total dos débitos

TÍTULO DA CONTA		Exemplos:			
DÉBITOS	CRÉDITOS	CAIXA		FORNECEDORES	
		800,00	500,00	750,00	1.500,00
		1.000,00		500,00	2.000,00
		1.800,00	500,00	1.250,00	3.500,00
Saldo = débitos	créditos	1.300,00			2.250,00
		↓		↓	
		Saldo		Saldo	
		Devedor		Credor	

4.5. Funcionamento das contas

Ao registrarmos um fato contábil, devemos observar dois aspectos:

- a) a aplicação de recursos da entidade, **por convenção** contábil chamada **DÉBITO**;
- b) a origem dos recursos aplicados, **por convenção** contábil chamada **CRÉDITO**.

Exemplo: compra de um veículo à vista.

O débito ocorrerá na conta **veículos** onde estão sendo aplicados os recursos da entidade.

O crédito ocorrerá na conta **caixa** ou **bancos conta movimento** de onde se originam os recursos.

Ainda por convenção contábil, como as contas possuem dois lados (esquerdo e direito), dependendo da natureza do saldo da conta, os aumentos de valor podem ser registrados num lado e as reduções no outro.

DEBITAR a conta significa lançar valores no lado esquerdo do razonete.

CREDITAR a conta significa lançar valores no lado direito do razonete.

Obs.: Essa relação é válida para a conta, mas não o é para o balanço patrimonial, pelo menos não na íntegra, pois temos as chamadas contas retificadoras (veremos adiante), que funcionam de forma inversa.

4.5.1. Contas do ativo e despesas

Por representarem os investimentos da entidade (bens e direitos) e seus gastos (despesas), estas contas têm obrigatoriamente **natureza devedora**, apresentando sempre saldos devedores ou nulos (exceto as contas retificadoras). Assim, os aumentos de valor serão registrados por meio de débitos e as reduções por créditos.

CONTAS DE ATIVO OU DESPESA	
DÉBITOS	CRÉDITOS
AUMENTOS	REDUÇÕES

Todo aumento de ativo ou de despesa deve ser lançado no lado esquerdo, ou seja, **DEBITA-SE** a conta.

Toda diminuição de ativo ou de despesa deve ser lançado no lado direito, ou seja, **CREDITA-SE** a conta.

4.5.2. Contas do passivo, patrimônio líquido e receitas

Por representarem as fontes de recursos da entidade, que podem ser provenientes de terceiros (passivo), de sócios ou acionistas (patrimônio líquido) ou de suas próprias atividades (receitas), essas contas têm obrigatoriamente **natureza credora**, apresentando sempre saldos credores ou nulos e, assim, os aumentos de valor virão através de créditos e as diminuições por débitos.

CONTAS DE PASSIVO, PL, RECEITAS	
DÉBITOS	CRÉDITOS
DIMINUIÇÕES	AUMENTOS

Todo aumento de passivo, PL ou receita deve ser lançado no lado direito, ou seja, **CREDITA-SE** a conta.

Toda diminuição de passivo, PL ou receita deve ser lançada no lado esquerdo, ou seja, **DEBITA-SE** a conta.

4.5.3. Contas retificadoras

Essas contas, por representarem retificações (reduções) de seus grupos, funcionam de forma inversa ao mecanismo das contas dos grupos a que pertencem. Assim, as contas retificadoras de ativo são de **natureza credora**, aumentando-se o seu saldo mediante crédito.

Os exemplos mais característicos de contas dessa natureza são as contas que representam **provisão para devedores duvidosos, provisão para ajuste ao valor de mercado, provisão para perdas de investimento, amortização acumulada, depreciação acumulada, exaustão acumulada** etc. O estudo de cada uma dessas contas se dará mais adiante.

De modo contrário às contas retificadoras de ativo, as contas retificadoras de passivo e de patrimônio líquido são de **natureza devedora**, devendo ser debitadas, quando aumentam seu saldo, e creditadas, quando se extinguem ou diminuem seu saldo.

Como exemplo dessas contas, podemos citar a conta que registra o **custo diferido correspondente às receitas diferidas do passivo não circulante, ações em tesouraria**, que retifica o patrimônio líquido, assim como **prejuízos acumulados**. Uma das mais importantes é a conta **capital a realizar**, que retifica a conta **capital social** no patrimônio líquido, por isso tem **saldo devedor**.

4.5.4. Resumo do funcionamento das contas

O funcionamento das contas pode ser resumido pelo quadro a seguir:

CONTAS	PARA AUMENTAR	PARA DIMINUIR	SALDO
ATIVO	DEBITAR	CREDITAR	DEVEDOR
PASSIVO	CREDITAR	DEBITAR	CREDOR
PATRIMÔNIO LÍQUIDO	CREDITAR	DEBITAR	CREDOR
DESPESAS	DEBITAR	CREDITAR	DEVEDOR
RECEITAS	CREDITAR	DEBITAR	CREDOR
RETIFICADORA DE ATIVO	CREDITAR	DEBITAR	CREDOR
RETIFICADORA DE PASSIVO	DEBITAR	CREDITAR	DEVEDOR

4.6. Os grupos e as funções das contas

As contas devem ser agrupadas de acordo com o estabelecido pela Lei nº 6.404/1976, para elaboração do BALANÇO PATRIMONIAL, que será estudado em capítulo próprio. Aqui, vamos enunciar esses grupos e relacionar um mínimo de contas básicas para o leitor poder trabalhar com os lançamentos, lembrando sempre que o estudo completo das contas se dará no decorrer do livro.

ATIVO	
Caixa	registra operações de recebimentos e pagamentos em dinheiro, assim como cheques recebidos no escritório da empresa;
Bancos Conta Movimento	registra operações de depósitos, saques e compensações de cheques efetuados em conta-corrente da empresa;
Duplicatas a Receber (Clientes)	registra as vendas a prazo e as liquidações efetuadas pelos clientes da empresa;
Duplicatas Descontadas	registra as duplicatas apresentadas pela empresa a um banco para receber o valor antecipado (conta retificadora);
Veículos	registra aquisições e baixas de veículos pertencentes à empresa;
Depreciação Acumulada	registra a perda de valor do bem físico, decorrente de ação da natureza, desgaste ou obsolescência (conta retificadora saldo credor).

PASSIVO	
Duplicatas a Pagar (Fornecedores)	registra as dívidas da empresa decorrentes de compras a prazo;
Salários a Pagar	registra as obrigações de pagamentos de salários aos empregados;
Provisão para IR	registra o valor da obrigação estimada ou calculada do imposto de renda referente a um ano-base, a ser pago no exercício seguinte;
Empréstimos Bancários	registra as dívidas da empresa decorrentes de empréstimos contraídos junto a instituições financeiras.

PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
Capital Social	é a principal conta do grupo, pois registra o investimento efetuado pelos sócios;
Capital a Realizar	indica a parcela do capital subscrito ainda não integralizada (entregue) pelos sócios à empresa (conta retificadora – saldo devedor);
Prejuízos Acumulados	representa os resultados negativos de períodos anteriores não absorvidos ou compensados por reservas anteriormente formadas. É conta retificadora do PL e de saldo devedor.
Reservas	valores que excedem o capital social e que, em princípio, não são distribuídos aos sócios como dividendos. Podem ser de lucros ou de capital.

4.6.1. Contas patrimoniais

São as contas que integram o balanço patrimonial e estão representadas nos grupos do ATIVO, PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO. O balanço patrimonial representa a **situação estática**, de dado momento, do patrimônio da entidade, como no exemplo a seguir:

PATRIMÔNIO			
Ativo		Passivo	
Caixa	2.000,00	Duplicatas a pagar	15.700,00
Bancos	11.500,00	Empréstimos bancários	<u>17.000,00</u>
Estoques	20.000,00		32.700,00
Duplicatas a receber	<u>17.500,00</u>	Patrimônio Líquido	
	51.000,00	Capital social	20.000,00
Móveis e utensílios	12.000,00	Lucros acumulados	<u>27.300,00</u>
Veículos	<u>17.000,00</u>		47.300,00
	29.000,00		
Total	80.000,00	Total	80.000,00

Ou ainda:

BALANÇO PATRIMONIAL	
ATIVO (Lado dos saldos devedores)	PASSIVO Patrimônio Líquido (Lado dos saldos credores)

Como **exceção**, aparecem as contas retificadoras do ativo, que seguem funcionamento idêntico ao das contas do passivo (possuem saldo credor), e as contas retificadoras do passivo e de patrimônio líquido, que seguem funcionamento idêntico ao das contas do ativo (possuem saldo devedor), conforme exemplo a seguir. **As contas retificadoras são representadas no balanço entre parêntesis, da seguinte forma:**

PATRIMÔNIO LÍQUIDO

Capital social	2.000,00	
(-) Capital a realizar	<u>(500,00)</u>	1.500,00

Isto significa que o capital já realizado da empresa é de \$1.500,00.

4.6.1.1. Escrituração

A **escrituração** é a técnica contábil responsável pela função de registrar todos os fatos administrativos que alterem o patrimônio das entidades econômico-administrativas, quer qualitativamente ou quantitativamente, visando ao controle do patrimônio, à apuração dos resultados dos exercícios sociais e à prestação de informações aos diversos usuários da informação contábil, ou seja, a escrituração é a base dos relatórios contábeis, que são, em última análise, os meios de comunicação da entidade com o mundo exterior ou interessados na informação contábil.

Ao registro de um fato contábil chamamos **lançamento**. Este é efetuado em livros contábeis próprios como o Diário, Razão, Caixa, Duplicatas a receber etc. Ao conjunto de registros ou lançamentos é que chamamos escrituração. Assim:

ESCRITURAÇÃO	Registro dos fatos que alteram o patrimônio. É realizada através dos lançamentos.
LANÇAMENTO	É a prática da escrituração; efetuado nos livros contábeis.

Lembre-se de que a escrituração é **técnica**, e não deve ser confundida com a Contabilidade, que é ciência; tampouco deve ser confundida com **lançamento**, que é o ato de escriturar, efetuado pelo método das partidas dobradas.

Portanto, rephrase-se: a **escrituração** é posta em prática pelo ato do **lançamento**, segundo o **método das partidas dobradas**, para atender à função registro, contemplada pelo conceito da Ciência Contabilidade. Assim, temos uma hierarquia descendente de amplitude de conceitos, começando pela Contabilidade (ciência), em seguida a escrituração (técnica) e o lançamento/registro (método de escrituração “partidas dobradas”).

4.6.1.2. Método das partidas dobradas

ATENÇÃO!

É de suma importância o entendimento do método das partidas dobradas, pois a Contabilidade, ou melhor, o lançamento contábil gira em torno desse método.

O termo **partida**, como já o disse Antônio Lopes de Sá, significa o “registro de um fato ou de vários fatos patrimoniais em forma contábil, caracterizando-se a conta, o histórico, os valores e a data em que se verificou o fato”. Dessa forma, temos que partida, em Contabilidade, é sinônimo de lançamento, quer no livro DIÁRIO, quer no livro RAZÃO.

O fundamento desse método consiste em movimentarem-se, sempre, **pelo menos duas contas**, ou seja, se efetuarmos um débito em uma ou mais contas, devemos efetuar um crédito, de valor equivalente, em uma ou mais contas, de maneira que a soma dos débitos efetuados em um dado período seja igual à soma dos créditos efetuados no mesmo período.

Simplificando, em decorrência da aplicação deste método, temos que:

- não há débito sem o correspondente crédito;
- a soma dos débitos será sempre igual à soma dos créditos;
- a soma dos saldos devedores será igual à soma dos saldos credores; e
- as origens dos recursos (financiamentos) serão iguais às aplicações (investimentos).

4.6.1.3. O registro no livro razão

Conforme vimos anteriormente, o LIVRO RAZÃO contempla as CONTAS individualmente e a movimentação verificada em cada uma delas. Essa movimentação é feita por meio de LANÇAMENTOS. O lançamento é o registro do fato contábil nos livros respectivos, no caso o RAZÃO.

Vejam, a seguir, alguns exemplos.

1) Contratação de um empréstimo bancário, no valor de R\$ 100.000,00.

BANCOS CONTA MOVIMENTO		EMPRÉSTIMOS BANCÁRIOS	
100.000,00			100.000,00
↓			↓
ATIVO			PASSIVO
AUMENTO			AUMENTO
COM DÉBITO			COM CRÉDITO

2) Compra de terreno, pago com a emissão de um cheque de R\$ 30.000,00.

IMÓVEIS		BANCOS C/MOVIMENTO	
30.000,00		100.000,00	30.000,00
↓		70.000,00	↓
ATIVO		↓	ATIVO
AUMENTO		saldo	DIMINUIÇÃO
COM DÉBITO			POR CRÉDITO

3) Prestação de serviços, no valor de R\$ 6.500,00, sendo R\$ 2.500,00 pagos à vista e o restante com prazo de 30 (trinta) dias.

CAIXA		CLIENTES		PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS	
2.500,00		4.000,00			6.500,00
↓		↓			↓
ATIVO		ATIVO			RECEITA
AUMENTO		AUMENTO			AUMENTO
POR DÉBITO		POR DÉBITO			POR CRÉDITO

4.6.2. Contas de resultado

Contraopondo-se às contas patrimoniais, as contas de resultado representam a **situação dinâmica** da entidade, ou seja, as contas que alteram o patrimônio líquido, como por exemplo:

CUSTOS E DESPESAS		RECEITAS	
Custo das mercadorias vendidas	20.000,00	Venda de mercadorias	50.000,00
Impostos e contribuições	3.025,00	Descontos obtidos	1.200,00
Salários	1.200,00	Juros ativos	700,00
Juros passivos	675,00		
Total	24.900,00	Total	51.900,00

RESULTADO DO EXERCÍCIO

$$[\text{Receitas} - \text{Custos/Despesas}] = 51.900,00 - 24.900,00 = \mathbf{27.000,00} \text{ (Lucro)}$$

Assim:

CONTAS PATRIMONIAIS	CONTAS DE RESULTADO
Situação estática	Situação dinâmica
Balanco patrimonial	Demonstração do resultado do exercício

4.7. Exemplo prático

Faremos, a seguir, a representação gráfica do patrimônio da empresa Alfa e Beta, após cada uma das operações a seguir.

a) Início das atividades da empresa com capital social registrado no valor de \$ 2.000,00, totalmente integralizado em dinheiro.

ATIVO		PASSIVO	
Caixa	2.000	Passivo exigível	
		Patrimônio líquido	
		Capital social	2.000
TOTAL	2.000	TOTAL	2.000

Neste momento o PL é de 2.000, com ausência de Passivo Exigível. Esta situação é conhecida como Propriedade Plena dos Ativos.

b) Pagamento à vista de \$ 100,00, referente a instalações para a empresa.

ATIVO		PASSIVO	
Caixa	1.900	Passivo exigível	
Instalações	100	Patrimônio líquido	
		Capital social	2.000
TOTAL	2.000	TOTAL	2.000

Perceba que a aquisição de instalações não afeta o PL da empresa.

c) Compra à vista de mesas, cadeiras e máquinas de calcular, no valor de \$ 200,00.

ATIVO		PASSIVO	
Caixa	1.700	Passivo exigível	
Instalações	100	Patrimônio líquido	
Móveis e utensílios	200	Capital social	2.000
TOTAL	2.000	TOTAL	2.000

d) Compra de mercadorias a prazo, no valor de \$ 2.000,00, pagando \$ 200 no ato.

ATIVO		PASSIVO	
Caixa	1.500	Passivo exigível	
Instalações	100	Fornecedores	1.800
Móveis e utensílios	200	Patrimônio líquido	
Mercadorias	2.000	Capital social	2.000
TOTAL	3.800	TOTAL	3.800

O fato de a empresa ter efetuado uma aquisição de mercadorias a prazo fez surgir a conta de mercadorias no ativo e a conta fornecedores (obrigação) no passivo. O PL, entretanto, manteve-se inalterado.

Fato interessante a ser considerado é que nas transações realizadas a prazo há, mesmo que de forma implícita, a incidência de juros e, neste caso, o valor correto a ser registrado para o custo da transação é o **valor presente** (sem os juros), conforme veremos no decorrer deste livro.

Obs.: Reparem que o **total do ativo** deve ser **sempre** igual ao **total do passivo**. Esta conclusão é obtida pela aplicação da **equação fundamental do patrimônio e do método das partidas dobradas**.

e) Abertura de conta-corrente no Banco do Estudante S/A, com depósito inicial de \$ 500,00.

ATIVO		PASSIVO	
Caixa	1.000	Passivo exigível	
Bancos conta movimento	500	Fornecedores	1.800
Móveis e utensílios	200	Patrimônio líquido	
Mercadorias	2.000	Capital social	2.000
Instalações	100		
TOTAL	3.800	TOTAL	3.800

f) Empréstimo obtido junto ao Banco do Estudante S/A, no valor de \$ 8.000,00, o qual é imediatamente creditado em C/C, para pagamento em 90 dias, sem juros ou correção monetária.

ATIVO		PASSIVO	
Caixa	1.000	Passivo exigível	
Bancos conta movimento	8.500	Empréstimos Bancários	8.000
Móveis e utensílios	200	Fornecedores	1.800
Mercadorias	2.000	Patrimônio líquido	
Instalações	100	Capital social	2.000
TOTAL	11.800	TOTAL	11.800

g) Compra de um automóvel a prazo, no valor de \$ 6.000, dando no ato um cheque de \$ 1.000,00 e assinando uma Nota Promissória pelo valor restante para pagamento em 60 dias.

ATIVO		PASSIVO	
Caixa	1.000	Passivo exigível	
Bancos conta movimento	7.500	Empréstimos Bancários	8.000
Veículos	6.000	Títulos a pagar	5.000
Móveis e utensílios	200	Fornecedores	1.800
Mercadorias	2.000	Patrimônio líquido	
Instalações	100	Capital social	2.000
TOTAL	16.800	TOTAL	16.800

Após as operações anteriores, onde não consideramos a ocorrência de contas de resultado, chegamos aos seguintes valores:

Total do ativo	16.800
Total do passivo	16.800
Patrimônio líquido	2.000
Capital próprio	2.000
Capital de terceiros	14.800
Patrimônio bruto	16.800

Obs.: Todas as contas envolvidas nas transações são patrimoniais. Por essa razão o Patrimônio Líquido não sofreu alteração.

4.8. Estrutura básica do balanço patrimonial, conforme a Lei nº 6.404/1976

Embora este capítulo tenha por objetivo fornecer conceitos básicos e introdutórios acerca das contas, entendemos oportuno, desde já, apresentar a estrutura do Balanço Patrimonial segundo a Lei nº 6.404/1976, para que o leitor possa se familiarizar desde logo com a estrutura legal desta demonstração contábil, pois todos os concursos públicos exigem esse conhecimento. Ademais, essa estrutura teve significativas alterações com o advento das Leis nºs 11.638/2007 e 11.941/2009.

Balanço Patrimonial, encerrado em 31.12.20X9, da Empresa ALPHA	
1. ATIVO	2. PASSIVO
1.1 Ativo circulante	2.1 Passivo circulante
	2.2 Passivo não circulante
	2.3 Patrimônio Líquido
	2.3.1 Capital social
	(-) Capital a integralizar
1.2 Ativo não circulante	2.3.2 Reservas de capital
1.2.1 Realizável a longo prazo	2.3.3 (+/-) Ajustes de avaliação patrimonial
1.2.2 Investimentos	2.3.4 Reservas de lucros
1.2.3 Imobilizado	2.3.5 (-) Ações em tesouraria
1.2.4 Intangível	2.3.6 (-) Prejuízos acumulados

1) ATIVO

- a) **Ativo circulante** – disponibilidades, valores a receber de curto prazo, estoques e despesas do exercício social seguinte.
- b) **Ativo não circulante:**
 - b.1) **realizável a longo prazo** – direitos realizáveis após o término do exercício social seguinte, assim como empréstimos, vendas e adiantamentos efetuados pela empresa a sócios, coligadas, controladas, que não constituam operações usuais da empresa.

- b.2) **Investimentos** – participações permanentes em outras sociedades e direitos não classificáveis no ativo circulante e que **não** se destinem à manutenção da atividade da companhia.
- b.3) **Imobilizado** – bens ou direitos relativos a bens físicos (tangíveis) utilizados na manutenção da atividade principal da companhia.
- b.4) **Intangível** – os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido.

2) PASSIVO

- a) **Passivo circulante** – são as dívidas de curto prazo, ou seja, vencíveis até o final do exercício seguinte.
- b) **Passivo não circulante** – são obrigações com vencimento após o final do exercício seguinte. Incluem também as receitas diferidas e custos diferidos correlatos.
- c) **Patrimônio líquido** – é a parte do patrimônio formada basicamente pelos investimentos realizados pelos sócios na empresa e pelos resultados obtidos pela empresa no desempenho de suas atividades ainda não distribuídos aos acionistas.

Obs.: Vale lembrar que o termo PASSIVO, acima referido como o lado direito do balanço patrimonial, englobando o circulante, não circulante e patrimônio líquido, é utilizado em muitas situações (em concursos e neste mesmo livro) como referência apenas ao PASSIVO EXIGÍVEL (circulante + não circulante). Portanto, todo cuidado é pouco, pois o passivo exigível, na maioria das vezes, é chamado simplesmente de PASSIVO. Entretanto, quando se faz menção a Lei das S/As, o PASSIVO engloba, também, o Patrimônio Líquido, conforme determina o § 2º do art. 178:

Art. 178. No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

§ 1º No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos:

I – ativo circulante; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – ativo não circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º No passivo, as contas serão classificadas nos seguintes grupos:

I — passivo circulante; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II — passivo não circulante; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

III — patrimônio líquido, dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

4.9. Plano de contas

Cada empresa possui um ramo de atividade e alguma peculiaridade que a diferencia das demais em alguns ou em muitos aspectos (ex: construção civil, instituições financeiras, governo, sociedade civil ou comercial, imobiliárias, empresas de grande ou pequeno porte etc.). Para que a Contabilidade possa ser útil a todo e qualquer tipo e porte de entidade é que existe o **plano de contas**.

O plano de contas de uma empresa é, portanto, o planejamento da escrituração contábil, ou seja, o conjunto de contas utilizadas por ela, de acordo com suas características e necessidades, agrupadas de acordo com o balanço patrimonial e demonstração do resultado do exercício (Lei nº 6.404/1976).

O plano de contas não deve ser inflexível, mas sim permitir alterações ao longo do tempo, de acordo com a evolução da empresa e da própria sociedade ou do país a que ela esteja vinculada. Essa flexibilidade é a capacidade de o plano de contas poder absorver novas contas durante o exercício social. Isto se faz necessário porque, muitas vezes, ocorrem fatos não previstos por ocasião da elaboração do plano de contas, tais como: criação de novos tributos, lançamento de novos produtos, venda de mercadorias oriundas de uma nova representação etc.

A maioria das empresas não trabalha com um plano de contas na acepção da palavra. Usa apenas um elenco de contas. A diferença entre um e outro reside no fato de que o plano de contas, além de apresentar a relação das contas (elenco), mostra a função e o funcionamento destas. O elenco de contas só exhibe a relação das contas a serem movimentadas.

A função de uma conta é registrar e controlar, de forma ordenada, os fatos administrativos pertinentes. O funcionamento é a própria movimentação da conta, ou seja, quando esta deverá ser debitada ou creditada.

Exemplo: Conta **caixa**.

Função: registrar e controlar as entradas e saídas de numerários.

Funcionamento: debitada pelas entradas e creditada pelas saídas de numerário.

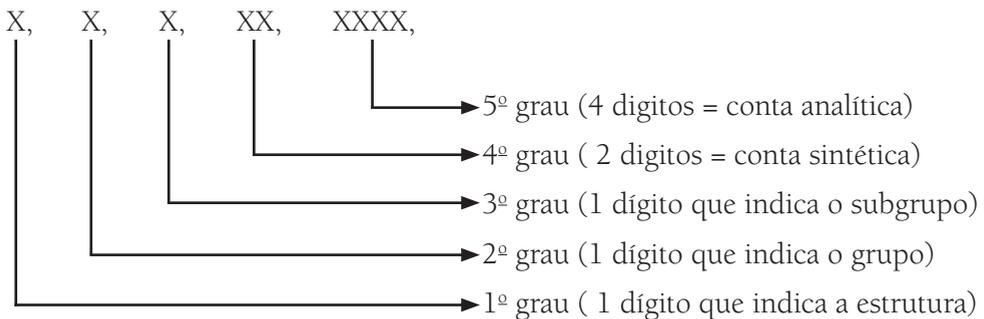
O elenco de contas vem, geralmente, precedido de numeração, sendo que:

- 1) o ativo está representado pelo nº 1;
- 2) o ativo circulante, pelo nº 11;
- 3) o disponível, pelo nº 111. São os primeiros graus das contas. Como 4º grau, vêm as contas sintéticas, representadas pelos dois dígitos seguintes 01, 02, 03..., 99, e no 5º grau encontram-se as contas analíticas, representadas pelos quatro dígitos seguintes 0001, 0002, 0003,..., 9999.

Contas analíticas são as que não podem ser desdobradas, pois são as individuais. Contas sintéticas são as que representam coletivos ou várias contas analíticas, como clientes, por exemplo. Para as demais contas, aplica-se o mesmo critério, assim:

- a) passivo e patrimônio líquido são representados pelo nº 2;
- b) contas de despesas pertencem ao grupo nº 3;
- c) contas de receitas, pelo grupo nº 4; e
- d) contas de apuração, pelo grupo nº 5.

Assim, em relação à codificação das contas, esquematicamente, podemos ter:



A utilização de contas codificadas é largamente empregada no processamento de dados, ou seja, na escrituração eletrônica.

Geralmente nos demonstrativos são apresentados apenas os 4 primeiros graus.

Dessa forma, os elementos essenciais de um plano de contas são:

- um elenco de contas;
- seu funcionamento;
- suas funções.

Não apresentaremos aquela lista exaustiva de contas, que muitos decoram, pois não é dessa forma que aprenderemos qual é a função e o funcionamento da mesma, visto que a terminologia adotada muda de empresa para empresa, de uma banca elaboradora de provas para outra e até de concurso para concurso. Nesse particular, o melhor é entendermos a função e o funcionamento de determinada conta, para podermos classificá-la, por exemplo, em receita ou despesa. Além disso, ou melhor, para praticar isso, é só ver e resolver os exercícios apresentados. O elenco resumido de contas enumerado a seguir serve para o leitor tomar conhecimento de algumas contas que aparecerão em exercícios. Porém, o estudante iniciante não terá condições de compreender imediatamente o significado e a utilização de todas as contas e grupos nele citados, mas faz-se necessária a sua exposição neste momento para que, à medida que os conceitos e operações forem sendo explicitados, o concursando possa associar a utilização da conta ao grupo a que ela pertence.

4.9.1. Elenco de contas resumido

Segue uma lista de contas que compõem um exemplo fictício de um elenco de contas de uma empresa.

ATIVO

Circulante

A – DISPONIBILIDADES

Caixa

Bancos conta movimento

Numerário em Trânsito

Aplicações financeiras de liquidez imediata – Equivalente de caixa

B – REALIZÁVEL NO CURSO DO EXERCÍCIO SOCIAL SUBSEQUENTE

Vendas a Faturar

Serviços Realizados a Prazo

Créditos de Funcionamento

Créditos de Financiamento

Duplicatas a receber (clientes) ou Duplicatas emitidas

(–) Duplicatas descontadas

(–) Provisão para devedores duvidosos

Contas a receber
Promissórias a receber ou Promissórias aceitas
Adiantamento/empréstimos a empregados
Investimentos Temporários
 Ações de outras empresas
 Aplicações financeiras de curto prazo
 Aplicações em Ouro
Impostos a recuperar
 ICMS a Recuperar
 IPI a Recuperar
 PIS a Recuperar
 Cofins a Recuperar
 IRRF a Recuperar
Adiantamento a fornecedores
Estoques de matéria-prima
Estoques de produtos em elaboração
Estoques de produtos acabados
Mercadorias para revenda
(-) Provisão para ajuste ao valor de mercado
Importações em Andamento
Imóveis para venda
C – DESPESAS DO EXERCÍCIO SEGUINTE
Seguros a vencer ou Seguros a apropriar
Juros a vencer
Aluguéis antecipados
Outras despesas pagas antecipadamente ou do exercício seguinte

ATIVO NÃO CIRCULANTE

A – REALIZÁVEL A LONGO PRAZO

Créditos de longo prazo
Duplicatas a Receber
(-) Duplicatas descontadas
Impostos a recuperar
Incentivos fiscais
Empréstimos a coligadas
Empréstimos a acionistas ou diretores

Aplicações e Investimentos de Longo Prazo

Aplicações em Ouro

Aplicações Financeiras de Longo Prazo

Despesas de exercício posterior ao seguinte

Seguros a vencer de longo prazo

Aluguéis a Vencer de Longo Prazo

B – Investimentos

Ações Permanentes de outras empresas

Participações em coligadas ou controladas

Avaliadas pelo custo de aquisição

Avaliadas pelo patrimônio líquido

Avaliadas pelo valor justo

(-) Perdas por redução ao valor realizável líquido

Ágio por rentabilidade futura (*Goodwill*)

Imóveis para renda (aluguel)

Imóveis parados (não alugados)

Obras de arte

Outros investimentos permanentes

C – Imobilizado

Importações em Andamento

Móveis e utensílios de uso

Máquinas e equipamentos de uso

Imóveis de uso

(-) Depreciação acumulada de imóveis

Veículos de uso

(-) Depreciação acumulada de veículos

Terrenos

Florestas e minas destinadas à exploração

(-) Exaustão acumulada

(-) Perdas por redução ao valor recuperável

D – Intangível

Direitos sobre patentes

Direitos sobre software

Fundo de comércio

Direitos de exploração de marca (franquia)
Direitos autorais
Pesquisa e desenvolvimento
Concessão
Ágio em investimentos por expectativa de resultado futuro
(-) Amortização acumulada
(-) Perdas por redução ao valor recuperável

PASSIVO

Circulante

Débitos de Funcionamento
Débitos de Financiamento
Duplicatas a pagar (fornecedores) ou Duplicatas aceitas
Contas a pagar
Impostos a pagar (a recolher)
Juros a pagar
Salários a pagar
Dividendos a pagar
Provisão para férias
Notas Promissórias descontadas (ou emitidas)
(-) Encargos financeiros a transcorrer
Provisão para 13º salário
Empréstimos bancários
Adiantamento de clientes
Provisão para imposto de renda
Outras obrigações

PASSIVO NÃO CIRCULANTE

Títulos a pagar (LP)
Financiamentos a pagar (LP)
(-) Encargos financeiros a transcorrer (LP)
Receitas Diferidas
Debêntures a pagar
(-) Custos Diferidos
Impostos a pagar (LP)

PATRIMÔNIO LÍQUIDO

Capital social

- (–) Capital a realizar ou a integralizar
- (–) Custo de colocação de ações

Reservas de capital

- Ágio na emissão de ações
- Produto da alienação de partes beneficiárias
- Produto da alienação de bônus de subscrição
- (–) Custo na emissão de valores patrimoniais

Ajustes de Avaliação Patrimonial

Reservas de lucros

- Reserva legal
- Reserva de lucros a realizar
- Reserva para contingência
- Reserva estatutária
- Retenção de lucros
- Reserva de incentivos fiscais
- Reserva especial de dividendo não distribuído
- (–) Ações em tesouraria
- (–) Quotas liberadas
- (–) Dividendos antecipados ou intermediários
- (–) Prejuízos acumulados

CONTAS DE RESULTADO

RECEITAS

Receita de vendas à vista

- Mercado Interno
- Exportações

Receita de vendas a prazo

- Mercado Interno
- Exportações

Receita de prestação de serviços

- Mercado Interno
- Exportações

Receita de aluguéis
Ganho na venda de imóveis
Juros ativos
Descontos financeiros obtidos
Variações cambiais ativas
Superveniências ativas
Insubsistências ativas
Doações recebidas
Subvenções recebidas
Incentivos fiscais recebidos
Prêmio na emissão de debêntures
Ajuste a valor presente
Outras receitas

DESPESAS

Salários
Honorários
Pró-labore
Férias
13^º salário
Juros passivos
Aluguéis passivos
Frete sobre vendas
Comissões a vendedores
Taxas bancárias
Descontos financeiros concedidos
Variações cambiais passivas
Superveniências Passivas
Insubsistências passivas
Materiais consumidos
Tributos
Encargos sociais
Outras despesas

CUSTOS

Custo das mercadorias vendidas
Custo dos produtos vendidos
Custo dos serviços prestados

Exercícios

1. **(UFP – 2010) Considerando o Método das Partidas Dobradas, assinale a alternativa correta.**
 - a) É um método de cálculo relacionado com as definições de fatura e duplicata, quando da emissão das notas fiscais pela venda de mercadorias, ou seja, emite-se a fatura e a duplicata será cobrada.
 - b) O método garante o equilíbrio entre as receitas e as despesas, em respeito ao princípio da continuidade da Entidade, no tempo, considerando que o mais importante é que a empresa continue funcionando.
 - c) Determina que, para qualquer fato contábil, haverá um débito e um crédito de igual valor ou um débito (ou mais débitos) de valor idêntico a um crédito (ou mais créditos).
 - d) Representa uma duplicidade de lançamentos, pois um valor contábil deve ser dividido por dois para localizar o valor correto, razão pela qual é muito pouco utilizado.
 - e) Esse método só foi aplicado pelos mercadores de Veneza no século XIV. Atualmente só faz parte da história da evolução contábil, porque o método utilizado hoje em dia é o direto, que está inserido nos padrões da contabilidade internacional (IFRS).

2. **(Pref. Mun. Florianópolis – 2010) Assinale a alternativa que preenche CORRETAMENTE a lacuna abaixo.**

Para a correta apreensão do evento contábil é que cada _____ possui objeto distinto e certo. É um termo técnico representativo e que registra, de forma qualitativa, quantitativa, dinâmica e estática os fatos patrimoniais da mesma natureza, ocorridos ou por ocorrer em uma empresa ou entidade.

 - a) () contrato
 - b) () conta
 - c) () unidade monetária
 - d) () demonstração auxiliar
 - e) () livro de escrituração

3. **(AEDECCA/FACHUCA – 2010) Sua premissa é de que a condição financeira e os resultados das operações de uma empresa ou organização são melhores representadas por diversas variáveis, chamadas contas, em que cada uma reflete um aspecto em particular do negócio como um valor monetário. Cada transação financeira é registrada na forma de entradas em pelo menos duas contas, nas quais o total de débitos deve ser igual ao total de créditos:**
 - a) Patrimônio Líquido;
 - b) Ativo Imobilizado;
 - c) Método das Partidas Dobradas;
 - d) DOAR;
 - e) DRE.

4. **(ICMS/SC-2010) Segundo a teoria materialista, as contas são classificadas em:**
- Materiais e imateriais.
 - Materiais e diferenciais
 - Patrimoniais e de resultado.
 - Contas ativas e resultado.
 - Integrais e diferenciais.

5. **(Esaf – AFRF/2003) No sistema contábil abaixo apresentado só faltou anotar as despesas incorridas no período. Todavia, considerando as regras do método das partidas dobradas, podemos calcular o valor dessas despesas.**

Componentes	Valores
Capital	R\$ 1.300,00
Receitas	R\$ 1.000,00
Dívidas	R\$ 1.800,00
Dinheiro	R\$ 1.100,00
Clientes	R\$ 1.200,00
Fornecedores	R\$ 1.350,00
Prejuízos Anteriores	R\$ 400,00
Máquinas	R\$ 1.950,00

Com base nos elementos apresentados, pode-se afirmar que o valor das despesas foi:

- R\$ 200,00;
 - R\$ 400,00;
 - R\$ 800,00;
 - R\$ 1.200,00;
 - R\$ 1.400,00.
6. **Assinale a alternativa que contém apenas contas de resultado.**
- Despesas de juros – juros a vencer – receitas de juros.
 - Custo das mercadorias vendidas – vendas de mercadorias – compras de mercadorias.
 - Encargos de depreciação – depreciação acumulada – encargos de exaustão.
 - Despesas de pessoal – despesas de salários – salários a pagar.
 - ICMS a recolher – ICMS a recuperar – despesas de ICMS.
7. **O patrimônio líquido de uma empresa, num determinado balanço patrimonial, era representado unicamente por duas contas: capital social (que registrava o capital subscrito, totalmente integralizado) – R\$ 1.000,00 e prejuízos acumulados – R\$ 150,00. Pode-se, assim, afirmar, com segurança, que a empresa, na data do balanço, possuía:**
- mais direitos do que obrigações;
 - mais obrigações do que direitos;
 - situação líquida positiva;
 - situação líquida negativa;
 - capital próprio inferior ao capital de terceiros.
8. **O pagamento, através de cheque, de uma obrigação contraída pela compra de mercadorias a prazo é um fato administrativo que afeta o patrimônio da forma seguinte:**
- aumenta o ativo e diminui o passivo;
 - diminui o patrimônio líquido e aumenta o ativo;

- c) diminui o ativo e diminui o passivo;
- d) aumenta o passivo e aumenta o ativo;
- e) diminui o ativo e diminui o patrimônio líquido.

9. O passivo real corresponde a:

- a) capital próprio;
- b) resultados de exercícios futuros;
- c) patrimônio líquido;
- d) capital alheio;
- e) capital nominal.

10. (IBRAM/Funcab – 2010) Segundo as Teorias das Contas, a conta Capital, como as demais contas do Patrimônio Líquido, e a conta Despesas de Salários, como as demais contas de resultado, são, respectivamente:

- a) conta diferencial, segundo a Teoria Materialista; conta dos proprietários, segundo a Teoria Patrimonialista.
- b) conta de resultado, segundo a Teoria Materialista; conta diferencial, segundo a Teoria Personalista.
- c) conta diferencial, segundo a Teoria Materialista; conta dos proprietários, segundo a Teoria Personalista.
- d) conta patrimonial, segundo a Teoria Materialista; conta dos proprietários, segundo a Teoria Personalista.
- e) conta dos proprietários, segundo a Teoria Materialista; conta dos proprietários, segundo a Teoria Patrimonialista.

11. Uma empresa comercial e prestadora de serviços, num determinado período, realizou as operações abaixo mencionadas, todas devidamente contabilizadas:

- 1) pagou antecipadamente, em dinheiro, uma duplicata de seu aceite no valor de R\$ 100.000,00, para gozar do desconto de 2%;
- 2) emitiu nota fiscal-fatura, relativa à prestação de serviços, no valor de R\$ 250.000,00, a 30 (trinta) dias de prazo;
- 3) adquiriu material de consumo no valor de R\$ 10.000,00, pagos em dinheiro, apropriando-o ao resultado do exercício;
- 4) recebeu aviso bancário, comunicando que uma duplicata de sua emissão, no valor de R\$ 50.000,00, descontada no Banco, foi liquidada pelo sacado;
- 5) emitiu cheque no valor de R\$ 200.000,00, sacando o dinheiro em seguida;
- 6) fez empréstimo em dinheiro a um sócio, no valor de R\$ 300.000,00;
- 7) pagou aos empregados, em dinheiro, salários do exercício anterior, no valor de R\$ 250.000,00, já apropriados como despesa operacional do exercício a que se referem.

Se o saldo de CAIXA, depois das operações acima citadas, passou a ser de R\$ 60.000,00, antes delas era de:

- a) R\$ 268.000,00;
- b) R\$ 468.000,00;
- c) R\$ 518.000,00;
- d) R\$ 658.000,00;
- e) R\$ 718.000,00.

- 12. Integram o ativo do balanço patrimonial, dentre outras, as seguintes contas:**
- a) clientes, despesas a vencer, imóveis e mercadorias;
 - b) caixa, fornecedores, mercadorias e contas a receber;
 - c) veículos, despesas de juros, bancos c/movimento e imóveis;
 - d) caixa, bancos c/movimento, veículos e capital social;
 - e) contas a receber, máquinas e equipamentos, caixa e receitas a vencer.
- 13. (Suape/Upenet – 2010) Método das Partidas Dobradas significa que:**
- a) não existem débito(s) sem crédito(s) correspondentes;
 - b) existirá um débito e um crédito de valores diferentes;
 - d) a soma dos lançamentos contábeis a débito deve ser sempre igual à soma dos valores a crédito;
 - d) existem para cada débito dois lançamentos de crédito;
 - e) existem para cada conta de crédito dois lançamentos a débito.
- 14. Em relação às contas classificadas no ativo, num balanço patrimonial, é correto afirmar que:**
- a) todas elas devem ter saldo devedor;
 - b) representam os bens, direitos e obrigações da empresa;
 - c) têm normalmente saldo devedor; algumas, porém, podem apresentar-se com saldo credor;
 - d) registram as fontes de recursos utilizados pela empresa para a realização de suas atividades;
 - e) devem ser dispostas em ordem crescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados.
- 15. (Petrobras/Cesgranrio – 2010) Teoricamente é lícito afirmar que, no método das partidas dobradas, os**
- a) créditos representam as aplicações de recursos.
 - b) créditos representam as fontes de recursos em todas as contas.
 - c) débitos representam as origens de recursos.
 - d) débitos representam as aplicações de recursos só nas contas do ativo.
 - e) débitos representam as entradas de recursos nas contas de origem credora.
- 16. São contas de natureza retificadora do passivo total:**
- a) capital a integralizar / provisão para participação de partes beneficiárias/ações em tesouraria;
 - b) ações em tesouraria / provisão de 13º salário/ provisão para créditos de liquidação duvidosa;
 - c) provisão para férias / ações em tesouraria / capital a integralizar;
 - d) prejuízos acumulados / ações em tesouraria / capital a integralizar;
 - e) provisão para participações e gratificações de administradores / capital a integralizar / ações em tesouraria.
- 17. Os elementos que devem compor um plano de contas são:**
- a) elenco de contas, função e funcionamento destas contas;
 - b) elenco de contas, ordenado em contas patrimoniais, contas de resultado e contas de compensação;
 - c) elenco das contas e a que grupo elas pertencem, indicando os códigos;
 - d) a sua natureza, a sua finalidade e a sua versatilidade;
 - e) a estrutura, conforme são inseridas no balanço patrimonial.

- 18. (TRF/2000) Os títulos que estão relacionados abaixo, em ordem alfabética, constam do Plano de Contas da empresa S/A Mera & Simples.**
- Ações de coligadas**
 - Ações em tesouraria**
 - Capital a integralizar**
 - Capital social**
 - Depósito bancário**
 - Despesas antecipadas**
 - Duplicatas descontadas**
 - Duplicatas a pagar**
 - Duplicatas a receber**
 - Empréstimos bancários**
 - Estoque de mercadorias**
 - Receitas antecipadas**
 - Venda de mercadorias**
- Observando-se a relação acima, podemos dizer que ela contém:**
- a) 01 conta de passivo, 05 contas de ativo e 07 contas de patrimônio líquido;
 - b) 02 contas integrais credoras, 05 contas integrais devedoras e 06 contas diferenciais;
 - c) 03 contas de resultado e 10 contas patrimoniais;
 - d) 06 contas de saldos credores e 07 contas de saldos devedores;
 - e) 03 contas de agente consignatário, 04 contas de agente correspondente e 06 contas do proprietário.
- 19. Considere uma empresa que obteve as seguintes origens de recursos: \$800,00, do capital dos sócios; \$200,00, de financiamentos bancários; e \$350,00, através de suas próprias operações. Suas aplicações foram as seguintes: \$550,00, em imóveis; \$280,00, em mercadorias; \$300,00, em investimentos financeiros; e o restante em despesas de salários e aluguel. Desta forma, a empresa ainda tem um patrimônio bruto e um patrimônio líquido, respectivamente, de:**
- a) \$1.130,00 e \$930,00;
 - b) \$1.130,00 e \$200,00;
 - c) \$930,00 e \$1.130,00;
 - d) \$1.350,00 e \$1.130,00;
 - e) \$1.130,00 e \$800,00.
- 20. A empresa XPTO S/A possui, em determinado momento, o seguinte patrimônio (em R\$): dinheiro – 250,00; mercadorias – 800,00; imóveis de uso – 500,00; dívidas para com terceiros – 400,00; imóveis de aluguel – 200,00; direitos – 100,00. Seu patrimônio líquido é de (em R\$):**
- a) 1.450,00;
 - b) 1.400,00;
 - c) 1.850,00;
 - d) 2.000,00;
 - e) n.d.a.
- 21. Segundo a Teoria Personalista, as contas são classificadas em:**
- a) contas integrais e contas diferenciais;
 - b) contas dos proprietários, contas de agentes, sendo estas últimas subdivididas em contas dos agentes consignatários e contas dos agentes correspondentes;
 - c) contas dos proprietários e contas dos agentes secundários;
 - d) contas patrimoniais e contas de resultado;
 - e) contas patrimoniais, contas de agentes consignatários e contas de agentes correspondentes.

- 22. No grupo ATIVO:**
- a) as contas normais possuem saldo devedor;
 - b) não há contas retificadoras;
 - c) todas as contas aumentam de saldo com DÉBITO;
 - d) estão as contas de bens, direitos e obrigações;
 - e) estão as contas diferenciais.
- 23. (Esaf – TRF/2002-2) Os itens abaixo contêm agrupamentos de três contas cada um. Assinale aquele que só contém contas com o mesmo tipo de saldo.**
- a) Reservas Estatutárias, Provisão para Ajuste de Estoque e Despesas Provisionadas.
 - b) Duplicatas a Pagar, Duplicatas Protestadas e Duplicatas Descontadas.
 - c) ICMS Sobre Vendas, ICMS a Recuperar e ICMS a Recolher.
 - d) Provisão para Férias, Provisão para Imposto de Renda e Créditos de Liquidação Duvidosa.
 - e) Ações de Coligadas, Ações de Controladas e Ações em Tesouraria.
- 24. Que tipos de contas são classificadas no ativo circulante?**
- a) O capital próprio, as exigibilidades e as despesas diferidas.
 - b) As disponibilidades, as realizações do exercício seguinte e as despesas do exercício seguinte.
 - c) As disponibilidades e as realizações do exercício seguinte.
 - d) As disponibilidades apenas.
 - e) Somente as contas de liquidez imediata.
- 25. Os direitos realizáveis, após o término do exercício seguinte, são classificados no:**
- a) ativo circulante;
 - b) não circulante – realizável a longo prazo;
 - c) não circulante – imobilizado;
 - d) passivo não circulante;
 - e) ativo não circulante – investimento.
- 26. Impostos a serem pagos no exercício seguinte aparecem no:**
- a) passivo circulante;
 - b) passivo não circulante;
 - c) receitas diferidas;
 - d) ativo circulante;
 - e) patrimônio líquido, como redutoras deste grupo.
- 27. Onde se classificam os empréstimos de curto prazo, tomados junto aos sócios e diretores da empresa?**
- a) Passivo circulante.
 - b) Patrimônio líquido.
 - c) Passivo não circulante.
 - d) Ativo não circulante – realizável a longo prazo.
 - e) Receitas diferidas.
- 28. O capital próprio compreende o:**
- a) passivo total;
 - b) passivo real;
 - c) patrimônio líquido;
 - d) ativo total;
 - e) ativo real.

29. Assinale a afirmativa incorreta.

- a) Contas representam elementos patrimoniais e seus valores em um determinado momento inicial, suas variações sofridas no período e sua posição final.
- b) O registro de débitos e créditos da mesma natureza, identificados por um título que qualifica um componente do patrimônio denomina-se conta.
- c) O livro onde são encontradas as contas individualizadas, assim como os lançamentos nelas efetuados e o seu saldo, é o livro DIÁRIO.
- d) A representação gráfica da conta, simplificada para uso didático, ou para facilitar levantamentos sumários, é denominada razonete ou conta em “T” e representa os registros no Razão.
- e) Um plano de contas deve possuir, pelo menos, um elenco de contas, a função destas contas e o funcionamentos das mesmas.

30. A conta COMISSÕES:

- a) é sempre conta de ativo;
- b) é sempre conta de passivo;
- c) é sempre conta de despesa;
- d) pode ser uma receita, se for valor recebido, ou despesa, se for valor pago;
- e) só pode ser conta de receita.

31. De acordo com o método das partidas dobradas:

- a) não há débito sem crédito;
- b) a soma dos créditos é igual à soma dos débitos;
- c) o somatório dos saldos devedores e credores é igual a qualquer momento;
- d) da sua aplicação, resulta que, no balanço patrimonial, o ativo seja igual ao passivo;
- e) todas as afirmativas estão corretas.

32. Assinale a opção correta.

- a) O balanço patrimonial representa a situação analítica, demonstrando a igualdade dentre os valores ativos, passivos e o do patrimônio líquido.
- b) O passivo, segundo a Lei nº 6.404/1976, é composto pelo circulante, exígel a longo prazo e capital social.
- c) As contas de resultado serão evidenciadas no balanço patrimonial sob a forma de reservas de lucros ou prejuízos acumulados, sendo por isso consideradas analíticas.
- d) Receitas diferidas diminuídas dos custos diferidos correlatos compõem o passivo não circulante, mas não representam, em hipótese alguma, obrigação para com terceiros.
- e) As empresas com passivo a descoberto, passivo maior que o ativo, não possuem patrimônio.

33. Em conformidade com a Lei nº 6.404/1976 (Lei das Sociedades por Ações), classificam-se no mesmo subgrupo as contas:

- a) encargos de depreciação de veículos e depreciação acumulada de veículos;
- b) provisão para perdas prováveis na realização de investimentos e provisão para créditos de liquidação duvidosa;
- c) juros a vencer e juros a acionistas na fase de implantação;
- d) provisão para perdas prováveis da realização de investimentos e depreciação acumulada de veículos;
- e) duplicatas descontadas e duplicatas a pagar.
- f) ativo circulante e passivo circulante.

- 34. A Cia. PENDENTE decidiu que o prédio de sua propriedade, localizado na Rua MARCONDES, 280, será alugado, pois não serve mais como sede da sua filial de roupas para crianças. Após a locação realizada, tal imóvel será classificado no grupo de contas do:**
- a) ativo não circulante – investimento;
 - b) ativo não circulante – imobilizado;
 - c) ativo não circulante – intangível;
 - d) ativo não circulante – realizável a longo prazo;
 - e) ativo circulante.
- 35. Balanço patrimonial é a representação:**
- a) das variações positivas e negativas do patrimônio, evidenciando a variação sofrida por sua situação líquida;
 - b) da receita e despesa previstas para determinado período;
 - c) do movimento de numerário em determinado período;
 - d) sintética dos elementos que formam o patrimônio, evidenciando a equação existente entre os capitais obtidos e os aplicados no complexo patrimonial;
 - e) das variações positivas e negativas do patrimônio, evidenciando o resultado econômico do exercício.
- 36. (Esaf/TFC/1996) Pedro e Paulo constituíram uma empresa para explorar o comércio de gêneros alimentícios. Subscreveram capital de 100.000,00, integralizado em 20%. Para a integralização, os sócios fizeram empréstimo bancário, individualmente. A empresa adquiriu bens de uso, no valor de 30.000,00, utilizando para pagamento os recursos oriundos da integralização do capital e títulos de crédito, emitidos em favor dos vendedores. Adquiriu, ainda, a prazo, mercadorias para revenda, no valor de 20.000,00. Assim sendo, o capital próprio da nova sociedade é de:**
- a) zero;
 - b) 20.000,00;
 - c) 30.000,00;
 - d) 50.000,00;
 - e) 100.000,00.
- 37. (Esaf/TTN-1992/SP) Quanto ao seu mecanismo de débito e crédito, é certo afirmar que as contas:**
- a) do passivo são debitadas quando obrigações assumidas são liquidadas;
 - b) do patrimônio líquido são debitadas quando se lhes incorpora a correção monetária do exercício;
 - c) de despesa são debitadas em contrapartida com conta específica, para apuração do resultado do exercício;
 - d) do ativo são debitadas quando há saída de bens ou direitos no patrimônio;
 - e) de receita são debitadas, porque concorrem para o aumento do patrimônio líquido.
- 38. Numa escrituração contábil, o saldo da conta caixa, em determinado momento, era de R\$ 50.000,00 (devedor). Posteriormente, o contabilista equivocou-se ao fazer um lançamento, debitando a conta que deveria ser creditada e creditando a que deveria ser debitada, provocando com isso um “estouro de caixa”. Tal lançamento pode referir-se a:**
- a) compra à vista de mercadorias, no valor de R\$ 60.000,00;
 - b) pagamento de duplicata, no valor de R\$ 60.000,00;

- c) recebimento de crédito, no valor de R\$ 50.000,00;
- d) emissão de cheque, no valor de R\$ 60.000,00 para reforço do numerário em caixa;
- e) depósito bancário, no valor de R\$ 60.000,00.

39. (Esaf/Prefeitura de Natal-RN-2001) O contador da firma Alfa Limitada ME criou os seguintes títulos, para complementar seu plano de contas:

Despesas de aluguel

Aluguéis a receber

Aluguéis a pagar

Aluguéis ativos

Aluguéis passivos

Aluguéis ativos a vencer (valores recebidos antecipadamente, sem hipótese de reembolso)

Aluguéis passivos a vencer

Prêmios de seguros

Seguros a vencer

Seguros a pagar

Impostos e taxas

Impostos a recolher

Impostos a recuperar

Salários

Ao codificar as contas anteriores no plano de contas, o contador classificou, corretamente:

- a) sete contas de resultado;
 - b) seis contas patrimoniais;
 - c) seis contas de despesas;
 - d) quatro contas de passivo circulante;
 - e) quatro contas de ativo circulante.
- 40. (Esaf/Prefeitura de Natal-RN-2001) A firma Amoreiras S/A tem um plano de contas corretamente implantado, com uma classificação adequada à elaboração das demonstrações financeiras. Quando a investidora comprou, com a intenção de logo revender, um lote de 0,5% das ações do Banco do Brasil e outro lote de 11% das ações dos Supermercados do Sol S/A, o contador precisou criar os títulos “Valores mobiliários – Ações Banco do Brasil” e “Ações de coligadas – Supermercados do Sol”. Assinale a classificação correta para as citadas contas “Valores mobiliários – Ações Banco do Brasil” e “Ações de coligadas – Supermercados do Sol”, respectivamente, considerando que exerce influência administrativa nos Supermercados do Sol S/A.**
- a) Ativo circulante e ativo não circulante realizável a longo prazo.
 - b) Ativo não circulante – investimentos e ativo não circulante – investimentos.
 - c) Ativo realizável a longo prazo e ativo não circulante – investimentos.
 - d) Ativo não circulante – investimentos e ativo circulante.
 - e) Ativo circulante e ativo não circulante – investimentos.
- 41. (BNDES/Analista/2001) Segundo a Teoria Materialista, as contas são classificadas em:**
- a) agentes consignatários e agentes correspondentes;
 - b) agentes consignatários e proprietários;
 - c) agentes consignatários e patrimoniais;
 - d) integrais e diferenciais;
 - e) patrimoniais e de resultado.

- 42. (Esaf/AFC/2002) Abaixo está uma relação de contas constantes do Plano de Contas, elaborado para a empresa Sol de Março – ME.**
- Caixa**
Clientes
Mercadorias
Juros passivos
Fornecedores
Capital social
Títulos a pagar
Aluguéis ativos
Seguros a vencer
Prêmios de seguros
Móveis e utensílios
Ações de coligadas
Reservas de lucros
Impostos a recolher
Material de consumo
Ajuste de Avaliação Patrimonial
Receitas de comissões a vencer
- Observando-se as contas acima, sob o prisma das escolas doutrinárias da Contabilidade, que formularam as conhecidas Teorias das Contas, podem ser identificadas na relação:**
- 3 contas de agentes consignatários;
 - 4 contas de agentes correspondentes;
 - 5 contas de resultado;
 - 6 contas diferenciais;
 - 11 contas patrimoniais.
- 43. (Esaf/ATE/MS/2001) Folheando o Plano de Contas utilizado na Empresa Berilo S/A, destacamos os seguintes títulos, pendentes de classificação:**
- Título das contas**
- 01) Ações de coligadas**
 - 02) Ações em tesouraria**
 - 03) Bancos c/movimento**
 - 04) Capital a integralizar**
 - 05) Capital social**
 - 06) Clientes**
 - 07) Despesas antecipadas**
 - 08) Duplicatas a pagar**
 - 09) Duplicatas descontadas**
 - 10) Empréstimos bancários**
 - 11) Mercadorias em estoque**
 - 12) Receitas diferidas**
 - 13) Venda de mercadorias**
- Analisando os títulos acima, indique, entre as opções abaixo, aquela que contém a informação classificatória verdadeira.**
- Todas as contas acima são patrimoniais e devem figurar no balanço patrimonial.
 - Sete das contas acima apresentam saldos devedores e seis apresentam saldos credores.
 - Das contas acima, três são integrais credoras, três são de resultado e duas são retificadoras.
 - A relação acima contém três contas de resultado, cinco contas de saldos devedores e cinco contas de saldos credores.
 - A relação acima contém três contas retificadoras, duas contas de passivo e uma conta de resultado.

44. (Esaf/ATE/MS/2001) As contas e saldos listados a seguir foram extraídos, entre outras contas, do livro Razão da Cia. Comercindústria, no último dia do exercício social:

Contas (em ordem alfabética)	Saldos (R\$)
Ações de coligadas	100,00
Aluguéis a pagar	150,00
Aluguéis a receber	200,00
Caixa	250,00
Capital a integralizar	300,00
Capital social	950,00
Clientes	900,00
Duplicatas aceitas	850,00
Duplicatas emitidas	800,00
Fornecedores	750,00
Juros ativos	700,00
Juros passivos	650,00
Máquinas e equipamentos	600,00
Materiais	550,00
Mercadorias	500,00
Notas promissórias aceitas	450,00
Notas promissórias emitidas	400,00
Receitas a receber	350,00
Receitas a vencer	300,00

Considerando, exclusivamente, as contas acima listadas, podemos verificar que os saldos devedores e os créditos da empresa estão nelas evidenciados, respectivamente, pelos valores de:

- a) R\$ 5.650,00 e R\$ 4.100,00;
 b) R\$ 2.700,00 e R\$ 3.800,00;
 c) R\$ 2.900,00 e R\$ 4.200,00;
 d) R\$ 5.300,00 e R\$ 4.450,00;
 e) R\$ 5.650,00 e R\$ 3.000,00.
45. (Esaf – TRF/2002-2) A firma J.J.Montes Ltda. apurou os seguintes valores em 31.12.01:

1 – dinheiro existente	200,00
2 – máquinas	400,00
3 – dívidas diversas	900,00
4 – contas a receber	540,00
5 – rendas obtidas	680,00
6 – empréstimos bancários	500,00
7 – mobília	600,00
8 – contas a pagar	700,00
9 – consumo efetuado	240,00
10 – automóveis	800,00
11 – capital registrado	450,00
12 – adiantamentos a diretores	450,00

Os componentes acima, examinados pelo prisma doutrinário, lecionado segundo a Teoria das Contas, demonstra a seguinte atribuição de valores:

- a) R\$ 2.990,00 às contas de agentes devedores;
 b) R\$ 2.540,00 às contas de agentes consignatários;
 c) R\$ 2.100,00 às contas integrais devedoras;
 d) R\$ 890,00 às contas de resultado;
 e) R\$ 440,00 às contas diferenciais.

- 46. (ATE-MS/2006) Determine o valor do Patrimônio Líquido de uma empresa que apresente os seguintes saldos dos grupos patrimoniais:**
- | | |
|--|--------------------|
| Ativo Circulante | \$ 1.000,00 |
| Ativo Não Circulante – Realizável a Longo Prazo | \$ 500,00 |
| Receitas Diferidas | \$ 1.200,00 |
| Passivo Circulante | \$ 800,00 |
| Ativo Não Circulante – Imobilizado | \$ 600,00 |
- a) \$ 300,00 negativos;
 b) \$ 100,00 negativos;
 c) zero;
 d) \$ 100,00 positivos;
 e) \$ 300,00 positivos.
- 47. (Contador – BNDES – Cesgranrio – 2004) Em 01/09/2003 a Cia. MSG pagou o seguro de incêndio da sua fábrica, com vigência de 01 ano, no valor de R\$ 10.000,00. A Contabilidade da Cia. MSG registrou o seguro, pago antecipadamente, no Ativo. Esse registro da Contabilidade decorre da aplicação do(a):**
- a) Princípio do Confronto das despesas com as receitas no período contábil;
 b) Princípio da Realização da receita;
 c) Convenção de Materialidade;
 d) Convenção da Consistência;
 e) Convenção do Conservadorismo.
- 48. (Contador – MPE/RO – Cesgranrio – 2005) Uma empresa aérea recebeu R\$ 800,00 em dezembro de 2004, correspondente ao valor de um vôo que será realizado em março de 2005. Seguindo os princípios fundamentais de Contabilidade, a empresa deverá:**
- a) registrar o valor recebido a débito na conta Caixa e a crédito na conta de Adiantamento de Clientes, reconhecendo este valor na conta de Receita apenas em março de 2005, quando o serviço for prestado;
 b) registrar o valor recebido a débito na conta Caixa e a crédito na conta de Adiantamento de Clientes, reconhecendo este valor na conta de Receita durante o período de dezembro de 2004 a março de 2005;
 c) registrar o valor recebido a débito na conta Caixa e a crédito na conta de Receitas de Exercícios Futuros, pois este valor pertence ao próximo exercício e não ao do recebimento;
 d) reconhecer imediatamente o recebimento na conta de Receita de Vendas;
 e) reconhecer metade da receita em dezembro de 2004 e a outra metade em março de 2005.
- 49. (Auditor – MPE/RO – Cesgranrio – 2005) As contas Construções em Andamento, Adiantamento de Clientes e Adiantamentos a Fornecedores devem ser classificadas, respectivamente, no:**
- a) Ativo Circulante, Passivo Circulante e Ativo Circulante;
 b) Ativo Circulante, Ativo Circulante e Passivo Circulante;
 c) Ativo Não Circulante, Ativo Circulante e Passivo Circulante;
 d) Ativo Não Circulante, Passivo Circulante e Ativo Circulante;
 e) Ativo Não Circulante, Receitas Diferidas e Passivo Circulante.

- 50. (Analista Previdenciário – INSS – Cesgranrio – 2005) O método das partidas dobradas, atualmente, é utilizado por:**
- entidades que têm exclusivamente finalidade lucrativa, cujo interesse seja debitar e creditar os valores resultantes das operações de compra e venda de mercadorias;
 - entidades econômicas que queiram agrupar as operações realizadas, num determinado período, visando a determinar o resultado operacional obtido no exercício;
 - entidades sem fins lucrativos, visando a explicar o mecanismo de funcionamento da contabilidade universal e suas aplicações;
 - qualquer entidade de personalidade jurídica de direito público ou privado que tenha, apenas, finalidade lucrativa e necessidade de registrar as atividades econômicas;
 - qualquer tipo de pessoa física ou jurídica, com finalidades lucrativas ou não, que tenha necessidade de exercer atividades econômicas para alcançar suas finalidades.
- 51. (Contador – Fening/RJ – Cesgranrio – 2005) Na contabilidade, conta é a denominação dada a elementos patrimoniais de características semelhantes. Então, o conjunto formado por cadeiras, mesas, máquinas de escrever, máquinas de somar e outros itens semelhantes deve ser registrado na conta:**
- Máquinas e Equipamentos;
 - Materiais de Escritório;
 - Equipamentos da Administração;
 - Móveis e Utensílios;
 - Títulos Mobiliários.
- 52. (Contador – Estado/TO – Cesgranrio – 2005) Analise a seguinte afirmação: “A importância levada a débito de uma ou mais contas deverá ser, simultaneamente, levada a crédito de outra conta ou outras contas com rigorosa equivalência de valores”.**
Tal afirmativa corresponde ao conceito contábil de:
- elementos das contas;
 - lançamento contábil;
 - método das partidas dobradas;
 - partidas de diário;
 - plano de contas.
- 53. (Técnico em Contabilidade – Estado/TO – Cesgranrio – 2005) A representação gráfica das contas apresenta dois lados distintos: esquerdo e direito, podendo haver registro dos aumentos num lado da conta e das reduções, no outro. A localização da conta no lado direito ou esquerdo é determinada pela(o):**
- nomenclatura da conta;
 - natureza da conta;
 - origem da conta;
 - utilização da conta;
 - tipo da conta.
- 54. (Técnico em Contabilidade – Estado/TO – Cesgranrio – 2005) O mecanismo de débito e crédito é consagrado universalmente pelo método das partidas dobradas. Dentre as opções abaixo, a que caracteriza o resultado de um registro a débito é o(a):**
- aumento do Ativo e das Receitas;
 - aumento do Ativo e das Receitas Diferidas;
 - aumento do Ativo e dos Custos;
 - redução do Ativo e aumento das Despesas;
 - redução do Ativo e das Despesas.

55. **(Técnico em Contabilidade – MPE/RO – Cesgranrio – 2005) Analise as dez contas a seguir.**
- **Despesas Antecipadas;**
 - **Capital;**
 - **Ações em Tesouraria;**
 - **Descontos Comerciais;**
 - **Receitas Financeiras;**
 - **Devolução de Vendas;**
 - **Prejuízos Acumulados;**
 - **Depreciação Acumulada;**
 - **Fornecedores;**
 - **Adiantamento de Clientes.**
- Podemos afirmar que temos:**
- a) cinco contas patrimoniais e cinco contas de resultado, sendo seis contas devedoras e quatro contas credoras;
 - b) seis contas patrimoniais e quatro contas de resultado, sendo quatro contas devedoras e seis contas credoras;
 - c) seis contas patrimoniais e quatro contas de resultado, sendo cinco contas devedoras e cinco contas credoras;
 - d) sete contas patrimoniais e três contas de resultado, sendo seis contas devedoras e quatro contas credoras;
 - e) sete contas patrimoniais e três contas de resultado, sendo cinco contas devedoras e cinco contas credoras.
56. **(Contador Júnior – Transpetro – Cesgranrio – 2006) O contador da Cia. Petrolina realizou um crédito em uma conta do ativo circulante e um débito correspondente em uma conta do passivo circulante, sem que tal lançamento tenha afetado o patrimônio líquido.**
- Dentre as opções abaixo, assinale a única que pode representar exatamente o registro contábil feito pelo contador da Cia. Petrolina.**
- a) Pagamento de salários e encargos provisionados no mês anterior.
 - b) Pagamento antecipado de uma dívida de longo prazo.
 - c) Provisão de férias de funcionários correspondente ao mês em curso.
 - d) Aquisição de mercadorias para revenda, à vista.
 - e) Recebimento antecipado de um direito de longo prazo.
57. **(Técnico em Contabilidade – DNPM – Cesgranrio – 2006) Qual o objetivo de agrupar as contas de mesmas características e de mesma natureza?**
- a) Somar os valores das contas para determinar o saldo consolidado.
 - b) Permitir o uso do método de equivalência patrimonial.
 - c) Facilitar a redação das notas explicativas.
 - d) Facilitar a leitura do Balanço.
 - e) Facilitar a emissão do parecer do auditor.
58. **(Técnico em Contabilidade – DNPM – Cesgranrio – 2006) O saldo da conta é determinado pelo(a):**
- a) valor do primeiro lançamento;
 - b) soma dos valores debitados;
 - c) soma dos valores creditados;
 - d) equação: débito + crédito = saldo;
 - e) diferença entre os valores debitados e creditados.

- 59. (Contador – TCE/RO – Cesgranrio – 2007) No Balanço Patrimonial de uma empresa comercial, a classificação de Contas a Receber, no curto prazo, implica que tais contas devem ser recebidas no prazo máximo de até:**
- a) 90 dias, contados da data da operação;
 - b) 90 dias, contados da data do Balanço;
 - c) 365 dias, contados da data da operação;
 - d) 365 dias, contados da data do Balanço;
 - e) 400 dias, contados da data da operação.
- 60. (Contador – TCE/RO – Cesgranrio – 2007) A negociação com instituições financeiras das duplicatas a receber, emitidas pela venda de mercadorias com prazo de 180 dias, tendo como intenção a realização financeira antecipada de tais títulos, deve ser classificada, no Balanço Patrimonial, como:**
- a) Duplicatas Descontadas: Passivo Circulante;
 - b) Duplicatas Descontadas: Redutora do Ativo Circulante;
 - c) Empréstimos Bancários: Passivo Circulante;
 - d) Provisão para Devedores Duvidosos: Passivo Circulante;
 - e) Provisão para Devedores Duvidosos: Redutora do Ativo Circulante.
- 61. (Esaf – Analista de Finanças e Controle – CGU – 2006) Assinale abaixo a afirmativa correta. Em relação ao mecanismo de débito e crédito pode-se dizer que a Contabilidade determina que sejam:**
- a) debitadas as entradas de ativo, as saídas de passivo e os pagamentos de despesas e creditadas as entradas de passivo, as saídas de ativo e os recebimentos de receitas;
 - b) debitadas todas as entradas e creditadas todas as saídas de valores contábeis;
 - c) debitadas todas as aplicações de recursos e creditadas todas as origens de recursos;
 - d) debitados os pagamentos e perdas e creditados os recebimentos e ganhos;
 - e) debitadas as entradas de ativo, as saídas de passivo e as ocorrências de despesas e creditadas as entradas de passivo, as saídas de ativo e as variações da situação líquida.
- 62. (Esaf – Auditor Fiscal da Receita Estadual – Estado/CE – 2006) No Plano de Contas da Empresa Valpeças e Acessórios S/A constam diversos títulos contábeis, dos quais extraímos os seguintes, em ordem alfabética:**
- 01 – CAIXA
 - 02 – CAPITAL SOCIAL
 - 03 – CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS
 - 04 – DESPESAS DE ALUGUEL
 - 05 – DUPLICATAS A PAGAR
 - 06 – DUPLICATAS A RECEBER
 - 07 – IMPOSTOS A RECOLHER
 - 08 – RESERVAS DE LUCROS
 - 09 – MERCADORIAS
 - 10 – MÓVEIS E UTENSÍLIOS
 - 11 – RECEITAS DE JUROS
 - 12 – RECEITAS DE VENDAS
 - 13 – RESERVA LEGAL
 - 14 – SALÁRIOS E ORDENADOS
 - 15 – VEÍCULOS

Analisando-se as contas acima de conformidade com a classificação técnica indicada nas Teorias Personalista e Patrimonialista das Contas, respectivamente, pode-se dizer que a relação contém:

- a) 06 Contas de Resultado e 09 Contas Patrimoniais;
 - b) 07 Contas Integrais e 08 Contas Diferenciais;
 - c) 07 Contas de Consignatários e 08 Contas do Proprietário;
 - d) 08 Contas do Proprietário e 05 Contas de Resultado;
 - e) 10 Contas Patrimoniais e 08 Contas do Proprietário.
- 63. (Auditor de Tributos – Prefeitura de Jaboatão/PE – FCC – 2006) Os encargos cobrados pela instituição financeira, quando do registro inicial de uma operação de desconto de duplicatas, devem ser contabilizados a:**
- a) crédito de conta do passivo;
 - b) débito de conta do ativo;
 - c) crédito da conta clientes;
 - d) débito de conta de despesa;
 - e) crédito de conta do resultado.
- 64. (Analista Judiciário – TRT/RS – FCC – 2006) Analise o rol das seguintes contas utilizadas pela escrituração contábil numa sociedade comercial:**
- Duplicatas Descontadas;
 - Provisão para Férias;
 - Adiantamento a Fornecedores;
 - Adiantamento de Clientes;
 - Depreciação Acumulada;
 - Ações em Tesouraria;
 - Seguros a Vencer;
 - Provisão para Imposto de Renda de Longo Prazo;
 - Receitas Diferidas;
 - Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa.
- Dessas contas, segundo as Normas Brasileiras de Contabilidade, fazem parte do Ativo da Companhia, APENAS:**
- a) 8 (oito);
 - b) 7 (sete);
 - c) 6 (seis);
 - d) 5 (cinco);
 - e) 4 (quatro).
- 65. (Analista Judiciário – TRT/MS – FCC – 2006) São contas de saldos credores:**
- a) Provisões Para Créditos de Liquidação Duvidosa, Mercadorias em Trânsito e Benfeitorias em Propriedades Arrendadas;
 - b) Créditos de Acionistas — Transações Não Operacionais, Adiantamento de Terceiros e Fornecedores;
 - c) Capital a Subscrever, Cheques em Cobrança e Importações em Andamento;
 - d) Adiantamento de Contratos de Câmbio, Impostos a Recolher e Adiantamentos de Clientes;
 - e) Adiantamentos a Terceiros, Créditos de Funcionários e Mercadorias entregues em Consignação.
- 66. (Auditor – TCE/CE – FCC – 2006) Na escrituração contábil, as contas classificadas no Passivo Exigível:**
- a) representam créditos de funcionamento;
 - b) aumentam por crédito;

- c) representam créditos contra terceiros;
 - d) diminuem por crédito;
 - e) aumentam por débito.
- 67. (Técnico Judiciário – TRE/PB – FCC – 2007) São registrados em contas patrimoniais:**
- a) os Salários a Pagar, os Impostos a Recolher e a Despesa Antecipada;
 - b) a Depreciação Acumulada, o Aluguel a transcorrer e as Receitas Eventuais;
 - c) os Juros recebidos no período, as Receitas a Receber e as Depreciações do exercício;
 - d) a Receita Antecipada, os Fornecedores e os Encargos Financeiros;
 - e) o Aluguel do período, os Adiantamentos a Fornecedores e o 13º Salário pago no exercício.
- 68. (Técnico de Contabilidade – Eletrobrás – NCE/RJ – 2007) Entre as providências iniciais de um Técnico de Contabilidade para registrar as operações de uma empresa, a principal é:**
- a) a planificação geral do setor Contábil;
 - b) a elaboração de um Plano e Manual de Contas adequado à empresa;
 - c) a escolha dos Princípios Contábeis a serem adotados;
 - d) a escolha das Convenções Contábeis a serem adotadas;
 - e) a escolha dos Princípios Contábeis e Convenção a serem adotados.
- 69. (Auditor Fiscal de Tributos Municipais – Prefeitura de Sorocaba – Vunesp – 2006) Segundo a Teoria Personalista, as contas são classificadas em:**
- a) contas integrais e contas diferenciais;
 - b) contas do proprietário e contas de agentes consignatários;
 - c) contas do proprietário e contas de agentes;
 - d) contas patrimoniais e contas de resultado;
 - e) contas patrimoniais, contas de agentes consignatários e contas de agentes correspondentes.
- 70. (Auditor Fiscal de Tributos Municipais – Prefeitura de Sorocaba – Vunesp – 2006) A conta a ser utilizada para o registro contábil da operação em que uma entidade adquira as suas próprias ações, é:**
- a) ações custodiadas;
 - b) acionistas – conta capital;
 - c) reservas de capital;
 - d) capital a realizar;
 - e) ações em tesouraria.
- 71. (CEB Distribuição S/A – 2010) É a técnica que o contabilista utiliza para a execução do seu trabalho, revestida de procedimentos específicos a serem seguidos. Todo registro contábil tem como base o fato administrativo ou contábil ocorrido e o documento suporte para evidenciar (provar) o acontecimento. Esse registro é efetuado com base no método das “Partidas Dobradas”. Essas informações referem-se à técnica:**
- a) do débito e do crédito;
 - b) do crédito e do débito;
 - c) de elaboração de balanços;
 - d) de escrituração;
 - e) de elaboração de demonstrações financeiras ou contábeis.

- 72. (Esaf – MPOG – 2010) De acordo com a Resolução nº 750/93, do Conselho Federal de Contabilidade, foram aprovados os seguintes Princípios Fundamentais de Contabilidade: da Competência; da Prudência; do Denominador Comum Monetário; do Custo como Base de Valor; da Realização da Receita; da Entidade; e da Continuidade.**

A afirmativa “a todo débito corresponde um crédito de igual valor” se refere ao princípio contábil:

- a) da Prudência;
- b) da Competência;
- c) do Custo como Base de Valor;
- d) do Denominador Comum Monetário;
- e) não se refere a nenhum princípio.

O Lançamento Contábil

Lançamento, em Contabilidade, representa o registro de um fato que afeta o patrimônio da empresa, de forma qualitativa ou quantitativa, ou seja, um **FATO CONTÁBIL**.

O Código Civil, aprovado pela Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, em seus arts. 1.179, 1.180 e 1.183, estabelece que:

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

§ 1º Salvo o disposto no art. 1.180, o número e a espécie de livros ficam a critério dos interessados.

§ 2º É dispensado das exigências deste artigo o pequeno empresário a que se refere o art. 970.

Art. 1.180. Além dos demais livros exigidos por lei, é indispensável o Diário, que pode ser substituído por fichas no caso de escrituração mecanizada ou eletrônica.

Parágrafo único. A adoção de fichas não dispensa o uso de livro apropriado para o lançamento do balanço patrimonial e do de resultado econômico.

Art. 1.183. A escrituração será feita em idioma e moeda corrente nacionais e em forma contábil, por ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalos em branco, nem entrelinhas, borrões, rasuras, emendas ou transportes para as margens.

Parágrafo único. É permitido o uso de código de números ou de abreviaturas, que constem de livro próprio, regularmente autenticado.

Esses dispositivos, entre outros, representam a base legal da escrituração. Assim, este capítulo será desenvolvido com observância de tais enunciados legais.

5.1. Atos e fatos administrativos

Durante o período de funcionamento da empresa, ocorrem fatores que, de uma ou de outra forma, afetam a entidade. Dentre esses fatores, há aqueles que interessam e aqueles que não interessam à Contabilidade. São eles:

Atos Administrativos: não provocam alterações no patrimônio da entidade, portanto **não** interessam à Contabilidade. Exemplos: elaboração de parecer, advertência a funcionário, marcação de reuniões.

Fatos Administrativos (ou Fatos Contábeis): provocam alterações nos elementos do patrimônio ou do resultado. São os fatos que interessam à Contabilidade, portanto nosso estudo concentra-se neste tipo de fato, onde apresentaremos as maneiras de escriturar as alterações patrimoniais que eles provocam.

5.1.1. Fato administrativo (contábil)

É qualquer acontecimento que traz reflexos no patrimônio, alterando-o. No entanto, os fatos contábeis podem ou não trazer alterações no **patrimônio líquido**. Quanto a esse aspecto, os fatos contábeis serão classificados em FATOS PERMUTATIVOS, MODIFICATIVOS e MISTOS.

5.1.2. Fatos permutativos ou compensativos

São os fatos que **não** provocam alterações no valor do PATRIMÔNIO LÍQUIDO. Apenas permutam os elementos patrimoniais ATIVOS e/ou PASSIVOS. Há somente alterações **qualitativas** no patrimônio.

Exemplos:

- a) compra de mercadorias, à vista (há a troca de bens por bens, isto é, mercadorias por moeda, tudo dentro do ATIVO);
- b) compra de mercadorias, a prazo (há somente a troca de bens por obrigações, isto é, mercadorias por duplicatas a pagar ou fornecedores, ou seja, só movimentam ATIVO e PASSIVO);
- c) recebimento em dinheiro de uma duplicata (há somente a troca de bens por direito, isto é, de moeda por duplicatas a receber);
- d) aumento do capital por incorporação de lucros (há somente a troca de patrimônio líquido por patrimônio líquido, isto é, reservas de lucros por capital);

- e) venda de mercadorias ou qualquer bem pelo preço de custo (há somente a troca bens por bens, isto é, mercadorias por moeda);
- f) pagamento de uma obrigação, sem acréscimo ou desconto (há somente a troca de bem por obrigação, isto é, desaparece uma obrigação e um bem de igual valor).

Obs.: Lembrem-se do princípio da competência (pagamento de salários, aluguéis, juros etc. no mês seguinte ao da competência da despesa é **obrigação**, pois as receitas e as despesas devem ser apropriadas ao resultado do mês da ocorrência do fato gerador).

5.1.3. Fatos modificativos

São os fatos que provocam alterações no valor do patrimônio líquido, ou seja, são as alterações **quantitativas** do patrimônio líquido, podendo ser:

- a) **AUMENTATIVOS**, quando aumentam o valor do PL.
- b) **DIMINUTIVOS**, quando reduzem o valor do PL.

EXEMPLOS

AUMENTATIVOS

- a) Recebimento de aluguel relativo a imóvel da entidade (há uma receita e movimentação positiva no caixa, **lembrando que as receitas aumentam o PL**).
- b) Recebimento de juros (ocorre uma receita e aumento no caixa/ bancos).
- c) Aumento de capital com recursos dos sócios ou acionistas (há o aumento de caixa/bancos/bens e aumento do patrimônio líquido).
- d) Recebimento à vista de serviços prestados (ocorre um aumento na conta caixa/bancos e ocorre uma receita).
- e) Conversão de uma obrigação em capital social (há uma redução de passivo sem o correspondente ativo, vale dizer, uma receita e o consequente aumento do patrimônio líquido).

DIMINUTIVOS

- a) Despesa com pagamento de salários (ocorre a diminuição de caixa/bancos ou a assunção de um passivo e uma despesa, **lembrando que despesas geram reduções no PL**).

- b) Apropriação (reconhecimento, lançamento) de despesas (salários, aluguéis, juros, impostos etc.).
- c) Despesas financeiras pagas ao banco (note-se que a despesa isolada paga ou assumida constitui fato modificativo; já o pagamento de uma obrigação com juros constitui fato misto, como veremos a seguir).
- d) Distribuição de lucros aos sócios ou acionistas (ocorre a diminuição de caixa/bancos e do patrimônio líquido). Observe que a distribuição de resultado não se constitui em despesa. O valor é distribuído após a apuração do lucro (receitas – despesas).
- e) Retirada de um sócio da sociedade com bens da empresa (ocorre, igualmente, a redução de ativo e do patrimônio líquido).

É condição essencial que não haja permuta de elementos patrimoniais, pois, se houver, o fato será ou permutativo ou misto.

5.1.4. Fatos mistos

São os que combinam fatos permutativos com fatos modificativos, também podendo ser aumentativos ou diminutivos. Ocorrem quando há, pelos fatos contábeis, alterações **qualitativas e quantitativas** do patrimônio.

EXEMPLOS

AUMENTATIVOS

- a) Venda de mercadorias, com lucro (ocorre a diminuição de mercadoria e a entrada de recursos no caixa, o que constitui um fato permutativo, porém a troca não é equânime, isto é, entram recursos no caixa de valor maior do que o valor das mercadorias que saem do ativo, ocasionando um aumento do patrimônio líquido através do lucro).
- b) Recebimento de uma duplicata com juros (também ocorre uma permuta entre caixa/bancos com duplicatas a receber, porém em valor maior, o que representa aumento do patrimônio líquido, pois ocorre uma receita).
- c) Pagamento de duplicatas, com desconto (há redução de passivo, devido à eliminação da dívida, e de ativo, devido à saída de caixa, porém esta última em menor valor, o que representa aumento do patrimônio líquido, pois ocorre uma receita).

DIMINUTIVOS

- a) Venda de mercadorias, com prejuízo (há a permuta de mercadorias e caixa, porém com diminuição do patrimônio líquido, pois houve uma despesa).
- b) Pagamento de uma duplicata com juros (é o caso de pagamento da duplicata, fato permutativo, com despesas de juros. Chama-se a atenção de que esse fato é misto, porém, se fosse somente o pagamento de juros, seria modificativo).
- c) Recebimento de duplicatas, com desconto (é o caso de diminuição de ativo, ou seja, despesa, por meio de permuta, já que houve entrada de caixa em valor menor que a eliminação dos valores a receber).

5.1.5. Exemplo prático

Considere as operações a seguir:

1) Compra de veículo à vista, no valor de \$ 10.000,00. Suponha que o patrimônio da empresa estava assim representado, antes do fato:

ATIVO		PASSIVO	
Caixa	100.000	Passivo exigível	
Máquinas	50.000	Títulos a pagar	30.000
		Patrimônio líquido	
		Capital social	120.000
TOTAL	150.000	TOTAL	150.000

O fato administrativo acima (compra de veículo) gerou o lançamento a seguir no livro Razão. Veja os razonetes:

CAIXA		VEÍCULOS	
(SA) 100.000,00	10.000 (1)	(1) 10.000	
90.000,00			

(SA) = Saldo anterior

Podemos observar que o débito na conta de veículos gerou um aumento de \$ 10.000 no ativo, enquanto que o crédito de \$ 10.000 no caixa gerou uma redução de \$ 10.000 também no ativo. Portanto, o valor do ativo permaneceu inalterado, assim como o do PL, por isso o fato é PERMUTATIVO. Ficou assim o patrimônio, **após** a transação:

ATIVO		PASSIVO	
Caixa	90.000	Passivo exigível	
Veículos	10.000	Títulos a pagar	30.000
Máquinas	50.000	Patrimônio líquido	
		Capital social	120.000
TOTAL	150.000	TOTAL	150.000

2) **Recebimento, em dinheiro, de uma receita de aluguel no valor de \$ 5.000,00. Este fato gera o seguinte lançamento no Razão:**

CAIXA		RECEITA DE ALUGUEL	
(SA) 90.000			5.000 (2)
(2) 5.000			
	95.000		

O patrimônio fica assim **após** a transação:

ATIVO		PASSIVO	
Caixa	95.000	Passivo exigível	
Veículos	10.000	Títulos a pagar	30.000
Máquinas	50.000	Patrimônio líquido	
		Capital social	120.000
		Reservas de lucros	5.000
TOTAL	155.000	TOTAL	155.000

Repare que o patrimônio líquido aumentou de \$ 120.000,00 para \$ 125.000,00, após o fato. Portanto, este foi um FATO MODIFICATIVO AUMENTATIVO. Daí

podemos concluir que o simples recebimento de uma RECEITA (isoladamente) gera um **fato modificativo aumentativo**. Caso se tratasse do pagamento de uma despesa (também isoladamente), teríamos um **fato modificativo diminutivo**.

3) Pagamento de um título, em dinheiro, no valor de \$ 20.000, mais juros de \$ 5.000,00. O lançamento seria:

CAIXA		TÍTULOS A PAGAR		DESPESA DE JUROS	
(SA) 95.000	25.0000	(3) 20.000	30.000 (SA)	(3) 5.000	
70.000			10.000		

O Patrimônio ficaria assim **após** a transação:

ATIVO		PASSIVO	
Caixa	70.000	Passivo exigível	
Veículos	10.000	Títulos a pagar	10.000
Máquinas	50.000	Patrimônio líquido	
		Capital social	120.000
TOTAL	130.000	TOTAL	130.000

Este fato administrativo é a combinação de um fato permutativo (pois há permuta de elementos patrimoniais – caixa e títulos a pagar) com um fato modificativo (pagamento de despesa de juros). Sendo assim, este é um FATO MISTO DIMINUTIVO. Repare que houve uma despesa de juros no valor de \$ 5.000, portanto o lucro foi reduzido em \$ 5.000 e ficou com o valor nulo, reduzindo, pois, o PL em \$ 5.000,00.

5.2. Livros empresariais

O empresário, pessoa física ou jurídica, deve escriturar os livros obrigatórios, qualquer que seja o seu ramo de atividade, com exceção do titular de pequena empresa (microempresário e empresário de pequeno porte), que é exonerado do dever de escriturar (Código Civil, Lei nº 10.406/2002, art. 1.179, § 2º). A escrituração contábil deverá ser mantida em registros permanentes, em idioma e moeda nacionais, observados critérios uniformes no tempo e os dispositivos legais

e princípios contábeis aceitos. O regulamento do Imposto de Renda obriga todas as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real a manter escrituração em livros adequados, dispensado o pequeno contribuinte, definido em regulamentos.

A escrituração, mantida com observância das disposições legais, faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. Os livros empresariais são aqueles de escrituração **obrigatória** ou **facultativa**, de acordo com a legislação comercial, hoje abrangida pelo Código Civil. Além destes, o empresário é obrigado a escriturar outros livros, por força da legislação trabalhista, tributária ou previdenciária.

Obrigatórios são todos aqueles livros exigidos por leis específicas (comerciais, sociais, fiscais). Ex.: Diário, Registro de Ações, de Debêntures etc.

Facultativos são aqueles mantidos para defesa dos interesses das entidades. Ex.: Caixa, Contas-Correntes etc. O empresário poderá criar novos instrumentos de registro contábil, ou seja, novos livros empresariais facultativos, de acordo com as suas necessidades gerenciais.

Quanto à importância, os livros empresariais podem ser **principais** ou **auxiliares**.

Livros principais são aqueles que apresentam todas as informações sobre a empresa. Ex.: Diário e Razão.

Livros auxiliares são aqueles que oferecem informações mais específicas (analíticas) sobre uma ou mais contas, complementando os livros principais. Sua ausência não importa sanção alguma. Ex.: Caixa e Contas-Correntes.

Além da classificação anterior, há ainda uma outra, que subdivide os livros em **comuns**, cuja escrituração é imposta a todos os empresários; e **especiais**, apenas para algumas categorias de empresários.

Os livros **CAIXA** e **RAZÃO**, no que tange à legislação fiscal, passaram a ser obrigatórios a partir do ano-calendário de 1992, com a Lei nº 8.383/1991. O **Caixa**, para as empresas tributadas pelo lucro presumido, uma das formas de tributação do imposto de renda; e também para as empresas optantes pelo SIMPLES, quando inexistente Contabilidade. Já o **Razão** tornou-se obrigatório para as empresas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro real. Além disso, pela importância e utilidade do livro RAZÃO, a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 563/1983 obriga a sua escrituração no exercício das atividades do contabilista.

A Resolução CFC nº 563/1983, dispõe sobre as formalidades de escrituração, do seguinte modo:

NBC T 2 – DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

2.1 – DAS FORMALIDADES DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

2.1.1 – A Entidade deve manter um sistema de escrituração uniforme dos seus atos e fatos administrativos, através de processo manual, mecanizado ou eletrônico.

2.1.2 – A escrituração será executada:

- a) em idioma e moeda corrente nacionais;
- b) em forma contábil;
- c) em ordem cronológica de dia, mês e ano;
- d) com ausência de espaços em branco, entrelinhas, borrões, rasuras, emendas ou transportes para as margens;
- e) com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos.

2.1.2.1 – A terminologia utilizada deve expressar o verdadeiro significado das transações.

2.1.2.2 – Admite-se o uso de códigos e/ou abreviaturas, nos históricos dos lançamentos, desde que permanentes e uniformes, devendo constar, em elenco identificador, no “Diário” ou em registro especial revestido das formalidades extrínsecas.

2.1.3 – A escrituração contábil e a emissão de relatórios, peças, análises e mapas demonstrativos e demonstrações contábeis são de atribuição e responsabilidade exclusivas do Contabilista legalmente habilitado.

2.1.4 – O Balanço e demais Demonstrações Contábeis, de encerramento de exercício serão transcritos no “Diário”, completando-se com as assinaturas do Contabilista e do titular ou de representante legal da Entidade. Igual procedimento será adotado quanto às Demonstrações Contábeis, elaboradas por força de disposições legais, contratuais ou estatutárias.

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

Os registros auxiliares, quando adotados, devem obedecer aos preceitos gerais da escrituração contábil, observadas as peculiaridades da sua função. No “Diário” serão lançadas, em ordem cronológica, com individualização, clareza e referência ao documento probante, todas as operações ocorridas, incluídas as de natureza aleatória, e quaisquer outros fatos que provoquem variações patrimoniais.

2.1.5.1 – Observado o disposto no *caput*, admite-se:

- a) a escrituração do “Diário” por meio de partidas mensais;
- b) a escrituração resumida ou sintética do “Diário”, com valores totais que não excedam a operações de um mês, desde que haja escrituração analítica lançada em registros auxiliares.

2.1.5.2 – Quando o “Diário” e o “Razão” forem feitos por processo que utilize fichas ou folhas soltas, deverá ser adotado o registro “Balancetes Diários e Balanços”.

2.1.5.3 – No caso de a Entidade adotar para sua escrituração contábil o processo eletrônico, os formulários contínuos, numerados mecânica ou tipograficamente, serão destacados e encadernados em forma de livro.

2.1.5.4 – O livro Diário será registrado no Registro Público competente, de acordo com a legislação vigente.

As microempresas e empresas de pequeno porte que optarem pelo sistema SIMPLES NACIONAL de tributação devem manter uma escrituração contábil específica, simplificada, utilizando apenas o **Livro Caixa** (Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006).

Vejam os que diz a referida LC sobre as obrigações fiscais acessórias:

Art. 25. As microempresas e empresas de pequeno porte optantes do Simples Nacional apresentarão, anualmente, à Secretaria da Receita Federal declaração única e simplificada de informações socioeconômicas e fiscais, que deverão ser disponibilizadas aos órgãos de fiscalização tributária e previdenciária, observados prazo e modelo aprovados pelo Comitê Gestor.

§ 1º A declaração de que trata o *caput* deste artigo constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos tributos e contribuições que não tenham sido recolhidos resultantes das informações nela prestadas.

§ 2º A situação de inatividade deverá ser informada na declaração de que trata o *caput* deste artigo, na forma regulamentada pelo Comitê Gestor.

§ 3º Para efeito do disposto no § 2º deste artigo, considera-se em situação de inatividade a microempresa ou a empresa de pequeno porte que não apresente mutação patrimonial e atividade operacional durante todo o ano-calendário.

§ 4º A declaração de que trata o *caput* deste artigo, relativa ao MEI definido no art. 18-A desta Lei Complementar, conterà, para efeito do disposto no art. 3º da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990, tão somente as informações relativas à receita bruta total sujeita ao ICMS, sendo vedada a instituição de declarações adicionais em decorrência da referida Lei Complementar. (produção de efeitos: 1º de julho de 2009)

Art. 26. As microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional ficam obrigadas a:

I — emitir documento fiscal de venda ou prestação de serviço, de acordo com instruções expedidas pelo Comitê Gestor;

II — manter em boa ordem e guarda os documentos que fundamentaram a apuração dos impostos e contribuições devidos e o cumprimento das obrigações acessórias a que se refere o art. 25 desta Lei Complementar enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes.

§ 1º Os empreendedores individuais com receita bruta acumulada no ano-calendário de até R\$ 36.000,00 (trinta e seis mil reais), na forma estabelecida em ato do Comitê Gestor, farão a comprovação da receita bruta, mediante apresentação do registro de vendas ou de prestação de serviços, ficando dispensados da emissão do documento fiscal previsto no inciso I do *caput* deste artigo, ressalvadas as hipóteses de emissão obrigatória previstas pelo referido Comitê.

I — (REVOGADO);

II — (REVOGADO);

III — (REVOGADO).

§ 2º As demais microempresas e as empresas de pequeno porte, além do disposto nos incisos I e II do *caput* deste artigo, deverão, ainda, manter o **livro-caixa** em que será escriturada sua movimentação financeira e bancária.

§ 3º A exigência de declaração única a que se refere o *caput* do art. 25 desta Lei Complementar não desobriga a prestação de informações relativas a terceiros.

§ 4º As microempresas e empresas de pequeno porte referidas no § 2º deste artigo ficam sujeitas a outras obrigações acessórias a serem estabelecidas pelo Comitê Gestor, com características nacionalmente uniformes, vedado o estabelecimento de regras unilaterais pelas unidades políticas partícipes do sistema.

§ 5º As microempresas e empresas de pequeno porte ficam sujeitas à entrega de declaração eletrônica que deva conter os dados referentes aos serviços prestados ou tomados de terceiros, na conformidade do que dispuser o Comitê Gestor.

§ 6º Na hipótese do § 1º deste artigo:

I — deverão ser anexados ao registro de vendas ou de prestação de serviços, na forma regulamentada pelo Comitê Gestor, os documentos fiscais comprobatórios das entradas de mercadorias e serviços tomados referentes ao período, bem como os documentos fiscais relativos às operações ou prestações realizadas eventualmente emitidos;

II — será obrigatória a emissão de documento fiscal nas vendas e nas prestações de serviços realizadas pelo empreendedor individual para destinatário cadastrado no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas — CNPJ, ficando dispensado desta emissão para o consumidor final.

Art. 27. As microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional poderão, opcionalmente, adotar contabilidade simplificada para os registros e controles das operações realizadas, conforme regulamentação do Comitê Gestor. (grifo nosso)

O novo Código Civil (Lei nº 10.406/2002) revogou toda a parte primeira do Código Comercial (Lei nº 556/1850), incluídos os artigos que tratavam da escrituração. Assim, conforme o Código Civil (art. 1.179), o empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de Contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.

5.2.1. Livros principais de escrituração: características

5.2.1.1. Livro Diário

Conforme o Código Civil, além dos demais livros exigidos por lei, é indispensável o **Diário**, que pode ser substituído por fichas, no caso de escrituração mecanizada ou eletrônica. A adoção de fichas não dispensa o uso de livro apropriado para o lançamento do balanço patrimonial e do de resultado econômico. Salvo disposição especial de lei, os livros obrigatórios e, se for o caso, as fichas, antes de postos em uso, devem ser autenticados no Registro Público Competente. A autenticação não se fará sem que esteja inscrito o empresário ou a sociedade empresária, que poderá fazer autenticar livros não obrigatórios.

A escrituração será feita em idioma e moeda corrente nacionais e em forma contábil, por ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalos em branco, nem entrelinhas, borrões, rasuras, emendas ou transportes para as margens.

No **Diário** serão lançadas, com individuação, clareza e caracterização do documento respectivo, dia a dia, por escrita direta ou reprodução, todas as operações relativas ao exercício da empresa. Admite-se a escrituração resumida do **Diário**,

com totais que não excedam o período de **trinta dias**, relativamente a contas, cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados livros auxiliares regularmente autenticados, para registro individualizado, e conservados os documentos que permitam a sua perfeita verificação.

Conforme o Novo Código Civil (Lei nº 10.406/2002), serão lançados no **Diário** o **balanço patrimonial** e o **de resultado econômico**, devendo ambos ser assinados por técnico em Ciências Contábeis legalmente habilitado e pelo empresário ou sociedade empresária. O balanço patrimonial deverá exprimir, com fidelidade e clareza, a situação real da empresa, atendidas as peculiaridades desta, bem como as disposições das leis especiais, e indicará, distintamente, o ativo e o passivo. O balanço de resultado econômico, ou demonstração da conta de lucros e perdas, acompanhará o balanço patrimonial e dele constarão crédito e débito, na forma da lei especial, no caso a Lei nº 6.404/1976 (Lei das S/A). A referida lei, por sua vez, estabeleceu os detalhes da demonstração do resultado do exercício.

O empresário ou a sociedade empresária que adotar o sistema de fichas de lançamentos poderá substituir o livro **Diário** pelo livro **Balancetes Diários e Balanços**, observadas as mesmas formalidades extrínsecas exigidas para aquele.

O livro **Balancetes Diários e Balanços** será escriturado de modo que registre:

- I – a posição diária de cada uma das contas ou títulos contábeis, pelo respectivo saldo, em forma de balancetes diários;
- II – o balanço patrimonial e o de resultado econômico, no encerramento do exercício.

Com base na escrituração contábil feita no livro **Diário**, é apurado o lucro líquido do período-base (lucro contábil). A partir do lucro líquido, já então por meio do **Livro de Apuração do Lucro Real** (LALUR), obtém-se o **lucro real**, base de cálculo do Imposto de Renda das pessoas jurídicas tributadas por essa forma.

Na forma comum de livro, o **Diário** deve ser encadernado com folhas numeradas sequencialmente (tipograficamente, em se tratando de livro, e mecânica ou tipograficamente, no caso de folhas contínuas), onde serão registrados os fatos contábeis por meio de lançamentos dia a dia, lembrando sempre que **as demonstrações financeiras serão transcritas nesse livro ao final do período contábil**, completando-se com as assinaturas do contabilista e do titular ou representante legal da entidade.

Nas empresas que utilizam a escrituração informatizada ou mecanizada, as demonstrações financeiras, tais como balanço patrimonial e demais apresentações contábeis, serão transcritas em livro próprio, autenticado no órgão de registro competente (Juntas Comerciais), salvo se as demonstrações constarem das fichas e/ou folhas contínuas e forem levadas a registro, contendo os devidos termos de abertura e encerramento, quando então substitui perfeitamente o livro **Diário**.

Quando as entidades utilizarem computação eletrônica como meio de escrituração, as fichas deverão ser numeradas automaticamente pelo programa e, no final do período contábil, o livro deverá ser encadernado.

Os livros regularmente escriturados possuem eficácia probatória, ao passo que, por serem equiparados a documentos públicos, sujeitam o empresário a penas mais graves no caso de falsificação.

O livro **Diário** deverá conter termos de abertura e encerramento e ser autenticado no órgão competente (Juntas Comerciais para o empresário e as sociedades empresárias; Cartório de Registro Civil de Pessoas Jurídicas, para as sociedades simples). Tendo em vista o exposto, podemos resumir as formalidades exigíveis para o livro **Diário**, assim como para os demais livros empresariais obrigatórios, que podem ser **EXTRÍNSECAS** ou **INTRÍNSECAS**.

Intrínsecos são os requisitos pertinentes à técnica contábil; **extrínsecos** são os requisitos relativos à segurança dos livros.

FORMALIDADES EXTRÍNSECAS	FORMALIDADES INTRÍNSECAS
<ul style="list-style-type: none"> • Encadernado com páginas numeradas. • Registrado no órgão competente. • Termos de Abertura e Encerramento. • Assinado por contabilista responsável e por representante da empresa. 	<ul style="list-style-type: none"> • Ordem cronológica. • Não são permitidos borrões, rasuras ou emendas. • Não são permitidos espaços em branco e ocupação de margens ou entrelinhas. • Método uniforme de escrituração.

5.2.1.2. Livro de Registro de Duplicatas

No livro de Registro de Duplicatas, registram-se as vendas em prazos superiores a 30 (trinta) dias. A pessoa jurídica deverá, por exigência da Lei nº 5.474, de 18/07/1968, escriturar cronologicamente todas as duplicatas emitidas, com número de ordem, data e valor das faturas originais, data da expedição, nome e domicílio

do comprador, anotações de reforma, prorrogação e outras circunstâncias. É, neste caso, considerado um **livro especial**.

Pode ser utilizado para escrituração resumida do livro **Diário**, sendo assim considerado **livro auxiliar de escrituração comercial**, desde que devidamente autenticado na repartição competente.

O art. 19 da Lei nº 5.474/1968 dispõe sobre o registro de duplicatas:

Da Escrita Especial

Art. 1º Em todo o contrato de compra e venda mercantil entre partes domiciliadas no território brasileiro, com prazo não inferior a **30 (trinta) dias**, contado da data da entrega ou despacho das mercadorias, o vendedor extrairá a respectiva **fatura** para apresentação ao comprador.

§ 1º A fatura discriminará as mercadorias vendidas ou, quando convier ao vendedor, indicará somente os números e valores das notas parciais expedidas por ocasião das vendas, despachos ou entregas das mercadorias.

Art. 2º No ato da emissão da fatura, dela poderá ser extraída uma **duplicata** para circulação como efeito comercial, não sendo admitida qualquer outra espécie de título de crédito para documentar o saque do vendedor pela importância faturada ao comprador.

.....

§ 1º

§ 2º Uma só duplicata não pode corresponder a mais de uma fatura.

....

Art. 19. A adoção do regime de vendas de que trata o art. 2º desta Lei obriga o vendedor a ter e a escriturar o Livro de Registro de Duplicatas.

§ 1º No Registro de Duplicatas serão escrituradas, cronologicamente, todas as duplicatas emitidas, com o número de ordem, data e valor das faturas originárias e data de sua expedição; nome e domicílio do comprador; anotações das reformas; prorrogações e outras circunstâncias necessárias.

§ 2º Os Registros de Duplicatas, que não poderão conter emendas, borrões, rasuras ou entrelinhas, deverão ser conservados nos próprios estabelecimentos.

§ 3º O Registro de Duplicatas poderá ser substituído por qualquer sistema mecanizado, desde que os requisitos deste artigo sejam observados.

....

Art. 23. A perda ou extravio da duplicata obrigará o vendedor a extrair **triplicata**, que terá os mesmos efeitos e requisitos e obedecerá às mesmas formalidades daquela. (grifo nosso)

5.2.1.3. Livro de Registro de Inventário

Destina-se ao registro de inventários de mercadorias, matérias-primas, material secundário, produtos acabados, produtos em processo de fabricação, embalagens, combustíveis e lubrificantes, material de expediente etc., existentes em estoque no encerramento do período-base.

As pessoas jurídicas poderão criar modelos próprios, contendo fichas numeradas que satisfaçam as necessidades de seu negócio, podendo ainda utilizar outros livros exigidos por outras leis fiscais, bem como livros, fichas, formulários contínuos, que substituam o livro de **Registro de Inventário**, devendo ser registrados e autenticados pelas Juntas Comerciais (Sociedades Empresárias), Cartório do Registro Civil de Pessoas Jurídicas ou pela Receita Federal do Brasil – RFB (agências, inspetorias, delegacias).

5.2.1.4. Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR)

Conforme visto anteriormente, o lucro líquido do exercício, obtido pela Contabilidade através da demonstração do resultado do exercício, é o chamado **lucro contábil**. Este é apenas o ponto de partida para a obtenção da base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas, o chamado **lucro real**.

O Decreto-Lei nº 1.598/1977 criou o LALUR para que nele se lance o ajuste do lucro líquido do período-base e transcreva-se a demonstração do lucro real. Destina-se também a manter os registros de controle de prejuízos fiscais a compensar em períodos-base subsequentes, do lucro inflacionário a realizar, da depreciação acelerada incentivada, da exaustão mineral com base na receita bruta, bem como dos demais valores que devam influenciar a determinação do lucro real de períodos-base futuros e não constem da escrituração comercial. Tem como outra função manter os registros de controle dos valores excedentes a serem utilizados no cálculo das deduções nos períodos-base subsequentes, dos dispêndios com programa de alimentação do trabalhador, vale-transporte e outros previstos no regulamento do imposto de renda.

As empresas que apuram o lucro real mensal, opcionalmente, utilizarão o LALUR para transcrição das demonstrações dos resultados, balanços ou balancetes mensais.

O LALUR deve ser escriturado por todas as pessoas jurídicas contribuintes do imposto de renda, tributadas com base no lucro real, inclusive filiais, sucursais ou representantes de pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, firmas individuais e cooperativas que realizem negócios com não cooperados.

Quanto à escrituração, as pessoas jurídicas poderão utilizar-se de processo eletrônico de dados, desde que observem as normas da Lei nº 8.218/1991, art. 18. Na primeira e na última folha, deverão constar, respectivamente, Termo de Abertura e Encerramento, identificação do contribuinte, sendo dispensável a autenticação por qualquer órgão.

No LALUR devem constar valores que não constem, necessariamente, nos demais livros contábeis, isto é, valores de interesse exclusivamente fiscal.

O LALUR é dividido em duas partes. A Parte A e a Parte B.

A parte A destina-se aos lançamentos de ajuste do lucro líquido do exercício, como as adições, exclusões e compensações previstas e permitidas pela legislação do imposto de renda, bem como a descrição da demonstração do lucro real.

Na parte B serão escriturados os valores que podem influenciar o lucro real de períodos seguintes, mas que não representem aspectos efetivamente contábeis.

5.2.1.5. Livro Razão

Vimos no capítulo anterior que as **contas** registram as variações sofridas pelo patrimônio e seus componentes (ativo, passivo e patrimônio líquido), possibilitando assim a elaboração das demonstrações financeiras. O livro contábil que contempla as contas e suas movimentações é o livro **Razão**. A sua escrituração deve ser individualizada em **uma folha ou ficha para cada conta** (à exceção da escrituração por computador) e os lançamentos obedecem à ordem cronológica das operações. Está dispensado de registro ou autenticação nos órgãos competentes.

É um **livro sistemático**, onde se controla a movimentação de cada conta individualmente, sendo transcritos registros de débitos e créditos da conta no **Diário**. O **Razão** é considerado **livro facultativo** pela legislação comercial, tendo sido tornado obrigatório para as empresas tributadas com base no lucro real, pelas Leis nº 8.218/1991 e nº 8.383/1991, portanto sob amparo da legislação fiscal. Passou a ser de escrituração obrigatória e permanente após a Resolução CFC nº 563/1983. Portanto, podemos dizer que, de acordo com o Código Civil, o único livro obrigatório é o **Diário**. Porém, outras normas tornaram a escrituração do **Razão** obrigatória, devido à sua importância à entidade.

Comparando os dois principais livros da Contabilidade, podemos observar que no livro RAZÃO acompanhamos as alterações ocorridas em uma determinada conta, ISOLADAMENTE, evidenciando sempre o saldo de cada uma delas. Já o livro DIÁRIO registra o fato completo, indicando as modificações sofridas por todas as contas envolvidas em um determinado lançamento.

5.2.2. Principais livros societários (Lei nº 6.404/1976)

São os livros obrigatórios para as sociedades anônimas (S/A). A Lei nº 6.404/1976, em seu art. 100, estabelece que são obrigatórios os seguinte livros:

Art. 100 — A companhia deve ter, além dos livros obrigatórios para qualquer comerciante, os seguintes, revestidos das mesmas formalidades legais:

I — o livro de Registro de Ações Nominativas, para inscrição, anotação ou averbação: (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 05/05/1997.)

a) do nome do acionista e do número das suas ações;

b) das entradas ou prestações de capital realizado;

c) das conversões de ações, de uma em outra espécie ou classe; (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 05/05/1997.)

d) do resgate, reembolso e amortização das ações, ou de sua aquisição pela companhia;

e) das mutações operadas pela alienação ou transferência de ações;

f) do penhor, usufruto, fideicomisso, da alienação fiduciária em garantia ou de qualquer ônus que grave as ações ou obste sua negociação.

II — o livro de Transferência de Ações Nominativas, para lançamento dos termos de transferência, que deverão ser assinados pelo cedente e pelo cessionário ou seus legítimos representantes;

III — o livro de Registro de Partes Beneficiárias Nominativas e o de Transferência de Partes Beneficiárias Nominativas, se tiverem sido emitidas, observando-se, em ambos, no que couber, o disposto nos números I e II deste artigo;

IV — o livro de Atas das Assembleias Gerais; (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 05/05/1997.)

V — o livro de Presença dos Acionistas; (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 05/05/1997.)

VI — os livros de Atas das Reuniões do Conselho de Administração, se houver, e de Atas das Reuniões de Diretoria; (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 05/05/1997.)

VII — o livro de Atas e Pareceres do Conselho Fiscal. (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 05/05/1997.)

§ 1º A qualquer pessoa, desde que se destinem a defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal ou dos acionistas ou do mercado de valores mobiliários, serão dadas certidões dos assentamentos constantes dos livros mencionados nos incisos I a III, e por elas a companhia poderá cobrar o custo do serviço, cabendo, do indeferimento do pedido por parte da companhia, recurso à Comissão de Valores Mobiliários. (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 05/05/1997.)

§ 2º Nas companhias abertas, os livros referidos nos incisos I a III do *caput* deste artigo poderão ser substituídos, observadas as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, por registros mecanizados ou eletrônicos. (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 05/05/1997.)

5.3. A escrituração nos livros e o lançamento contábil

O Decreto nº 64.567, de 22 de maio de 1969, tratando acerca da escrituração de livros mercantis, dispõe, entre outros assuntos, o seguinte:

- os lançamentos contábeis devem mencionar os documentos que dão suporte ao registro;
- o comerciante é obrigado a guardar os livros e documentos até que ocorra a decadência e/ou prescrição pertinente aos fatos registrados;
- os livros devem ter termo de abertura e de encerramento, respectivamente, na primeira e última página, e as páginas devem ser tipograficamente numeradas.
- o termo de abertura fará menção ao número de páginas do livro e à sua finalidade;
- os lançamentos registrados nas fichas deverão satisfazer todos os requisitos e normas de escrituração exigidos com relação aos livros mercantis.

Desta forma, as entidades devem adotar certas formalidades na escrituração de fatos contábeis. Assim, elas devem manter um sistema de escrituração uniforme dos seus atos e fatos administrativos, por meio de processo manual, mecanizado ou eletrônico.

A escrituração deverá ser executada em idioma e moeda corrente nacionais, em forma contábil, em ordem cronológica de dia, mês e ano, com ausência de espaços em branco, entrelinhas, borrões, rasuras, emendas ou transportes para as margens, com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos.

O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um **sistema de Contabilidade**, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico. É dispensado de proceder a escrituração o pequeno empresário, definido no Código Civil (Lei nº 10.406/2002, art. 970).

O empresário e a sociedade empresária são obrigados a conservar em boa guarda toda a escrituração, correspondência e mais papéis concernentes à sua atividade, enquanto não ocorrer prescrição ou decadência no tocante aos atos neles consignados.

O **Diário** e o **Razão** constituem os registros permanentes da entidade. Os registros auxiliares, quando adotados, devem obedecer aos preceitos gerais da escrituração contábil, observadas as peculiaridades da sua função.

Quando o **Diário** e o **Razão** forem elaborados por processo que utilize fichas ou folhas soltas, deverá ser adotado o registro **Balancetes Diários e Balanços**. Porém, no caso de a entidade adotar para sua escrituração contábil o processo eletrônico, os formulários contínuos, numerados mecânica ou tipograficamente, serão destacados e encadernados em forma de livro. Satisfeita essa formalidade, o livro **Diário** será registrado no Registro Público competente, de acordo com a legislação vigente.

Assim, chama-se escrituração à **técnica contábil** utilizada para o registro dos fatos contábeis ocorridos na entidade.

São utilizados os seguintes processos:

- manual (escrituração manuscrita);
- maquinizado (efetuada em máquina de escrever comum);
- mecanizado (efetuada em máquina de Contabilidade apropriada ao processo de escrituração);
- eletrônico (com utilização de computador).

Qualquer que seja o processo, a escrituração utiliza:

- Partidas de Diário.
- Partidas de Razão (Razonete).

5.3.1. Partidas de diário

Os fatos devem ser registrados no livro **Diário** em ordem estritamente cronológica de dia, mês e ano, com a seguinte forma de apresentação:

- data da ocorrência;
- conta devedora (e/ou código de identificação);
- conta credora (e/ou código de identificação), precedida da preposição “a”, quando manual, ou deslocada para a direita;
- histórico do fato em língua nacional, com identificação do documento comprobatório;
- valor em moeda nacional.

Exemplo:

		Santa Maria, 30 de junho de 20X1				
111.02		Bancos c/ movimento				
		Banco do Brasil S/A				
111.01	a	Caixa				
		Pela abertura de no conta nº 221-00,				
		com depósito conforme recibo nº 6969		50	000	00

5.3.2. Partidas de razão

As partidas de **Diário** devem ser transportadas para o livro **Razão**, que é um livro sistemático, porque destina uma página para cada conta, retratando os saldos das contas, enquanto que, no **Diário**, aparecem apenas os valores lançados a débito e a crédito das contas respectivas, em ordem cronológica, não permitindo conhecer-se o volume de operações registradas em cada conta.

Exemplo:

Conta: Bancos c/ movimento		Código: 111.02		
Subconta: Banco do Brasil S/A		Código: 111.02.0002		
DATA	CONTRA-PARTIDA	HISTÓRICO	DÉBITO	CRÉDITO
30.06.20x1	111.01.0001	P/ Abertura de n/ conta nº 221-00, com depósito conf. recibo nº 6969	50.000,00	

Para registrar os fatos contábeis, a Contabilidade adota, universalmente, o MÉTODO DAS PARTIDAS DOBRADAS.

5.4. Partidas dobradas

Partida dobrada é o método de registro onde um débito é sempre igual a um crédito de mesmo valor. É também conhecido por partida digráfica, pois o método baseia-se no princípio da contraposição de valores. A essência do **método das partidas dobradas** consiste no fato de que um registro a débito, em uma ou mais contas (aplicação de recursos), deve corresponder a um crédito do mesmo valor (origem dos recursos), em uma ou mais contas, de tal maneira que **a soma dos valores debitados seja sempre igual à soma dos valores creditados**, ou seja:

NÃO HÁ DÉBITO SEM CRÉDITO CORRESPONDENTE

SOMA DOS DÉBITOS = SOMA DOS CRÉDITOS

APLICAÇÕES = ORIGENS

O sistema compreende não apenas o **princípio** de que todo débito corresponde a um crédito, mas também reúne certas exigências como, por exemplo:

- a) a conta devedora é sempre inscrita em primeiro lugar e a credora, em segundo;
 - D – Caixa
 - C – Bancos
- b) o valor do débito ocupa a coluna da esquerda e o do crédito, a da direita;
 - D – Caixa 200,00
 - C – Bancos 200,00
- c) de uma forma mais conservadora, à qual a Esaf associa-se, a conta credora deve estar antecedida da preposição ou expressão “a”;
 - Caixa 200,00
 - a Bancos 200,00
- d) o livro **Razão** é o que agrupa as contas sempre com lançamentos de débito e crédito;
- e) as somas dos valores do débito no **Razão** devem ser sempre iguais às somas dos valores do crédito no mesmo livro;
- f) o **Razão** é o livro principal do qual se levanta o balancete, peça que é ponto de partida para o levantamento do balanço;

- g) o livro **Diário** é o que reúne os fatos em ordem cronológica e todos os fatos nele transcritos devem ser passados, também, para o livro **Razão**;
- h) o balanço, equilibrando débitos e créditos, é o ápice do processo, evidenciando o patrimônio, e deve ser inscrito no livro diário;
- i) no lançamento, debita-se a aplicação e credita-se a origem do recurso.

Se considerarmos a questão pelo seu rigor técnico e científico, a partida dobrada aparecerá como único método verdadeiro e útil, posto que evidencia as causas e os efeitos dos fenômenos patrimoniais. Por essa razão, é aceito e usado há quase seis séculos. É o procedimento (método) contábil por excelência para o registro dos fatos.

A propósito, o método das partidas dobradas foi publicado pela primeira vez em 1494 pelo monge franciscano **Luca Bartolomeo de Pacioli**, em Veneza – Itália.

Relembrando os efeitos do DÉBITO e do CRÉDITO nos diversos tipos de contas:

CONTAS	PARA AUMENTAR	PARA DIMINUIR	SALDO
ATIVO	DEBITAR	CREDITAR	DEVEDOR
PASSIVO	CREDITAR	DEBITAR	CREDOR
PATRIMÔNIO LÍQUIDO	CREDITAR	DEBITAR	CREDOR
DESPESAS	DEBITAR	CREDITAR	DEVEDOR
RECEITAS	CREDITAR	DEBITAR	CREDOR
RETIFICADORA DE ATIVO	CREDITAR	DEBITAR	CREDOR
RETIFICADORA DE PASSIVO	DEBITAR	CREDITAR	DEVEDOR

5.5. Elementos essenciais do lançamento

O **lançamento** é o registro do fato contábil nos livros **Diário** e **Razão**, devendo conter, para sua correta aplicação, os chamados elementos essenciais, que estão dispostos no quadro a seguir:

LANÇAMENTO

Local e data do registro
Conta(s) debitada(s)
Conta(s) creditada(s)
Histórico da operação
Valor da operação

Obs.: A data é elemento extremamente essencial, haja vista o aspecto histórico da escrituração, ao passo que o local, segundo alguns autores, é irrelevante, pois já faria parte dos elementos constitutivos da própria empresa.

5.5.1. Procedimentos (passos) do lançamento

Dado um determinado fato contábil ocorrido na empresa, para efetivar-se o lançamento devem ser seguidos alguns passos sequencialmente, como nos exemplos a seguir. Com o tempo, esses passos serão executados pelo aluno de forma automática.

FATO 1: depósito em dinheiro em conta-corrente bancária, no valor de R\$ 15.000,00.

1º Passo – identificar as contas a serem utilizadas:

Como se trata de depósito bancário em dinheiro, as contas envolvidas são:

Caixa e bancos c/ movimento

Obs.: Todo depósito bancário feito pela entidade deve sair da conta **caixa**. Perceba que cheque pré-datado é ordem de pagamento à vista. Dessa forma, o seu registro na entidade se dará como se fosse moeda corrente, podendo ser registrado como **valores a receber** ou diretamente na conta **caixa**. Por outro lado, todo depósito na conta-corrente bancária da empresa deve ser registrado na conta bancos conta movimento e todo saque deve ter como contrapartida a conta caixa.

2º Passo – identificar os grupos a que pertencem:

Caixa ⇒ ativo

Bancos c/ movimento ⇒ ativo

3º Passo – identificar o efeito sobre o saldo das contas:

Caixa \Rightarrow ativo \Rightarrow saldo diminuirá, pois sai dinheiro do caixa

Bancos c/movimento \Rightarrow ativo \Rightarrow saldo aumentará, pois haverá entrada de recursos.

4º Passo – utilizar o quadro-resumo do mecanismo de débito e crédito, de acordo com o método das partidas dobradas:

Caixa \Rightarrow ativo \Rightarrow saldo diminuirá \Rightarrow crédito

Bancos c/movimento \Rightarrow ativo \Rightarrow saldo aumentará \Rightarrow débito

Lembre-se da Teoria Personalista, onde a “pessoa”, ou seja, a conta caixa é devedora da empresa de determinado valor, isto é, do seu saldo. Feito este depósito, passará, então, a ser menos devedora em R\$ 15.000,00, uma vez que o dinheiro saiu do caixa da empresa. Por isso devo creditar **caixa** em R\$ 15.000,00.

Por outro lado, a “pessoa”, ou seja, a conta **bancos conta movimento** aumentará seu saldo em R\$ 15.000,00. Por este motivo, passará a dever “mais” R\$ 15.000,00 para a empresa e será debitada deste valor. A empresa é que será credora do banco com relação ao dinheiro depositado. O estudante deve ter em mente que quem é DEVEDOR na relação é a CONTA, e não a empresa. A conta BANCOS é que passou a “dever” R\$ 15.000,00 para a empresa.

A **origem** do recurso foi o caixa da empresa, por isso creditamos a conta **caixa**. A **aplicação** do recurso foi o depósito em conta-corrente, por isso debitamos a conta **bancos**.

LANÇAMENTO:

No **Diário**:

Selbach (RS), 30 de junho de 2010.

Bancos c/ movimento

a Caixa

Pelo depósito efetuado nesta data R\$ 15.000,00

A forma simplificada do lançamento seria:

D – Bancos c/ movimento R\$ 15.000,00

C – Caixa R\$ 15.000,00

No **Razão**, supondo que a conta-corrente tivesse saldo zerado e o caixa estivesse com saldo R\$ 80.000,00:

CAIXA		BANCOS C/ MOVIMENTO	
(SA) 80.000,00	15.000,00 (1)	(1) 15.000,00	
65.000,00			

O fato contábil (ou administrativo) acima é um **fato permutativo**, pois apenas permutou elementos patrimoniais (**caixa e bancos**), sem ter afetado o patrimônio líquido.

FATO 2: em 30 de junho de 2010, foram compradas duas máquinas de calcular, a prazo, por R\$ 30,00, aceitando-se uma duplicata com vencimento para 30/07/2010, de acordo com a nota fiscal nº 00543, da Loja da Esquina Ltda.

1º Passo – identificar as contas a serem utilizadas:

Móveis e utensílios

Duplicatas a pagar

2º Passo – identificar os grupos a que pertencem:

Móveis e utensílios ⇒ ativo (A)

Duplicatas a pagar ⇒ passivo (P)

3º e 4º Passos – identificar o efeito sobre o saldo das contas e qual é a conta debitada e a creditada:

Móveis e utensílios ⇒ ativo ⇒ saldo aumentará ⇒ débito

Duplicatas a pagar ⇒ passivo ⇒ saldo aumentará ⇒ crédito

A conta **MÓVEIS E UTENSÍLIOS** é de **ATIVO**, representando bens da empresa. Quando adquiridos novos móveis, aumenta de valor. Lembrem-se da Teoria Personalista, onde a “pessoa”, ou seja, a conta **MÓVEIS E UTENSÍLIOS** passou a ser “mais” devedora da empresa em R\$ 30,00.

Por outro lado, a “pessoa”, ou seja, a conta duplicatas a pagar, passou a ser “mais” credora da empresa em R\$ 30,00.

LANÇAMENTO:

No Diário:

Selbach (RS), 30 de junho de 2010.

Móveis e utensílios

a Duplicatas a pagar

Nota fiscal nº 00543, Loja da Esquina Ltda.

R\$ 30,00

A forma simplificada do lançamento seria:

D – Móveis e utensílios (A)	R\$ 30,00	
C – Duplicatas a pagar (P)		R\$ 30,00

Este fato também é permutativo, pois não alterou o PL.

FATO 3: receita de serviços prestados no valor de R\$ 40.000,00, a prazo (60 dias).

1º Passo – identificar as contas a serem utilizadas:

Clientes e receita de serviços

2º Passo – identificar os grupos a que pertencem:

Clientes ⇒ ativo

Receita de serviços ⇒ receita

3º e 4º Passos – identificar o efeito sobre o saldo das contas e informar as contas debitadas e creditadas:

Clientes ⇒ ativo ⇒ saldo aumentará ⇒ débito, pois a empresa está adquirindo um direito. É a aplicação do recurso

Receita de serviços ⇒ receita ⇒ saldo aumentará ⇒ crédito, pois as receitas provocam aumento no patrimônio líquido, e este por sua vez aumenta com crédito. É a origem do recurso.

LANÇAMENTO:

No Diário:

Vitória (ES), 20 de junho de 2010.

Clientes

a Receita de serviços

Pela prestação do serviço de consultoria R\$ 40.000,00

A forma simplificada do lançamento seria:

D – Clientes	R\$ 40.000,00	
C – Receita de serviços		R\$ 40.000,00

Este lançamento envolve uma conta de receita e uma conta de ativo. Sendo assim, proporciona um aumento de PL de R\$ 40.000,00, pois as receitas geram aumentos no PL. Por isso, este é um **fato modificativo aumentativo**.

FATO 4: subscrição de capital, efetuada pelos sócios, equivalente a 10.000 ações de valor nominal R\$ 1,00 cada uma, tendo os mesmos integralizado no ato R\$ 7.000,00, em dinheiro.

Este lançamento é especialmente importante, pois representa o compromisso dos sócios da empresa em entregar o valor de R\$ 10.000,00 para compor o capital. Na verdade, temos 02 (dois) lançamentos que podem ser conjugados em um só: o de **subscrição** das ações, e o de **integralização** do capital.

Pela subscrição das 10.000 ações de R\$ 1,00 (1):

D – Capital a realizar	10.000,00	
C – Capital social		10.000,00

Pela integralização dos R\$ 7.000,00 em dinheiro (2):

D – Caixa	7.000,00	
C – Capital a realizar		7.000,00

CAIXA	CAPITAL A REALIZAR	CAPITAL SOCIAL
(2) 7.000,00	(1) 10.000,00	10.000,00 (1)
	3.000,00	

Lembre-se de que a conta **capital a realizar** é retificadora de PL e possui saldo devedor, representando a parcela do capital ainda não entregue pelos sócios à empresa. Após o registro do fato, o patrimônio líquido ficará assim representado:

PATRIMÔNIO LÍQUIDO

Capital social	10.000,00	
(–) Capital a realizar	<u>(3.000,00)</u>	7.000,00

5.5.2. Fórmulas de lançamento

Existem quatro fórmulas para o registro dos fatos contábeis, a saber:

1ª FÓRMULA: com uma conta debitada e uma conta creditada, mais usada atualmente, em razão do processo de escrituração eletrônico (com a utilização de computadores).

D	C		
1	1	=	11

Veja que esta fórmula pode ser entendida como sendo a “fórmula 11”.

Exemplo: Os lançamentos anteriores foram todos de primeira fórmula, tais como:

Vitória (ES), 20 de junho de 2010.

Clientes

a Receita de serviços

Pela prestação do serviço de consultoria R\$ 40.000,00

2ª FÓRMULA: uma conta debitada e mais de uma conta creditada.

Exemplo: compra de um veículo, em 30 de junho de 2010, por R\$ 22.000,00, conforme nota fiscal nº 12020, de Comércio e Importação de Veículos Ltda., sendo R\$ 8.000,00, através do cheque nº 345, e R\$ 14.000,00 pelo aceite de uma duplicata com 30 (trinta) dias de prazo, nº 0123.

CONTAS	GRUPO	Efeito no Saldo	D/C
Veículos	Ativo	Aumenta	Débito
Bancos c/movimento	Ativo	Diminui	Crédito
Duplicatas a pagar	Passivo	Aumenta	Crédito

LANÇAMENTO:

Selbach (RS), 30 de junho de 2010.

Veículos

a Diversos

Nota fiscal nº 12020, de Comércio e Import. de Veículos Ltda., como segue:

a Bancos c/ movimento

n/ cheque nº 345 R\$ 8.000,00

a Duplicatas a pagar

duplicata nº 0123. R\$ 14.000,00 R\$ 22.000,00

Repare que apareceu a palavra “Diversos” após a letra “a”, indicando que há **mais de uma conta** sendo creditada. Usualmente, esse lançamento aparecerá de forma simplificada:

Veículos			
a Diversos			
a Bancos c/ movimento	8.000,00		
a Duplicatas a pagar	<u>14.000,00</u>	22.000,00	
Ou ainda:			
D – Veículos		22.000,00	
C – Bancos c/ movimento			8.000,00
C – Duplicatas a pagar			14.000,00

Trata-se de um **fato permutativo**, pois contempla apenas contas patrimoniais de ativo e passivo, que não afetam o PL.

D	C		
1	2	=	12

É o lançamento de “fórmula 12”.

3ª FÓRMULA: mais de uma conta debitada e uma conta creditada.

Exemplo: pagamento a fornecedores de mercadorias, em dinheiro, no valor de R\$ 3.000,00, acrescido de juros de 10%, por atraso no pagamento.

CONTAS	GRUPO	Efeito no Saldo	D/C
Duplicatas a pagar	Passivo	Diminui	Débito
Caixa	Ativo	Diminui	Crédito
Juros passivos	Despesa	Aumenta	Débito

LANÇAMENTO:

Selbach (RS), 30 de junho de 2010.

Diversos

a Caixa

p/ nosso pagamento de

Duplicatas a Pagar

Duplicata no 002, de Atacadista de R\$ 3.000,00

Alimentos Ltda.

Juros Passivos

Pelo atraso no pagamento R\$ 300,00 R\$ 3.300,00

Reparem que a palavra “Diversos” agora aparece em primeiro lugar, indicando que há **mais de uma conta** sendo debitada. Usualmente, esse lançamento aparecerá de forma simplificada:

Diversos			
a Caixa			
Duplicatas a pagar	3.000,00		
Juros passivos	<u>300,00</u>	3.300,00	
Ou ainda:			
D – Duplicatas a pagar		3.000,00	
D – Juros passivos		300,00	
C – Caixa			3.300,00

D	C		
2	1	=	21

Temos aí o lançamento de “fórmula 21”.

Este é um exemplo de **fato misto diminutivo**, pois houve permuta de elementos patrimoniais (**caixa e duplicatas a pagar**) e uma despesa de juros, que reduz o PL. É como se houvesse 02 (dois) lançamentos, sendo um equivalente ao fato permutativo e outro equivalente ao fato modificativo diminutivo, a saber:

D – Duplicatas a pagar	3.000,00	
C – Caixa		3.000,00
D – Juros passivos	300,00	
C – Caixa		300,00

4ª FÓRMULA: mais de uma conta debitada e mais de uma conta creditada.

Exemplo: A empresa comprou, na Loja Vento Norte Ltda., através da nota fiscal nº 502, uma geladeira para uso, no valor de R\$ 1.500,00, e uma moto, no valor de R\$ 4.500,00, tendo sido pagos, como entrada, R\$ 500,00 em dinheiro, e o restante dividido em 10 (dez) duplicatas de R\$ 550,00.

CONTAS	GRUPO	Efeito no Saldo	D/C
Móveis e utensílios	Ativo	Aumenta	Débito
Veículos	Ativo	Aumenta	Débito
Caixa	Ativo	Diminui	Crédito
Duplicatas a pagar	Passivo	Aumenta	Crédito

LANÇAMENTO:

Selbach (RS), 30 de junho de 2010.

Diversos
a Diversos

N/ compra conforme nota fiscal nº 502, de Loja Vento Norte Ltda., a saber:

MÓVEIS E UTENSÍLIOS

Valor referente a uma geladeira R\$ 1.500,00

VEÍCULOS

Valor referente a uma moto R\$ 4.500,00 R\$ 6.000,00

a CAIXA

pago em dinheiro R\$ 500,00

a DUPLICATAS A PAGAR R\$ 5.500,00 R\$ 6.000,00

D	C		
2	2	=	22

É o lançamento de “fórmula 22”.

Trata-se de um **fato permutativo**, pois não houve modificação do PL.

Obs.: Lançamentos de fórmulas 11, 12, 21 e 22 não existem. Isso é apenas uma maneira de facilitar a memorização das fórmulas dos lançamentos.

5.6. Erros de escrituração

Vimos que a escrituração no livro **Diário** não pode ser rasurada, emendada ou borrada. Portanto, a correção de um registro realizado com erro na escrituração contábil das entidades deve ser realizada por lançamento de retificação. Em qual-

quer que seja a modalidade de correção adotada, o histórico do lançamento deverá precisar o motivo da retificação, a data e a localização do lançamento de origem, isto é, deve fazer menção ao lançamento original. Os lançamentos realizados fora da época devida deverão consignar, nos seus históricos, as datas efetivas das ocorrências e a razão do atraso. As formas de retificação recomendadas para a correção dos erros de escrituração são o **estorno**, a **transferência** e a **complementação**.

Estorno: consiste em efetuar lançamento inverso àquele feito de forma errada, anulando-o, desta forma, totalmente.

Transferência: é aquele que promove a regularização de conta indevidamente debitada ou creditada, através da transposição do valor para a conta adequada.

Complementação: é o lançamento efetuado com as mesmas contas debitadas e creditadas que o lançamento original, porém com um valor extra a ser contabilizado.

No entanto, a crescente utilização do processo de escrituração eletrônico, ao permitir que toda uma escrituração seja refeita em pouco tempo, alterando-se os lançamentos equivocados antes da emissão do Diário definitivo, vem tornando desnecessários os lançamentos de estorno ou complementares, muito utilizados nos outros processos de escrituração. Isso é o que ocorre na prática contábil contemporânea. Porém, em provas de concursos, esse assunto costuma ser cobrado, conforme antes exposto e a seguir exemplificado.

5.6.1. Valor contabilizado a menor

FATO: Prestação de serviços pelo valor de R\$ 5.000,00.

LANÇAMENTO CORRETO:

Santa Maria, 30 de junho de 2010.		
CAIXA		
a	RECEITA DE SERVIÇOS	
	Pelo recebimento refer. à nota fiscal nº 1.412	R\$ 5.000,00

LANÇAMENTO EFETUADO NO DIÁRIO:

Santa Maria, 30 de junho de 2010.		
CAIXA		
a	RECEITA DE SERVIÇOS	
	Pelo recebimento refer. à nota fiscal nº 1.412	R\$ 500,00

Reparem que foi lançado o valor de R\$ 500,00, quando o correto seria R\$ 5.000,00. Assim, como as contas foram registradas corretamente, basta efetuar um **lançamento complementar**, como abaixo:

CORREÇÃO:

Santa Maria, 02 de julho de 2010.

CAIXA

a RECEITA DE SERVIÇOS

Complemento de lançamento efetuado em 30.06.2010, por
valor lançado a menor

R\$ 4.500,00

Como exercício, o leitor pode registrar os lançamentos no livro **Razão** e verificar que, após o lançamento de correção, os saldos das contas seriam os mesmos, caso o lançamento tivesse sido efetuado corretamente desde o início.

5.6.2. Valor contabilizado a maior

FATO: Aquisição de móveis de uso pelo valor de R\$ 10.000,00, em dinheiro.

LANÇAMENTO CORRETO:

Santa Maria, 30 de junho de 2010.

MÓVEIS

a CAIXA

Pelo pagamento de móveis referente à nota fiscal nº 202, da
Cia. FMW

R\$ 10.000,00

LANÇAMENTO EFETUADO NO DIÁRIO:

Santa Maria, 30 de junho de 2010.

MÓVEIS

a CAIXA

Pelo pagamento de móveis referente à nota fiscal nº 202, da
Cia. FMW

R\$ 12.000,00

Agora foi lançado o valor de R\$ 12.000,00, quando o correto seria R\$ 10.000,00. Assim, como as contas foram registradas corretamente, basta efetuar um lançamento de **estorno parcial**, como a seguir:

CORREÇÃO:

Santa Maria, 02 de julho de 2010.

CAIXA

a MÓVEIS

Estorno parcial do lançamento efetuado em 30.06.2010, da Cia. FMW, referente à nota fiscal nº 202, por valor lançado a maior.

R\$ 2.000,00

Da mesma forma, o leitor pode praticar os lançamentos no **Razão** e verificar os saldos das contas.

5.6.3. Inversão de contas

FATO: Compra de veículos à vista, pelo valor de R\$ 25.000,00.

LANÇAMENTO CORRETO:

Santa Maria, 30 de junho de 2010.

VEÍCULOS

a CAIXA

Pela nossa aquisição do veículo X, Chassi Z, conforme nota fiscal nº 5.782, da Cia. de Veículos Ltda.

R\$ 25.000,00

LANÇAMENTO EFETUADO NO DIÁRIO:

Santa Maria, 30 de junho de 2010.

CAIXA

a VEÍCULOS

Pela nossa aquisição do veículo X, Chassi Z, conforme nota fiscal nº 5.782, da Cia. de Veículos Ltda.

R\$ 25.000,00

Neste caso, o valor foi lançado corretamente, mas débito e crédito foram invertidos. Assim, há que se estornar o lançamento, para depois lançar corretamente.

CORREÇÃO:

Santa Maria, 30 de junho de 2010.

VEÍCULOS

a CAIXA

Estorno do lançamento efetuado em 30.06.2010, referente à aquisição de veículo.

R\$ 25.000,00

VEÍCULOS

a CAIXA

Pela nossa aquisição do veículo X, Chassi Z, conforme nota fiscal nº 5.782, da Cia. de Veículos Ltda.

R\$ 25.000,00

Poderia também ter sido efetuado um único lançamento de correção, no valor de R\$ 50.000,00.

5.6.4. Troca de contas

FATO: Pagamento de energia elétrica, no valor de R\$ 2.500,00.

LANÇAMENTO CORRETO:

Santa Maria, 30 de junho de 2010.

DESPESAS

a CAIXA

Referente ao pgmto de conta de luz

R\$ 2.500,00

LANÇAMENTO EFETUADO NO DIÁRIO:

Santa Maria, 30 de junho de 2010.

DESPESAS

a CONTAS A PAGAR

Referente ao pgmto de conta de luz

R\$ 2.500,00

Foi lançada a crédito a conta **Contas a Pagar**, quando o correto seria creditar a conta **Caixa**. Assim, devemos efetuar um **lançamento de transferência** do valor para a conta correta (**caixa**).

CORREÇÃO:

Santa Maria, 02 de julho de 2010.

CONTAS A PAGAR

a CAIXA

Valor indevidamente creditado à primeira conta R\$ 2.500,00

Outros erros de escrituração podem ser corrigidos da seguinte forma:

- **erro no histórico**, com a utilização de ressalvas;
- **omissão de lançamento**, pela realização do mesmo, se dentro do mesmo exercício;
- **duplicidade de lançamento**, pelo estorno (anulação) do último lançamento.

Sempre é bom frisar que qualquer lançamento errado pode ser estornado totalmente e efetuado um novo lançamento em seguida. Porém, para efeito de concursos, é sempre bom estar atento aos lançamentos de estorno parcial, transferência e complementação.

Pelo exposto, pode-se perceber que, embora os lançamentos devam ser feitos em rigorosa ordem cronológica, os princípios de Contabilidade devem ser observados sempre, e, sobretudo, o objetivo da **evidenciação** (priorizar a essência em vez da forma). Assim, quando se constata que determinado fato foi omitido, ele deve ser registrado, mesmo fora dessa ordem cronológica, pois mais vale um registro que não esteja estritamente em ordem cronológica, do que a omissão pura e simples de determinado fato.

5.7. Da escrituração contábil das filiais

A empresa que tiver filial, agência, sucursal ou assemelhada, e que optar por sistema de escrituração descentralizado, deverá possuir registros contábeis na escrituração-matriz que permitam a identificação das transações de cada uma dessas unidades. A escrituração de todas as unidades deverá integrar um único sistema contábil, com a observância dos Princípios de Contabilidade, aprovados pelo Conselho Federal de Contabilidade, em especial o da entidade.

O grau de detalhamento dos registros contábeis ficará a critério da entidade. Entretanto, devem ser detalhados o suficiente para evidenciar todos os fatos relevantes ocorridos. As contas recíprocas, relativas às transações entre matriz e unidades, bem como as contas recíprocas das unidades ou filiais, devem ser eliminadas quando da elaboração das demonstrações contábeis, pois, do contrário, teríamos, por ocasião da consolidação das demonstrações, a duplicidade de valores.

Em respeito ao princípio da entidade, as despesas e receitas que não possam ser atribuídas às unidades serão registradas na matriz. O rateio de despesas e receitas, da matriz para as unidades, ficará a critério da administração da entidade. Ressalte-se que, em assim procedendo, não se estará violando o princípio da entidade, pois os valores deste modo rateados constarão do demonstrativo consolidado da matriz.

EXERCÍCIO RESOLVIDO 5-1:

(TRF/2000) Abaixo são apresentadas cinco afirmativas. Escolha, entre elas, a única que não expressa inteiramente a verdade:

- a) O pagamento, em cheque bancário, do valor de uma duplicata, acrescido de encargos de juros e de mora, deve ser contabilizado em lançamento de terceira fórmula.
- b) Quando o extrato bancário de uma empresa apresenta saldo credor, o valor desse saldo passa a representar um passivo na estrutura patrimonial.
- c) A aquisição de máquinas, parte para alugar e parte para revender, com pagamento de entrada em dinheiro e aceite de títulos pelo valor restante, caracteriza um fato administrativo permutativo.
- d) As contas de provisão tanto podem ser classificadas no passivo circulante, como no ativo circulante ou no ativo não circulante, dependendo de sua natureza, mas, mesmo assim, todas elas são formadas a partir de débitos lançados em contas de despesa.
- e) Uma operação de devolução de vendas afeta os valores contabilizados, tanto em receita de vendas, como em custo das vendas, como também afeta o valor do estoque final. É de ressaltar que as receitas são afetadas apenas no seu valor líquido, haja vista que esta conta não receberá débitos a não ser pelo saldo para sua transferência à conta de resultado.

Resolução:

Analisando cada alternativa, temos o seguinte:

- a) (Correta) Lançamento de 3ª fórmula
 D – Duplicatas a pagar
 D – Juros passivos
 C – Bancos c/movimento
- b) (Errada) O saldo credor no extrato bancário significa um valor disponível na conta-corrente da empresa, representado por um saldo devedor da conta de ativo bancos c/movimento, e não por um passivo.
- c) (Correta) Lançamento de 4ª fórmula
 D – Máquinas para alugar (ANC Investimentos)
 D – Máquinas para revenda (AC)
 C – Caixa (AC)
 C – Títulos a pagar (PC)
 O fato é permutativo, pois não afeta o patrimônio líquido.
- d) (Correta)

Provisões Ativas

Provisão para ajuste de estoques ao valor de mercado (AC)

Provisão para devedores duvidosos (AC)

Provisão para perdas prováveis na realização de investimentos (ANC)

Provisões Passivas

Provisão para imposto de renda

Provisão para férias

Provisão para contribuição social s/lucro

O lançamento dá-se sempre a débito de uma conta de despesa e a crédito da provisão.

- e) (Correta) Os efeitos de uma devolução de vendas são os seguintes:

Rubrica	Efeito
Receita de vendas	Reduz
Custo das vendas	Reduz
Estoque final	Aumenta

Resposta: Letra B

5.8. Balancete de verificação

O balancete de verificação é uma relação (ordenada) dos saldos das contas do RAZÃO. Deve apresentar uma coluna para os saldos devedores e outra, para os saldos credores.

É preciso ter o cuidado, no momento do levantamento do balancete, de classificar as contas retificadoras pela natureza de seu saldo, e não pelo grupo a que pertençam no balanço patrimonial, pois balancete e balanço são demonstrativos distintos, sendo que o balancete serve de base para o balanço e outros demonstrativos.

Se o método das partidas dobradas for respeitado, a soma dos saldos devedores e a soma dos saldos credores, no balancete, devem apresentar valores iguais.

MODELO DE FORMULÁRIO DE BALANCETE

Nº	CONTA	SALDO INICIAL		MOVIMENTO		SALDO FINAL	
		DEVEDOR	CREDOR	DÉBITOS	CRÉDITOS	DEVEDOR	CREDOR
TOTAIS							

Para exemplificar, vamos supor uma série de eventos ocorridos em uma entidade:

1. investimento inicial em dinheiro: R\$ 20.000,00;
2. compra de um veículo a prazo: R\$ 12.000,00;
3. compra de mercadorias à vista: R\$ 3.000,00;
4. depósito no Banco do Brasil: R\$ 15.000,00;
5. venda de mercadorias à vista: R\$ 2.500,00;
6. depósito no Banco do Brasil: R\$ 2.000,00;
7. compra de mercadorias com pagamento em cheque: R\$ 4.000,00;
8. pagamento de despesa com aluguel em cheque: R\$ 500,00.

LANÇAMENTOS CONTÁBEIS

<p>1. CAIXA a Capital Social p/ capital integralizado em dinheiro</p>	R\$ 20.000,00	<p>2. VEÍCULOS a DUPLICATAS A PAGAR p/ compra de um veículo a prazo</p>	R\$ 12.000,00
<p>3. COMPRAS a CAIXA N/ pagamento</p>	R\$ 3.000,00	<p>4. BANCOS C/ MOVIMENTO a CAIXA N/ depósito no Banco do Brasil</p>	R\$ 15.000,00
<p>5. CAIXA A VENDAS N/ recebimento</p>	R\$ 2.500,00	<p>6. BANCOS C/ MOVIMENTO a CAIXA N/ depósito no Banco do Brasil</p>	R\$ 2.000,00
<p>7. COMPRAS a BANCOS C/ MOVIMENTO pagamento em cheque</p>	R\$ 4.000,00	<p>8. ALUGUÉIS a BANCOS C/ MOVIMENTO pagamento em cheque</p>	R\$ 500,00

RAZONETES

CAIXA		BANCOS C/ MOVIMENTO		VEÍCULOS	
(1) 20.000,00	3.000,00 (3)	(4) 15.000,00	4.000,00 (7)	(2) 12.000,00	
(5) 2.500,00	15.000,00 (4)	(6) 2.000,00	500,00 (8)		
	2.000,00 (6)				
22.500,00	20.000,00	17.000,00	4.500,00		
2.500,00		12.500,00			
DUPLICATAS A PAGAR		CAPITAL SOCIAL		VENDAS	
	12.000,00 (2)		20.000,00 (1)		2.500,00 (5)

COMPRAS	ALUGUÉIS
(3) 3.000,00	(8) 500,00
(7) 4.000,00	
7.000,00	

BALANCETE DE VERIFICAÇÃO

CONTAS	MOVIMENTO		SALDO	
	DÉBITO	CRÉDITO	DEVEDOR	CREDOR
CAIXA	22.500,00	20.000,00	2.500,00	
BANCOS C/ MOVIMENTO	17.000,00	4.500,00	12.500,00	
VEÍCULOS	12.000,00		12.000,00	
DUPLICATAS A PAGAR		12.000,00		12.000,00
CAPITAL SOCIAL		20.000,00		20.000,00
VENDAS		2.500,00		2.500,00
COMPRAS	7.000,00		7.000,00	
ALUGUÉIS	500,00		500,00	
TOTAL	59.000,00	59.000,00	34.500,00	34.500,00

De forma simplificada, o balancete evidencia apenas a coluna dos saldos finais das contas. É um instrumento bastante útil para verificar se os lançamentos obedeceram ao método das partidas dobradas.

EXERCÍCIO RESOLVIDO 5-2:

Após todos os ajustes, o balancete de verificação da Cia. XMW, em 31/12/X2, apresentou os seguintes dados:

Contas	Saldos em R\$	
	Devedores	Credores
Bancos conta movimento	120.000	–
Caixa	20.000	–
Capital	–	200.000
Custo das mercadorias vendidas	680.000	–
Depreciação acumulada	–	15.000
Despesas gerais	220.000	–
Duplicatas a pagar	–	50.000
Duplicatas a receber	80.000	–
Equipamentos	60.000	–
Reservas de lucros	–	30.000
Mercadorias	40.000	–
Receitas de vendas	–	910.000
Salários a pagar	–	15.000
Totais	1.220.000	1.220.000

No balanço de encerramento, o patrimônio líquido totaliza:

- a) R\$ 245.000,00;
- b) R\$ 240.000,00;
- c) R\$ 230.000,00;
- d) R\$ 220.000,00;
- e) R\$ 200.000,00.

Resolução:

Para calcularmos o valor do patrimônio líquido, deveremos obter o resultado do exercício (receitas menos despesas), que será então transferido para a conta **lucros acumulados no período para ser destinado**.

Resultado do Exercício	
Receita de vendas	910.000
(-) Custo das mercadorias vendidas	(680.000)
(-) Despesas gerais	(220.000)
Lucro do exercício	10.000

O lucro do período, de \$ 10.000, será somado ao lucro acumulado, de \$ 30.000, totalizando assim lucros acumulados no valor de \$ 40.000. O valor do patrimônio líquido então será:

Patrimônio Líquido	
Capital	200.000
Reserva de lucros	40.000
Total do PL	240.000

Resposta: Letra B

5.9. Processo contábil

O processo contábil tem sua sustentação na documentação contábil, que compreende todos os documentos, livros, papéis, registros e outras peças, que apoiam ou compõem a escrituração contábil. Entende-se por documento contábil aquele que comprova os atos e fatos que originam lançamento(s) na escrituração contábil das entidades.

Considera-se hábil a documentação contábil, quando revestida das características intrínsecas ou extrínsecas essenciais, definidas na legislação, na técnica contábil ou aceitas pelos “usos e costumes”.

A origem da documentação contábil pode ser interna, quando gerada na própria entidade, ou externa, quando proveniente de terceiros. Em ambos os casos, a entidade é obrigada a mantê-la em boa ordem e guardá-la, enquanto não prescritos os efeitos que dela podem decorrer.

Como o objetivo da Contabilidade é o levantamento da situação patrimonial da entidade, ao final de um certo período de tempo (exercício social), apurando

o resultado (lucro ou prejuízo) das operações realizadas em seu curso, com vistas ao fornecimento de informações a acionistas, sócios, credores, fisco etc., através da elaboração das demonstrações financeiras previstas na legislação pertinente, vamos apresentar, a seguir, uma sequência de rotinas e procedimentos chamada de ciclo ou processo contábil, para a consecução desse objetivo, observado o anteriormente exposto, no que couber.

5.9.1. Fases do ciclo contábil

- 1^a análise dos documentos que constituem os elementos de comprovação da ocorrência dos fatos contábeis;
- 2^a registro dos fatos contábeis no livro **Diário**, pelo método das partidas dobradas;
- 3^a transposição para o **Razão** dos lançamentos do **Diário**, separando-os por contas;
- 4^a elaboração do balancete de verificação para averiguar a igualdade entre os valores debitados e valores creditados, ou dos saldos devedores e credores;
- 5^a elaboração dos lançamentos de ajustes, provisões, depreciações etc., seguidos de encerramento das contas de resultado, para apuração do resultado do período;
- 6^a elaboração dos lançamentos de destinação do resultado apurado, seguido do levantamento de novo balancete de verificação, ajustado para balanço;
- 7^a preparação e transcrição no livro **Diário** dos principais relatórios contábeis, sendo básicos o **BALANÇO PATRIMONIAL** e a **DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO**.

5.9.2. Período contábil (exercício social)

Normalmente, o exercício social tem duração de um ano, devendo coincidir com o ano-calendário, com o objetivo de apurar o resultado obtido nas operações da empresa.

Atualmente, o art. 1º da Lei nº 9.430/1996 determina que *“o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30*

de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente”. Porém, para fins comerciais, o **exercício social** é de **um ano**, conforme já visto. Assim, o estudante não deve confundir o exercício social, que é de um ano e está previsto na Lei das SA, com período de apuração de resultado para outros fins, como o tributário, que no caso do imposto de renda é trimestral.

5.9.3. Resultado do período (rédito)

A função econômica da Contabilidade é apurar o resultado, sendo que a Lei nº 6.404/1976 (Lei das S/A) determina que a apuração seja feita através da **demonstração do resultado do exercício**, que é a apresentação ordenada de todas as receitas, custos e despesas ocorridos no exercício social da empresa.

5.9.4. Encerramento das contas de resultado

Ao final do exercício social, deve-se proceder ao encerramento das contas de resultado, através dos lançamentos de encerramento:

- a) as contas de receitas são debitadas, transferindo-se seus saldos para crédito da conta **Resultado do Exercício**.
- b) as contas de custos e despesas são creditadas, transferindo-se seus saldos para débito da conta **Resultado do exercício**.

As contas de resultados são periódicas, devendo iniciar o próximo período contábil com saldo zero. Já as contas patrimoniais permanecem com seus saldos. Os lançamentos de encerramento devem ser efetuados no livro **Diário** e transpostos para o **Razão**.

5.9.5. Apuração simplificada do resultado do exercício

Deixaremos de considerar, nesta apuração simplificada, a correção monetária, as provisões para pagamento do IRPJ e da Contribuição Social, a distribuição do lucro, as demais provisões e outros procedimentos, que serão analisados posteriormente. Sendo assim, considere o seguinte balancete de verificação:

CONTAS	SALDOS	
	DEVEDOR	CREDOR
1. CAIXA	13.200,00	
2. BANCOS C/ MOVIMENTO	127.000,00	
3. DUPLICATAS A RECEBER	30.000,00	
4. ESTOQUE MATERIAL DE EXPEDIENTE	10.312,00	
5. MÓVEIS E UTENSÍLIOS	25.000,00	
6. DUPLICATAS A PAGAR		28.100,00
7. CAPITAL SOCIAL		90.000,00
8. RECEITAS DE SERVIÇOS		167.700,00
9. IMPOSTOS FATURADOS ISS	1.488,00	
10. SALÁRIOS	32.000,00	
11. ÁGUA, LUZ e TELEFONE	6.400,00	
12. MATERIAL CONSUMIDO	28.400,00	
13. ALUGUÉIS	12.000,00	
TOTAIS	285.800,00	285.800,00

5.10. Lançamentos de encerramento

1. RESULTADO DO EXERCÍCIO

a DIVERSOS

Transferência dos saldos das seguintes contas, para encerramento.

a Impostos faturados – ISS	1.488,00	
a Salários	32.000,00	
a Água, luz e telefone	6.400,00	
a Material consumido	28.400,00	
a Aluguéis	<u>12.000,00</u>	80.288,00

2. RECEITA DE SERVIÇOS

a RESULTADO DO EXERCÍCIO

Transferência de saldo,
para encerramento das receitas. 167.700,00

RESULTADO DO EXERCÍCIO	
(1) 80.288,00	167.700,00 (2)
	87.412,00

5.10.1. Lançamento de destinação do resultado

Após computarmos o resultado do exercício, devemos, em primeiro lugar, compensar eventuais Prejuízos Acumulados de exercícios anteriores.

O saldo remanescente constitui-se no valor de lucros a ser destinado sob a forma de reservas, incorporação ao capital social e ao pagamento de dividendos. A essa conta “**transitória**” podemos chamar de “**Lucros a Distribuir**”, “**Lucros a Destinar**”, “**Resultado a Destinar**” ou “**Lucros Acumulados**”. Acreditamos que todos esses termos podem aparecer nas provas. Porém, por força de normas do CPC, devemos continuar utilizando a expressão “Lucros Acumulados”. Vale frisar que no Balanço Patrimonial das Sociedades Anônimas e das grandes empresas, obrigadas à adoção das normas da Lei nº 6.404/1976, não devem figurar Lucros Acumulados, pois, quando existentes, estes devem ser integralmente destinados para o pagamento de dividendos ou na formação de reservas de lucros ou, ainda, aplicados no aumento do Capital Social.

Lançamento de transferência para Lucros Acumulados (Resultado a Destinar)

3. RESULTADO DO EXERCÍCIO

a Lucros Acumulados

Transferência do Lucro líquido do exercício 87.412,00

5.10.2. Encerramento de resultados e destinação do lucro

RECEITAS DE SERVIÇOS		IMPOSTOS FATURADOS ISS		SALÁRIOS	
(2) 167.700,00	167.700,00	1.488,00	1.488,00 (1)	32.000,00	32.000,00 (1)
=		=		=	

ÁGUA, LUZ E TELEFONE	MATERIAL DE CONSUMO	ALUGUÉIS
6.400,00 6.400,00 (1)	28.400,00 28.400,00 (1)	12.000,00 12.000,00 (1)
════════ ═══════	════════ ═══════	════════ ═══════
RESULTADO DO EXERCÍCIO		LUCROS ACUMULADOS
(1) 80.288,00 167.700,00 (2)		87.412,00 (3)
(3) 87.412,00 87.412,00		
════════ ═══════		

5.10.3. Destinação do Resultado

Vamos supor que a metade do resultado à disposição da assembleia seja distribuída sob a forma de dividendos e o restante tenha sido destinado a formação de reservas de lucros. Sendo assim, teremos os seguintes lançamentos contábeis:

D – Lucros Acumulados	87.412,00
C – Reservas de Lucros	43.706,00
C – Dividendos a Pagar	43.706,00

Repare que, após a apuração do resultado do exercício e sua destinação para as contas patrimoniais (Reservas de Lucros e Dividendos a Pagar) ou a compensação de prejuízos acumulados de exercícios anteriores, **todas as contas de resultado e transitórias** são encerradas, visto que estas não aparecem no balanço patrimonial, que contempla apenas **contas patrimoniais**.

5.10.4. Balanço patrimonial

Balanço patrimonial em 31.12.20x1

ATIVO		PASSIVO	
CIRCULANTE		CIRCULANTE	
Caixa	13.200,00	Duplicatas a pagar	28.100,00
Bancos c/movimento	127.000,00	Dividendos a pagar	43.706,00
Duplicatas a receber	30.000,00		
Estoques	<u>10.312,00</u>	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
	180.512,00	Capital social	90.000,00
NÃO CIRCULANTE		Reservas de lucros	<u>43.706,00</u>
Móveis e utensílios	25.000,00		133.706,00
TOTAL	205.512,00	TOTAL	205.512,00

5.10.5. Demonstrativo do resultado do exercício

RECEITA BRUTA DE SERVIÇOS		167.700,00
(-) IMPOSTOS INCIDENTES ISS	(1.488,00)	(1.488,00)
(=) RECEITA LÍQUIDA		166.212,00
(-) SALÁRIOS	(32.000,00)	
(-) ÁGUA, LUZ E TELEFONE	(6.400,00)	
(-) MATERIAL CONSUMIDO	(28.400,00)	
(-) ALUGUÉIS	(12.000,00)	(78.800,00)*
(=) RESULTADO DO EXERCÍCIO		87.412,00

*Total das despesas do exercício

5.11. Lançamento em partidas mensais

Conforme disposto no § 1º do art. 1.184 do Código Civil, as empresas podem escriturar os fatos contábeis em partidas mensais em determinadas situações. Ressalte-se que isto constitui uma exceção à regra, haja vista que a regra geral é a contabilização em ordem cronológica de dia, mês e ano.

Vejamos o referido dispositivo:

Art. 1.184 — No Diário serão lançadas, com individualização, clareza e caracterização do documento respectivo, dia a dia, por escrita direta ou reprodução, todas as operações relativas ao exercício da empresa.

§ 1º Admite-se a escrituração resumida do Diário, com totais que não excedam o período de trinta dias, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados livros auxiliares regularmente autenticados, para registro individualizado, e conservados os documentos que permitam a sua perfeita verificação.

§ 2º Serão lançados no Diário o balanço patrimonial e o de resultado econômico, devendo ambos ser assinados por técnico em Ciências Contábeis legalmente habilitado e pelo empresário ou sociedade empresária.

Exercícios

- 1. (ICMS/SC-2010) Analise as afirmativas abaixo e assinale com (V) as verdadeiras e (F) as falsas.**
- () Escrituração é a técnica contábil para registro dos fatos administrativos ocorridos em uma entidade.
 - () A função histórica do lançamento é registrar os fatos administrativos pelos valores respectivos, e a escrita fornece, a qualquer momento, uma visão estática do patrimônio com os saldos numéricos que estão registrados em cada conta.
 - () O método das partidas dobradas pressupõe que, no registro dos fatos administrativos, a cada débito, em uma ou mais contas, de determinado valor, corresponderá um crédito de igual valor, em uma ou mais contas.
 - () Chamam-se fórmulas de escrituração as diversas maneiras de utilizar o lançamento e/ou "partida", de acordo com os fatos ocorridos e para o registro dos mesmos. As fórmulas dividem-se em: primeira, segunda e terceira fórmula.
 - () Nos lançamentos e/ou partidas de terceira fórmula encontra-se uma única conta devedora em contrapartida com diversas contas credoras.
- Assinale a alternativa que indica a sequência correta de cima para baixo.
- a) V – V – F – F – V
 - b) V – F – V – F – F
 - c) V – F – F – F – V
 - d) F – F – V – V – F
 - e) F – F – V – F – V
- 2. (AL/RO – 2010) Empresa comercial apropriou a folha de pagamento. O registro do fato é:**
- a) Permutativo;
 - b) Modificativo aumentativo;
 - c) Modificativo diminutivo;
 - d) Misto diminutivo;
 - e) Misto aumentativo.
- 3. (Téc. Cont. / Petrobras – 2010) Considere o lançamento abaixo, desconsiderando os elementos data, histórico e valor.**
- **Diversos**
 - **a Caixa**
 - **Fornecedores a pagar**
 - **Juros Passivos**

Quanto à classificação, este é um lançamento de:

- a) segunda fórmula;
 - b) terceira fórmula;
 - c) fórmula complexa;
 - d) fórmula mista;
 - e) fórmula simples.
- 4. (AL/RO – 2010) A entidade econômica adquiriu veículo para uso, pagou 50% à vista e o restante pagará 30 (trinta) dias após. Qual a fórmula de lançamento contábil que através de único lançamento registrará o fato?**
- a) 1ª fórmula;
 - b) 2ª fórmula;
 - c) 3ª fórmula;
 - d) 4ª fórmula;
 - e) Fórmula mista.
- 5. (AL/RO – 2010) Assinale a formalidade extrínseca do livro Diário.**
- a) Escrituração em idioma e moeda nacional.
 - b) Escrituração sem borrões ou escritos entre linhas.
 - c) Escrituração em forma mercantil.
 - d) Registro no órgão competente (Junta ou Cartório).
 - e) Fatos registrados em ordem cronológica.
- 6. (Esaf – Fortaleza/2003) Uma operação de recebimento de venda à vista, no valor de R\$ 100,00, gera um registro contábil de débito à conta Caixa e crédito à conta Vendas Brutas. Assinale o tipo de fato contábil presente na única opção correta.**
- a) Aumentativo.
 - b) Diminutivo.
 - c) Misto.
 - d) Permutativo.
 - e) Modificativo.
- 7. (Funasa – Dom Cintra – 2010) No dia 25 de setembro, uma determinada empresa adquiriu mercadorias para revenda, e, na ocasião, efetuou o seguinte lançamento:**
- Diversos**
- | | |
|---------------------------------|--------------|
| a Diversos | |
| Estoque de Mercadorias | 5.000 |
| ICMS a Recuperar | 1.000 |
| a Bancos conta Movimento | 2.000 |
| a Fornecedores | 4.000 |
- Desconsiderando o histórico e conforme as boas técnicas contábeis, o registro feito pela contabilidade utilizou a seguinte fórmula de lançamento contábil:**
- a) 1ª;
 - b) 2ª;
 - c) 3ª;
 - d) 4ª;
 - e) 5ª.

8. **(CEB Distribuição S/A – 2010) A empresa Alfa Ltda. comprou um veículo por R\$ 18.000,00, à vista, diminuindo seu caixa. Tal operação caracteriza um fato administrativo ou contábil:**
- misto;
 - permutativo;
 - alternativo;
 - diminutivo;
 - aumentativo.
9. **(UFP – 2010) A sociedade Comércio de Balas Ltda. realizou o pagamento da folha de salários, dentro do próprio mês de competência, registrando o seguinte lançamento contábil:**
Débito: Despesa de Salários
Crédito: Caixa
Valor: R\$ 3.000,00
Com base nessa informação, é correto afirmar que a operação representa:
- um fato permutativo;
 - um fato modificativo aumentativo;
 - um fato misto aumentativo;
 - um fato misto diminutivo;
 - um fato modificativo diminutivo.
10. **(UFP – 2010) A empresa Comércio de Roupas Jovens Ltda. efetuou o pagamento antecipado de uma duplicata que devia, perante seu fornecedor, no valor de R\$ 10.000,00, obtendo um desconto na liquidação de R\$ 1.000,00, gerando o seguinte registro contábil:**
Débito: Duplicatas a Pagar Valor R\$ 10.000,00
Crédito: Caixa Valor R\$ 9.000,00
Crédito: Desconto Obtido Valor R\$ 1.000,00
Com base nesses dados, é correto afirmar que a operação representa:
- um fato misto aumentativo;
 - um fato misto diminutivo;
 - um fato modificativo aumentativo;
 - um fato modificativo diminutivo;
 - um fato permutativo.
11. **(Esaf/MPOG/2001) Caracteriza fato contábil misto diminutivo a operação representada pelo lançamento:**
- D Fornecedores
C Banco conta movimento
C Abatimentos sobre compras;
 - D Caixa
C Duplicatas a receber
C Receitas financeiras;
 - D Veículos – novos
C Caixa
C Títulos a pagar
C Veículos – antigos;
 - D Empréstimos de sócios
C Capital a integralizar;
 - D Empréstimos bancários
D Encargos financeiros sobre dívidas repactuadas
C Títulos a pagar.

12. (UFP – 2010) O artigo 177 da Lei nº 6.404/1976, que trata da escrituração, assim determina: “A escrituração da companhia será mantida em registros _____, com obediência aos preceitos da legislação _____ e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência”.
- Completam corretamente as lacunas acima, respectivamente, os termos:**
- ‘permanentes’ e ‘comercial’;
 - ‘individualizados’ e ‘comercial’;
 - ‘contábeis’ e ‘fiscal’;
 - ‘permanentes’ e ‘tributária’;
 - ‘confiáveis’ e ‘comercial’.
13. (UFP – 2010) A escrituração contábil, de acordo com o método das partidas dobradas, registra lançamentos dos fatos contábeis, em ordem cronológica, estando sujeita a uma determinada disposição, contendo elementos considerados essenciais. Com base nisso, é correto dizer que todo lançamento deve ter os seguintes elementos essenciais:
- local da ocorrência do fato, conta a ser debitada, conta a ser credita e histórico;
 - local e data da ocorrência do fato, conta a ser debitada, conta a ser creditada e histórico;
 - data da ocorrência do fato, conta a ser debitada, conta a ser creditada, histórico e valor;
 - local e data da ocorrência do fato, conta a ser debitada, conta a ser credita, histórico e valor;
 - local, conta a ser debitada, conta a ser creditada e valor.
14. (Pref. Mun. Florianópolis – 2010) Assinale a alternativa que responde CORRETAMENTE à pergunta abaixo.
- Uma operação de venda de mercadorias à vista, pelo valor de R\$ 40.000,00, que teve um custo de R\$ 20.000,00, é um fato contábil de qual natureza?**
- Fato misto diminutivo
 - Fato misto
 - Fato misto aumentativo
 - Fato permutativo
 - Fato modificativo aumentativo
15. (Esaf – Fortaleza/2003) Com relação a lançamentos contábeis apresentamos quatro afirmativas incorretas. Indique a opção correta.
- Na única forma de retificação de lançamento contábil, que é o estorno, o histórico do lançamento deverá precisar o motivo da retificação, a data e a localização do lançamento de origem.
 - O estorno consiste em lançamento inverso àquele feito erroneamente, anulando-o totalmente.
 - O lançamento de estorno promove a regularização de conta indevidamente debitada ou creditada, através da transposição do valor para a conta mais adequada.
 - O lançamento de estorno é aquele que vem, posteriormente, complementando o histórico original, sem, contudo, aumentar ou reduzir o valor anteriormente registrado;
 - O lançamento de estorno tem o objetivo de ratificar o lançamento original.

16. (AL/RO – 2010) Dentre as contas seguintes, marque a que o saldo tem natureza credora.

- a) Despesa antecipada – prêmio de seguros.
- b) Banco conta aplicação.
- c) Ações de outras empresas.
- d) Despesas com depreciação.
- e) Duplicatas descontadas.

17. O pagamento de duplicatas no valor de R\$ 10.000,00, pela empresa CONCURSOS LTDA, com desconto de 2% pelo pagamento antecipado, em cheque, deve ser representado pelo lançamento:

- a) Duplicatas a Pagar
 - a Bancos c/movimento 10.000,00
- b) Duplicatas a Pagar
 - a Diversos
 - a Bancos c/movimento 9.800,00
 - a Descontos Obtidos 200,00 10.000,00;
- c) Diversos
 - a Duplicatas a receber
 - Descontos Obtidos 200,00
 - Bancos c/movimento 9.800,00 10.000,00;
- d) Duplicatas a Pagar
 - a Diversos
 - a Bancos c/movimento 10.000,00
 - a Descontos obtidos 200,00 10.200,00;
- e) Fornecedores
 - a Diversos
 - a Juros Passivos 200,00
 - a Bancos /movimento 10.000,00 10.200,00.

18. A compra de um imóvel para uso da sede da empresa, no valor de R\$ 100.000,00, sendo que foi dado como entrada um veículo da empresa no valor de R\$ 20.000,00, e foram emitidas promissórias do valor restante para 30, 60 e 90 dias, gera o seguinte lançamento na adquirente:

- a) Imóveis de Uso
 - a Diversos
 - a Veículos 20.000,00
 - a Promissórias a Pagar 80.000,00 100.000,00;
- b) Diversos
 - a Promissórias Emitidas
 - a Imóveis de Uso 80.000,00
 - a Veículos de Uso 20.000,00 100.000,00;
- c) Imóveis
 - a Promissórias a Pagar 100.000,00;
- d) Promissórias a Receber
 - a Diversos
 - a Veículos 20.000,00
 - a Imóveis 80.000,00 100.000,00;
- e) Imóveis
 - a Diversos
 - a Promissórias Aceitas 80.000,00
 - a Veículos 20.000,00 100.000,00.

19. Assinale qual a alternativa que contém o lançamento correspondente ao pagamento pela empresa, por meio da emissão de cheque de R\$ 5.500,00, de duas duplicatas em atraso, com juros totais de 10%.

- | | | | |
|-------------------------|---------------|--|-----------|
| a) Diversos | | | |
| a Caixa | | | |
| Duplicatas a pagar | 5.000,00 | | |
| Receitas de juros | <u>500,00</u> | | 5.500,00; |
| b) Diversos | | | |
| a Bancos c/movimento | | | |
| Duplicatas a pagar | 5.000,00 | | |
| Despesa de juros | <u>500,00</u> | | 5.500,00; |
| c) Diversos | | | |
| a Bancos c/movimento | | | |
| Duplicatas a pagar | 5.500,00 | | |
| Despesa de juros | <u>550,00</u> | | 6.050,00; |
| d) Duplicatas a receber | | | |
| a Diversos | | | |
| a Bancos c/movimento | 5.000,00 | | |
| a Receita de juros | <u>500,00</u> | | 5.500,00; |
| e) Diversos | | | |
| a Bancos c/movimento | | | |
| Duplicatas a pagar | 4.500,00 | | |
| Receitas de juros | <u>500,00</u> | | 5.000,00; |

20. (Suape/Upenet – 2010) Um lançamento a débito em conta do Ativo Circulante e a crédito em conta do Patrimônio Líquido, há indicação de que a empresa:

- adquiriu um bem à vista;
- aumentou o capital social;
- contraiu uma dívida futura;
- recebeu um direito com juros;
- pagou uma dívida com desconto.

21. (ICMS/SC-2010) O Novo Código Civil que estabelece ao empresário e à sociedade empresária a obrigação de seguir um sistema de contabilidade com base na escrituração uniforme de seus Livros afirma também que o livro Diário é o mais importante, e por isso, está sujeito a certas formalidades quanto à sua apresentação e registros.

Identifique as formalidades intrínsecas:

- livro encadernado com costura, as páginas numeradas mecanicamente, devendo os lançamentos obedecerem a uma ordem cronológica e uniforme.
- deve possuir termos de abertura e de encerramento e a escrituração deve relatar fielmente o fato contábil ocorrido, sendo essa obrigatoriedade uma formalidade intrínseca.
- deve estar rubricado, em todas as páginas, pelo funcionário da Junta Comercial ou do Cartório com competência para este fim, e não pode conter nos registros rasuras, borrões ou emendas, sendo essa obrigatoriedade uma formalidade extrínseca.
- não pode conter registro nas entrelinhas e nas margens, intervalos em branco, borrões, rasuras, emendas, e a escrituração deve seguir um método uniforme.
- deve conter a individualização e clareza dos lançamentos nele feitos, assim como estarem assinados os termos de abertura e de encerramento pelo comerciante ou seu procurador e pelo contabilista habilitado.

- 22. (Petrobras/Cesgranrio – 2010) O SPED contábil foi regulamentado através da Resolução CFC nº 1.020/2005, e reformulado parcialmente pela Resolução CFC nº 1.063/2005. Tal Resolução estabelece que determinados livros contábeis constituem-se em registros permanentes da entidade e, quando escriturados em forma eletrônica, serão constituídos por um conjunto único de informações das quais eles se originam.**

Os livros a que se refere a citada Resolução são:

- a) Diário, Razão, Contas Correntes, Caixa e Registro de Empregados;
 b) Diário, Copiador de Cartas, Atas de Assembleias e Registro de Inventários;
 c) Diário, Caixa e Registro de Inventários;
 d) Diário, Balancetes Diários e Balanços e Registro de Inventários;
 e) Diário e Razão.
- 23. (Contador/IFCE-2010) Uma das atividades iniciais para a elaboração da contabilidade é a planificação das contas necessárias à revelação de todos os componentes patrimoniais, bem como suas variações. Esse planejamento denomina-se:**
- a) Demonstrações financeiras;
 b) Plano de metas;
 c) Plano de diretrizes orçamentárias;
 d) Plano de contas;
 e) Elenco de contas.
- 24. (Esaf – TFC/2001) Aponte o lançamento correto, considerando que os históricos estão certos e adequados:**

- a) Diversos
 a Caixa
 pelo recebimento de duplicatas, como segue:
 Duplicatas a receber – valor principal do título 300,00
 Juros ativos – valor dos juros incorridos 30,00 330,00;
- b) Duplicatas a pagar
 a Diversos pelo pagamento de duplicatas, como segue:
 a Caixa
 valor nominal do título 270,00
 a Descontos passivos
 valor dos descontos obtidos no pagamento 30,00 300,00;
- c) Diversos
 a Diversos
 vendas de mercadorias
 como segue:
 Caixa
 entrada e sinal de pagamento 100,00
 Clientes
 valor financiado na operação, para 30 e 60 dias 400,00 500,00
 a Mercadorias
 valor de custo que ora se baixa do estoque 350,00
 a Resultado com mercadorias
 valor do lucro alcançado nesta venda 150,00 500,00;
- d) Caixa
 a Bancos conta movimento
 valor do nosso depósito bancário nesta data 250,00;
- e) Comissões ativas
 a Caixa
 valor das despesas de comissão, pago nesta data 60,00.

- 25. (UFP – 2010) A operação de venda a prazo de um veículo ainda não depreciado, feita sem lucro ou prejuízo, é registrada contabilmente mediante o seguinte lançamento:**
- a) Débito de veículos e Crédito de contas a pagar;
 - b) Débito de contas a receber e Crédito de veículos;
 - c) Débito de contas a pagar e Crédito de veículos;
 - d) Débito de veículos e Crédito de caixa;
 - e) Débito de veículos e Crédito de contas a receber.
- 26. (MAPA – 2010) O local onde são registradas todas as operações contabilizáveis de uma entidade, em ordem cronológica e com a observância de certas regras, constitui aquilo que se denomina por:**
- a) Razão;
 - b) Livro Diário;
 - c) Partidas de Diário;
 - d) Livro Caixa;
 - e) Partidas Dobradas.
- 27. (ICMS/SC-2010) Analise as afirmativas abaixo e assinale com (V) as verdadeiras e (F) as falsas.**
- () O patrimônio é um conjunto de bens, direitos e obrigações com terceiros, à disposição de uma pessoa jurídica ou pessoa física, necessários ao atendimento de seus objetivos.
 - () Além de dar a conhecer os elementos formadores do lucro/prejuízo de um período (de um exercício social) a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) permite conhecer como o lucro foi destinado.
 - () Os fatos permutativos são aqueles que não alteram o Patrimônio Líquido, alterando apenas qualitativamente os valores dos bens e direitos.
 - () Os fatos mistos provocam alterações quantitativas no Ativo, no Passivo e no Patrimônio Líquido, simultaneamente.
 - () A “despesa com salários” provoca redução no valor do Patrimônio Líquido somente no momento em que os salários são pagos.
- Assinale a alternativa que indica a sequência **correta** de cima para baixo.
- a) V – V – F – F – V
 - b) V – F – V – F – F
 - c) V – F – F – V – F
 - d) F – F – V – V – F
 - e) F – F – F – V – V
- 28. (UFP – 2010) Em relação aos mecanismos de débito e crédito, é correto afirmar:**
- a) As contas do passivo circulante são debitadas quando obrigações assumidas são liquidadas.
 - b) As contas do patrimônio líquido são de natureza devedora.
 - c) As contas de ativo são de natureza credora.
 - d) As contas do ativo são debitadas quando há saída de bens ou direitos do patrimônio.
 - e) As contas de passivo circulante são de natureza credora, porque provocam aumento do patrimônio líquido.

29. (Badesc/FGV – 2010) Com base na Lei nº 6404/1976, analise os lançamentos contábeis a seguir.

Bancos

a Diversos

a Duplicatas a Receber

a Receitas de Juros

Esses lançamentos contábeis representam:

- a) pagamento de duplicata com juros;
 b) recebimento de duplicatas com juros;
 c) pagamento de empréstimo com juros contratuais;
 d) emissão de duplicata com ágio;
 e) aceite de duplicata com deságio.
30. (Cespe/STM/Superior/1999) Uma empresa que possua um saldo inicial de contas a receber de vendas a prazo de R\$ 1.000,00, que realize vendas a prazo no exercício social subsequente, no valor de R\$ 15.000,00, e receba, de vendas a prazo, no mesmo período, a importância de R\$ 14.500,00, apresentará, no fim do exercício, um saldo de contas a receber de:
- a) R\$ 1.000,00;
 b) R\$ 1.200,00;
 c) R\$ 1.300,00;
 d) R\$ 1.500,00;
 e) R\$ 2.000,00.
31. (Esaf/AFTN-1989) Ao examinarmos o patrimônio da empresa Comercial Ltda., encontramos os seguintes elementos:

▪ dinheiro:	
na tesouraria	R\$ 800,00
depositado no banco	R\$ 2.500,00
▪ máquinas:	
para uso próprio	R\$ 30.000,00
para revender	R\$ 25.000,00
▪ material de consumo	R\$ 2.000,00
▪ equipamento para uso próprio	R\$ 10.000,00
▪ duplicatas:	
emitidas pela empresa	R\$ 11.000,00
emitidas por terceiros	R\$ 13.500,00
▪ notas promissórias:	
emitidas pela empresa	R\$ 5.500,00
emitidas por terceiros	R\$ 5.000,00
▪ empréstimos não garantidos por títulos:	
obtidos pela empresa	R\$ 26.000,00
concedidos a terceiros	R\$ 3.500,00
▪ capital registrado na Junta Comercial	R\$ 40.000,00

A composição do patrimônio acima descrito e o conhecimento de que todos os títulos a ele incorporados foram, pela empresa ou contra ela, emitidos, evidenciam que a Comercial Ltda., em suas relações com terceiros, possui créditos e débitos, respectivamente, de:

- a) R\$ 42.500,00 e R\$ 22.000,00;
 b) R\$ 45.000,00 e R\$ 19.500,00;
 c) R\$ 85.000,00 e R\$ 89.800,00;
 d) R\$ 22.000,00 e R\$ 42.500,00;
 e) R\$ 19.500,00 e R\$ 45.000,00.

- 36. (BADESC/FGV – 2010) Assinale a alternativa que apresenta *contas com saldo credor*.**
- a) Fornecedores, salário a pagar e clientes.
 - b) Provisão para férias, adiantamento a fornecedores e impostos a recolher.
 - c) Empréstimos bancários, juros ativos e capital.
 - d) Juros passivos, mercadorias e estoques.
 - e) Contas a pagar, depreciação acumulada e imóveis para uso.
- 37. (Pref. Mun. Florianópolis – 2010) O lançamento é o meio pelo qual se processa a escrituração dos eventos contábeis. É a forma de processar o registro dos fatos nos livros contábeis.**
- Analise as afirmativas abaixo, sobre o correto registro dos fatos contábeis.**
- I. Local e data da ocorrência do fato; documento hábil, que evidencia o fato; nome da conta a ser debitada; nome da conta a ser creditada; histórico do evento; valor do registro.**
 - II. Nota fiscal; data do registro; natureza devedora da conta, natureza credora da conta; saldo da conta devedora, saldo da conta credora.**
 - III. Local e data do fato a ocorrer e natureza das contas envolvidas.**
 - IV. Local e data do fato a ocorrer e natureza das contas e dos saldos da contas.**
 - V. Local e data, recursos envolvidos no débito e no crédito; aplicação dos recursos.**
- Assinale a alternativa CORRETA.**
- a. () Somente a afirmativa I está correta.
 - b. () Somente a afirmativa II está correta.
 - c. () Somente as afirmativas I e IV estão corretas.
 - d. () Somente as afirmativas III e V estão corretas.
 - e. () Somente a afirmativa V está correta.
- 38. (Funasa – Dom Cintra – 2010) Em determinada data, foi realizado, na contabilidade de uma empresa comercial, o seguinte lançamento:**
- Despesas Financeiras 5.000**
a Despesas Financeiras a Pagar 5.000
- Esse lançamento, no patrimônio da empresa, evidenciou a ocorrência de:**
- a) aumento do patrimônio líquido;
 - b) diminuição da situação líquida;
 - c) diminuição das despesas;
 - d) aumento do passivo;
 - e) aumento do ativo.
- 39. (Esaf/Sefa/PA – 2002) Nos lançamentos contábeis, as partidas são denominadas de:**
- a) terceira fórmula, quando são debitadas duas contas e creditada uma conta;
 - b) segunda fórmula, quando são debitadas duas contas e creditada uma conta;
 - c) segunda fórmula, quando são debitadas duas contas e creditadas duas contas;
 - d) terceira fórmula, quando são creditadas duas contas e debitada uma conta;
 - e) terceira fórmula, quando são debitadas duas contas e creditadas duas contas.
- 40. (Esaf/SEFA/PA – 2002) Assinale a opção correta.**
- a) Todo acréscimo de valor em contas do ativo corresponde, necessariamente, a um decréscimo de valor em contas do passivo.
 - b) Um decréscimo no valor de contas do ativo corresponde, necessariamente, a um acréscimo de valor em contas do passivo.

- c) Um acréscimo no valor de uma conta do ativo corresponde, necessariamente, a um acréscimo de valor em conta do passivo ou do patrimônio líquido.
- d) A um decréscimo no valor total do ativo corresponde, necessariamente, um acréscimo no valor de uma, ou mais, contas do passivo ou do patrimônio líquido.
- e) Um acréscimo no valor total do ativo não corresponde, necessariamente, a um acréscimo no valor do patrimônio líquido.
- 41. (Ceagesp – Vunesp – 2010) Uma Entidade deve manter um sistema de escrituração uniforme com seus atos e fatos administrativos, por meio de processo manual, mecanizado ou eletrônico. Nesse sentido, a escrituração contábil será executada:**
- I. em idioma e moeda corrente nacionais;**
 - II. em se tratando de multinacionais, em idioma e moeda corrente do país de origem;**
 - III. em forma contábil;**
 - IV. em ordem cronológica de dia, mês e ano;**
 - V. conforme os fatos modificativos e permutativos;**
 - VI. com ausência de espaços em branco, entrelinhas, borrões, rasuras, emendas ou transportes para as margens;**
 - VII. com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos.**
- Estão corretas:**
- a) I, II, III, IV, V, VI e VII;
 - b) I, II, III, V, VI e VII, apenas;
 - c) I, III, IV, V, VI e VII, apenas;
 - d) II, III, IV, V, VI e VII, apenas;
 - e) I, III, IV, VI e VII, apenas.
- 42. Petrobras/Cesgranrio – 2010) A Receita Federal do Brasil (RFB) instituiu no Art. 1º da Instrução Normativa RFB nº 787, de 19 de novembro de 2007, a Escrituração Contábil Digital (ECD) e no Art. 2º da referida Instrução Normativa estabelece que o ECD compreenderá a versão digital do livro Balancetes Diários, balanços e fichas de lançamento comprobatórias dos assentamentos neles feitos e dos seguintes livros e seus auxiliares, se houver:**
- a) Diário e LALUR;
 - b) Razão e LALUR;
 - c) Diário e Razão;
 - d) Diário, Razão e LALUR;
 - e) Caixa, Diário e Razão.
- 43. (Esaf/AFRF/2002) – Assinale, abaixo, a opção que não se enquadra no complemento da frase:**
- “A companhia deve ter, além dos livros obrigatórios para qualquer comerciante, os seguintes, revestidos das mesmas formalidades legais:**
- a) Livro de Registro de Ações Ordinárias”.
 - b) Livro de Atas das Assembleias-Gerais”.
 - c) Livro de Presença de Acionistas”.
 - d) Livro de Atas e Pareceres do Conselho Fiscal”.
 - e) Livro de Transferência de Ações Nominativas”.

44. (AFRF/2002/Esaf) – A empresa Carnes & Frutas S/A, em 30 de agosto de 2000, obteve um financiamento em 05 (cinco) parcelas semestrais iguais de R\$ 3.000,00 e repassou, por R\$ 20.000,00, uma de suas máquinas, dividindo o crédito em 10 (dez) parcelas bimestrais. Todos os encargos foram embutidos nas respectivas parcelas e não se verificou nenhum atraso nas quitações. Devedores e credores admitem compensar débitos e créditos dessas operações em 2002, mas só o farão à época própria, cabendo à empresa dar ou receber a quitação restante.

Em decorrência desses fatos, se observarmos o balanço de fim de exercício, elaborado com data de 31/12/2000, certamente vamos encontrar:

- a) valores a receber a curto prazo, R\$ 16.000,00;
 - b) valores a receber a longo prazo, R\$ 4.000,00;
 - c) valores a pagar a curto prazo, R\$ 7.000,00;
 - d) valores a pagar a longo prazo, R\$ 13.000,00;
 - e) saldo a compensar a longo prazo, R\$ 2.000,00.
45. (TRF/2002/Esaf) – Entre as formalidades extrínsecas e intrínsecas dos Livros de Escrituração, destacamos as abaixo indicadas, exceto:
- a) termos de abertura e de encerramento;
 - b) registro na Junta Comercial (autenticação);
 - c) numeração tipográfica e sequencial das folhas;
 - d) escrituração em ordem cronológica de dia, mês e ano;
 - e) existência de emendas, rasuras e espaço em branco.

(Cespe/CLDF/TEC-CTB/2006) – Acerca de contabilização e evidenciação das informações contábeis, julgue os itens a seguir (C – Certo ou E – Errado).

46. O balanço patrimonial apresenta a situação econômico-financeira de uma empresa em determinado momento. A demonstração do resultado do exercício apresenta a confrontação entre as receitas e as despesas/custos. Assim, os fatos modificativos são evidenciados somente na demonstração do resultado do exercício, e os permutativos, no balanço patrimonial.
47. Considere a seguinte situação. Uma empresa apresentou o razonete da apuração do resultado do período. Havia R\$ 40.000,00 registrados a débito e R\$ 35.200,00, registrados a crédito. Além do razonete de apuração do resultado, a empresa apresentou o razonete da conta de lucros ou prejuízos acumulados, devedor em R\$ 500,00. Nessa situação, os lançamentos de encerramento do exercício proporcionarão decréscimo de R\$ 5.300,00 no patrimônio líquido da empresa.
48. Ao escriturar as operações no livro diário, o responsável técnico poderá omitir o histórico do lançamento, bem como efetuar vários lançamentos em lotes.
49. O balancete de verificação demonstra o saldo inicial das contas, a movimentação e o saldo final. Dessa maneira, ao se analisar o balancete de verificação, é possível determinar o montante de despesas incorridas e também a movimentação financeira do período avaliado.

50. **(Analista Previdenciário – INSS – Cesgranrio – 2005) Observe o lançamento abaixo, em reais.**

Diversos

a Receita de Serviços 90.000,00

Caixa 30.000,00

Duplicatas a Receber 60.000,00

Este lançamento representa uma operação de:

- a) venda de mercadorias, sendo parte à vista, recebida em dinheiro, e parte a prazo, através da emissão de uma fatura;
 - b) receita por serviços prestados, sendo uma parte recebida no ato, e a outra, faturada para recebimento futuro;
 - c) receita de venda de mercadorias e serviços, sendo parte à vista, em dinheiro, e parte a prazo, através de um direito a receber;
 - d) receita proveniente de serviços prestados, sendo metade recebida no ato, e a outra metade, através de uma fatura para recebimento futuro;
 - e) recebimento de Duplicata a Receber, emitida quando da prestação de serviços, para recebimento futuro.
51. **(Contador – Sead/AM – Cesgranrio – 2005) Analise o seguinte lançamento, sem os elementos data, histórico e valor.**
- Caixa**
- a Acionistas c/Capital**
- Este lançamento indica a:**
- a) integralização de parte do capital da sociedade anônima, em dinheiro;
 - b) integralização de parte do capital da sociedade limitada, em dinheiro;
 - c) constituição da sociedade anônima, em dinheiro;
 - d) constituição da sociedade limitada, em dinheiro;
 - e) devolução de parte do capital aos acionistas.
52. **(Contador – Assembleia Legislativa/TO – Cesgranrio – 2005) Na planificação da Contabilidade, a escolha do processo de escrituração a ser adotada depende da(o):**
- a) quantidade de transações operacionais;
 - b) tempestividade dos registros contábeis;
 - c) objetivo operacional da entidade;
 - d) volume e campo de atuação da entidade;
 - e) volume e complexidade dos registros.
53. **(Contador – Estado/TO – Cesgranrio – 2005) Atente para os seguintes itens, considerando-os na ordem rigorosa de sua apresentação:**
- 1 – Data de operação;**
 - 2 – Conta a ser debitada;**
 - 3 – Conta a ser creditada;**
 - 4 – Histórico da operação;**
 - 5 – Valor da operação, em dinheiro.**
- Tais itens representam os requisitos necessários:**
- a) das contas;
 - b) de uma partida de diário;
 - c) do fundamento de débito e crédito;
 - d) do registro no Caixa;
 - e) do registro no Razão.

- 54. (Técnico em Contabilidade – MPE/RO – Cesgranrio – 2005) O recebimento antecipado de uma duplicata, com desconto de 5% concedido ao cliente, representa um fato contábil:**
- Modificativo Aumentativo;
 - Modificativo Diminutivo;
 - Permutativo;
 - Misto Aumentativo;
 - Misto Diminutivo.
- 55. (Técnico em Contabilidade – MPE/RO – Cesgranrio – 2005) Quanto à sua natureza, os livros de escrituração podem ser:**
- cronológicos e sistemáticos;
 - principais e auxiliares;
 - exclusivos e secundários;
 - obrigatórios e facultativos;
 - fiscais e cíveis.
- 56. (Contador – Ceron/RO – Conesul – 2006) Uma determinada empresa alugou um imóvel por cinco anos. Para colocar o imóvel alugado em condições de uso, ela teve que investir R\$ 25.000,00 (vinte e cinco mil reais), com pagamento à vista, em cheque do Banco Praça S/A. Assinale a alternativa que corresponde à escrituração do valor gasto.**
- Débito: Despesa de aluguel, Crédito: fornecedores a pagar.
 - Débito: Despesa de aluguel, Crédito: Banco Praça S/A.
 - Débito: Banco Praça S/A, Crédito: Despesa de aluguel.
 - Débito: Benfeitorias em Imóveis Alugados, Crédito: Banco Praça S/A.
 - Débito: Banco Praça S/A, Crédito: Benfeitorias em Imóveis Alugados.
- 57. (Pref. Mun. Florianópolis – 2010) Existem alguns livros de escrituração contábil que são de uso obrigatório e suas formalidades extrínsecas e intrínsecas devem ser observadas, para que o registro assumam fé pública e dê credibilidade à informação contábil.**
- Com base nessa afirmativa, analise as afirmativas abaixo.**
- A formalidade intrínseca diz que a escrituração será em idioma e moeda nacionais.**
 - A formalidade extrínseca diz que o Diário deverá conter termos de abertura e de encerramento.**
 - A formalidade extrínseca diz que o Diário será encadernado, com todas as folhas numeradas em sequência, tipograficamente.**
 - A formalidade intrínseca diz que a escrituração não poderá conter escritos nas entrelinhas.**
 - A formalidade intrínseca diz que o Diário não pode ser substituído por fichas.**
- Assinale a alternativa CORRETA.**
- () Somente as afirmativas II, III e V estão corretas.
 - () Somente as afirmativas I, II e IV estão corretas.
 - () Somente as afirmativas I, III e V estão corretas.
 - () Somente as afirmativas II, III e IV estão corretas.
 - () Somente as afirmativas I, II, III e IV estão corretas.

58. (Analista – IRB – Esaf – 2006) A empresa Almondegarst S/A resolveu antecipar o pagamento de uma dívida de R\$ 5.000,00, ainda não vencida, para aproveitar o desconto de 10% oferecido pelo fornecedor. Ao contabilizar o pagamento efetuado, o Contador deverá realizar o seguinte lançamento:

a) Bancos conta Movimento		
a Diversos		
a Fornecedores	5.000,00	
a Descontos Obtidos	<u>500,00</u>	5.500,00.
b) Diversos		
a Bancos conta Movimento		
Fornecedores	5.000,00	
Descontos Obtidos	<u>500,00</u>	5.500,00.
c) Fornecedores		
a Diversos		
a Bancos conta Movimento	5.000,00	
a Descontos Obtidos	<u>500,00</u>	5.500,00.
d) Fornecedores		
a Diversos		
a Bancos conta Movimento	4.500,00	
a Descontos Obtidos	<u>500,00</u>	5.000,00.
e) Bancos conta Movimento		
a Diversos		
a Fornecedores	4.500,00	
a Descontos Obtidos	<u>500,00</u>	5.000,00.

59. (Analista – IRB – Esaf – 2006) A empresa Westímulo Ltda., credora de diversos títulos a receber, contratou um desconto bancário no valor de R\$ 300.000,00 com encargos bancários de 6%, remetendo ao estabelecimento financeiro o respectivo *bordereaux* em 4 de setembro de 2005.

Na remessa do *bordereaux*, além do lançamento nas contas de compensação, a empresa fez o seguinte lançamento (assinale o registro correto):

a) Bancos conta Movimento		
a Diversos		
a Duplicatas Descontadas	R\$ 282.000,00	
a Encargos Bancários	<u>R\$ 18.000,00</u>	R\$ 300.000,00
b) Bancos conta Movimento		
a Diversos		
a Duplicatas a Receber	R\$ 282.000,00	
a Encargos Bancários	<u>R\$ 18.000,00</u>	R\$ 300.000,00
c) Diversos		
a Duplicatas Descontadas		
Bancos conta Movimento	R\$ 300.000,00	
Encargos Bancários	<u>R\$ 18.000,00</u>	R\$ 318.000,00
d) Diversos		
a Duplicatas a Receber		
Bancos conta Movimento	R\$ 282.000,00	
Encargos Bancários	<u>R\$ 18.000,00</u>	R\$ 300.000,00
e) Diversos		
a Duplicatas Descontadas		
Bancos conta Movimento	R\$ 282.000,00	
Encargos Bancários	<u>R\$ 18.000,00</u>	R\$ 300.000,00

60. (AFC – CGU – Esaf – 2006) Ao contabilizar o pagamento de uma dívida já vencida no valor de R\$ 8.000,00, efetuado com juros moratórios de 11%, o Contador deverá realizar o seguinte lançamento:

a) Bancos conta Movimento		
a Diversos		
a Fornecedores	8.000,00	
a Juros Passivos	<u>880,00</u>	8.880,00
b) Diversos		
a Bancos conta Movimento		
Fornecedores	8.000,00	
Juros Passivos	<u>880,00</u>	8.880,00
c) Fornecedores		
a Diversos		
a Bancos conta Movimento	8.000,00	
a Juros Passivos	<u>880,00</u>	8.880,00
d) Bancos conta Movimento		
a Diversos		
a Fornecedores	7.120,00	
a Juros Passivos	<u>880,00</u>	8.000,00
e) Diversos		
a Bancos conta Movimento		
Fornecedores	7.120,00	
Juros Passivos	<u>880,00</u>	8.000,00

61. (AFC – CGU – Esaf – 2006) Assinale abaixo o lançamento contábil (com omissão de data e histórico, para fins de simplificação) que deverá ser utilizado para registrar no livro Diário a quitação de duplicatas no valor de R\$ 1.100,00, com juros de 10% de seu valor.

a) Diversos		
a Bancos conta Movimento		
Duplicatas a Pagar	1.100,00	
Juros Ativos	<u>110,00</u>	1.210,00
b) Diversos		
a Bancos conta Movimento		
Duplicatas a Receber	1.100,00	
Juros Ativos	<u>110,00</u>	1.210,00
c) Bancos conta Movimento		
a Diversos		
a Duplicatas a Pagar	1.100,00	
a Juros Ativos	<u>110,00</u>	1.210,00
d) Bancos conta Movimento		
a Diversos		
a Duplicatas a Receber	1.100,00	
a Juros Ativos	<u>110,00</u>	1.210,00
e) Duplicatas a Receber		
a Diversos		
a Bancos conta Movimento	1.100,00	
a Juros Ativos	<u>110,00</u>	1.210,00

62. (Contador – Enap – Esaf – 2006) A empresa Mercantil Etcétera S/A recebeu uma duplicata no valor de R\$ 30.000,00, com acréscimo de juros de 10%, por atraso no pagamento em relação ao vencimento original. Remetidos os documentos para registro no Setor de Contabilidade, foi efetuado o lançamento no livro Diário na forma seguinte:

a) Caixa			
a Duplicatas a Receber	30.000,00		
a Juros Ativos	<u>3.000,00</u>		33.000,00
b) Caixa			
a Duplicatas a Receber	30.000,00		
a Juros a Receber	<u>3.000,00</u>		33.000,00
c) Caixa			
a Duplicatas a Pagar	30.000,00		
a Receitas de Juros	<u>3.000,00</u>		33.000,00
d) Caixa			
a Duplicatas a Receber	27.000,00		
a Juros Ativos	<u>3.000,00</u>		30.000,00
e) Caixa			
a Duplicatas a Receber	27.000,00		
a Juros a Receber	<u>3.000,00</u>		30.000,00

63. (Técnico Judiciário – TRE/PB – FCC – 2007) Ao quitar um título no valor de R\$ 10.000, com um atraso de trinta dias, a Cia. Samambaia incorreu em multa de 10% do valor total da dívida. Nesse caso, o registro dessa operação envolverá um lançamento de:

- débito da conta Caixa no valor total de R\$ 1.000;
- crédito na conta Títulos a Pagar no valor de R\$ 10.000;
- débito na conta Títulos a Pagar no valor de R\$ 9.000;
- crédito na conta Bancos c/movimento no total de R\$ 9.000;
- débito em conta de despesa no valor de R\$ 1.000.

64. (Técnico Judiciário – TRE/PB – FCC – 2007 – adaptada) Ao pagar antecipadamente um fornecedor de mercadorias, a Cia. Comercial Vende e Troca negocia um desconto de 10% sobre o valor total de R\$ 10.000.000 que deveria ser pago caso a quitação do título ocorresse no prazo acordado pelas partes, de 90 dias. Nesse caso, a empresa comercial deveria contabilizar o desconto como:

- outras receitas – descontos financeiros concedidos;
- deduções de Compras;
- estorno na conta de estoques;
- ajuste de Custo de Mercadoria Vendida;
- receita financeira – desconto obtido.

65. (Analista Judiciário – Contabilidade – TRE/MS – FCC – 2007) Na existência de diversas possibilidades para registro de um evento contábil, todas em concordância com os princípios, normas e práticas contábeis, a escolha de uma das opções para registro deve ser feita de forma:

- imaterial;
- conservadora;
- consistente;
- prudente;
- relevante.

- 66. (Analista Judiciário – Contabilidade – TRE/MS – FCC – 2007) A Resolução CFC nº 563/1983 estabelece como livros contábeis obrigatórios os livros:**
- a) auxiliares do razão e caixa;
 - b) de apuração fiscal e diário;
 - c) caixa e razão;
 - d) diário e razão;
 - e) de entradas de mercadorias e caixa.
- 67. (Analista Pericial/Contabilidade – MPU – FCC – 2007) Uma companhia comercial adquiriu mercadorias no valor de R\$ 1.950,00, pagando 20% desse valor à vista e aceitando uma duplicata pelo valor restante. Após essa transação, o valor total dos ativos da sociedade:**
- a) permaneceu inalterado;
 - b) aumentou em R\$ 650,00;
 - c) aumentou em R\$ 1.560,00;
 - d) aumentou em R\$ 1.950,00;
 - e) diminuiu em R\$ 390,00.
- 68. (Analista Judiciário – TRF – 4ª Região – FCC – 2007) Um gasto efetuado com a aquisição a prazo de matéria-prima reduz o patrimônio líquido de uma empresa industrial na data em que:**
- a) ocorrer a venda do produto fabricado com utilização da referida matéria-prima;
 - b) for adquirido o bem;
 - c) for utilizada a referida matéria-prima no processo industrial;
 - d) o bem for recebido e passar a integrar o estoque da empresa;
 - e) for efetuado o pagamento.
- 69. (Analista Judiciário – TRF – 4ª Região – FCC – 2007) Em relação às formalidades da escrituração contábil previstas nas Normas Brasileiras de Contabilidade, é correto afirmar:**
- a) É proibido o uso de códigos ou de abreviaturas nos históricos dos lançamentos no livro Diário
 - b) Poderão ocorrer borrões ou rasuras na escrituração, desde que apoiadas por justificativa por escrito do contabilista responsável.
 - c) É dispensada a transcrição do Balanço e das demais demonstrações contábeis no livro Diário, já que este contém os lançamentos que originaram sua elaboração.
 - d) É proibida a escrituração por processo eletrônico, salvo se autorizada pela Junta Comercial.
 - e) É permitida a escrituração do Livro Diário em partidas mensais, desde que apoiada por registro analítico em livros auxiliares.
- 70. (Analista Judiciário – TRF – 4ª Região – FCC – 2007) Na escrituração contábil, os saldos das contas do Ativo, do Passivo Exigível e do Patrimônio Líquido diminuem quando, respectivamente, são:**
- a) debitadas, creditadas e debitadas;
 - b) debitadas, debitadas e creditadas;
 - c) creditadas, debitadas e debitadas;
 - d) creditadas, creditadas e debitadas;
 - e) creditadas, debitadas e creditadas.

71. (Analista Judiciário – TRF – 4ª Região – FCC – 2007) Foi feito o seguinte lançamento na contabilidade da Cia. Ourinhos:

Despesa com Provisões	60.800,00
a Diversos	
a Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa	23.000,00
a Provisão para Férias	18.000,00
a Provisão para Ajuste ao Valor de Mercado	3.500,00
a Provisão para o 13 Salário	16.300,00

Em virtude desse lançamento, o Passivo Circulante da companhia foi aumentado, em R\$, em:

- a) 60.800,00;
 - b) 57.300,00;
 - c) 44.500,00;
 - d) 42.800,00;
 - e) 34.300,00.
72. (Técnico de Contabilidade – Potigás – FGV – 2006) Uma empresa foi constituída com um capital social de R\$ 200.000,00, sendo integralizados no ato, em dinheiro, pelos proprietários, R\$ 120.000,00, e a parcela restante a integralizar dentro de 120 dias. O registro contábil do fato administrativo mencionado, dentro da melhor técnica contábil, foi efetuado no Livro Diário da seguinte maneira (desconsidere o histórico):

Natal, 10 de março de 2006.

Caixa	R\$ 120.000,00
Capital a Integralizar	R\$ 80.000,00
a Capital Social	R\$ 200.000,00

O contador da empresa, ao realizar o referido registro, fez o lançamento do seguinte tipo:

- a) 1ª fórmula;
 - b) 2ª fórmula;
 - c) 3ª fórmula;
 - d) 4ª fórmula;
 - e) fórmula simples.
73. (Técnico de Contabilidade – Potigás – FGV – 2006) Uma determinada empresa propôs a um dos seus fornecedores liquidar, antecipadamente, uma duplicata a pagar no valor de R\$ 60.000,00 com vencimento em 90 dias. A proposta foi aceita e a transação foi efetuada, resgatando-se a duplicata com desconto de 10%. Esse fato administrativo, de acordo com a doutrina, será classificado quanto à sua natureza como sendo:

- a) permutativo;
- b) modificativo;
- c) misto diminutivo;
- d) misto aumentativo;
- e) modificativo-aumentativo.

- 74. (Técnico de Contabilidade – Potigás – FGV – 2006) A Empresa ALVORADA Ltda., que é somente contribuinte do ICMS, adquiriu a prazo para revenda 100 unidades de uma determinada mercadoria ao preço unitário de R\$ 50,00. Os impostos incidentes na operação eram o ICMS e o IPI, respectivamente, nas alíquotas de 18% e 15%. Para registro da referida operação na contabilidade, foi feito o seguinte lançamento (D: para débito; C: para crédito; desconsiderados o histórico e a data):**
- | | |
|------------------------------|--------------|
| a) D: Estoque de Mercadorias | R\$ 4.850,00 |
| D: ICMS a Recuperar | R\$ 900,00 |
| C: Fornecedores | R\$ 5.750,00 |
| b) D: Estoque de Mercadorias | R\$ 4.100,00 |
| D: ICMS a Recuperar | R\$ 900,00 |
| D: IPI a Recuperar | R\$ 750,00 |
| C: Fornecedores | R\$ 5.750,00 |
| c) D: Estoque de Mercadorias | R\$ 5.750,00 |
| C: Fornecedores | R\$ 5.750,00 |
| d) D: Estoque de Mercadorias | R\$ 5.750,00 |
| D: ICMS a Recuperar | R\$ 900,00 |
| C: Fornecedores | R\$ 6.650,00 |
| e) D: Estoque de Mercadorias | R\$ 6.650,00 |
| C: Fornecedores | R\$ 6.650,00 |
- 75. (Técnico em Contabilidade – Ministério da Cultura – FGV – 2006) Uma empresa comercial adquiriu a prazo mercadorias para revenda no valor de R\$ 200.000,00. O ICMS incidente na venda e destacado na nota fiscal foi de R\$ 36.000,00. Na operação realizada, também, houve a cobrança de IPI na alíquota de 10%. Na empresa adquirente, o contador, utilizando a melhor técnica de escrituração, deverá efetuar o registro do fato contábil por lançamento de:**
- 1ª fórmula;
 - 2ª fórmula;
 - 3ª fórmula;
 - 4ª fórmula;
 - fórmula complexa.
- 76. (Auditor Fiscal – Sefaz/AM – NCE/UFRJ – 2005) Em relação ao livro Diário, pode-se afirmar que:**
- é um livro facultativo para as empresas que não sejam sociedades anônimas;
 - sua escrituração pode ser realizada com partidas superiores a um mês;
 - sua escrituração não precisa obedecer a ordem cronológica exclusiva;
 - é o único livro obrigatório determinado pelo Código Comercial;
 - não necessita de termos de abertura e encerramento lavrados por ocasião de seu registro.
- 77. (Auditor Interno – Cepel – NCE/UFRJ – 2006) Para fins de escrituração contábil, deve-se observar que:**
- a escrituração pode ser executada sem que seja necessariamente obedecida ordem cronológica de dia, mês e ano;
 - a entidade deve manter sistema de escrituração uniforme de seus atos e fatos contábeis, através de processo manual, mecanizado ou eletrônico;

- c) a escrituração pode ser executada em idioma estrangeiro, desde que seja utilizada a moeda corrente nacional;
- d) dentre as fórmulas de lançamento existentes, uma transação registrada com mais de uma conta debitada e uma conta creditada caracteriza um lançamento de segunda fórmula;
- e) a escrituração é a técnica contábil utilizada apenas para registro dos fatos administrativos mais relevantes da entidade.

78. (Auditor Interno – CEPEL – NCE/UFRJ – 2006) Com base nos procedimentos relativos aos Livros Diário e Razão, é correto afirmar que:

- a) os termos de abertura e de encerramento, lavrados por ocasião do seu registro, são formalidades intrínsecas inerentes ao livro Diário;
- b) a obediência à ordem cronológica no registro das transações é formalidade extrínseca inerente ao livro Diário;
- c) a escrituração do livro Razão é obrigatória para qualquer empresa e seu registro, também obrigatório, deve ser efetuado no Cartório de Registro de Títulos e Documentos;
- d) o livro Diário de empresas comerciais e civis deve ser registrado na Junta Comercial;
- e) a escrituração resumida ou sintética do livro Diário, por totais que não excedam ao período de um mês, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas, é permitida desde que sejam utilizados livros auxiliares para registro individualizado e que sejam conservados os documentos que permitam sua verificação.

79. (Analista Judiciário – TRF – 3ª Região – Vunesp – 2002) Determinada indústria adquiriu uma máquina de grande porte para seu parque industrial por R\$ 20.000. Para sua instalação incorreu em gastos adicionais de R\$ 4.000. A vida útil da máquina foi estimada em 10 anos. Depois de cinco anos de uso, a máquina foi vendida por R\$ 12.000. No livro Diário, o registro contábil da venda é feito da seguinte forma:

- a) Máquinas e equipamentos
 - a Diversos
 - a Depreciação acumulada R\$ 12.000
 - a Caixa R\$ 12.000 R\$ 24.000
- b) Diversos
 - a Diversos
 - Caixa R\$ 12.000
 - Depreciação acumulada R\$ 10.000 R\$ 22.000
 - a Máquinas e equipamentos R\$ 20.000
 - a Ganhos na alienação R\$ 2.000 R\$ 22.000
- c) Diversos
 - a Máquinas e equipamentos
 - Caixa R\$ 12.000
 - Depreciação acumulada R\$ 12.000 R\$ 24.000
- d) Depreciação acumulada
 - a Máquinas e equipamentos R\$ 10.000
- e) Diversos
 - a Máquinas e equipamentos
 - Caixa R\$ 12.000
 - Depreciação acumulada R\$ 10.000 R\$ 22.000

- 80. (Analista Sênior – Contabilidade – Apex-Brasil – Funiversa – 2006) Analise as afirmativas e assinale a alternativa correta.**
- I. Os fatos contábeis representam toda e qualquer operação realizada por uma empresa, cujo resultado afeta o patrimônio da mesma.**
 - II. Compra à vista de mercadoria representa um fato contábil modificativo aumentativo.**
 - III. Os fatos contábeis modificativos são aquelas operações envolvendo duas contas patrimoniais.**
 - IV. Os fatos contábeis mistos são aquelas operações que envolvem contas patrimoniais e contas de resultado, cujo resultado da operação afeta o patrimônio líquido da empresa, positiva ou negativamente.**
 - V. Pagamento de despesa com energia elétrica representa um fato contábil permutativo.**
- a) Apenas uma afirmativa está certa.
 - b) Apenas duas afirmativas estão certas.
 - c) Apenas três afirmativas estão certas.
 - d) Apenas quatro afirmativas estão certas.
 - e) Todas as afirmativas estão certas.
- 81. (Esaf – ATRFB / 2009) Observemos o seguinte fato contábil: pagamento, mediante a emissão de cheque, de uma duplicata antes do vencimento, obtendo-se um desconto financeiro, por essa razão. Para que o registro contábil desse fato seja feito em um único lançamento, deve-se utilizar a:**
- a) primeira fórmula, com 1 conta devedora e 1 conta credora;
 - b) segunda fórmula, com 1 conta devedora e 2 contas credoras;
 - c) terceira fórmula, com 2 contas devedoras e 1 conta credora;
 - d) quarta fórmula, com 2 contas devedoras e 2 contas credoras;
 - e) terceira fórmula, com 3 contas devedoras e 1 conta credora.
- 82. (Esaf – AFRFB / 2009) Exemplificamos, abaixo, os dados contábeis colhidos no fim do período de gestão de determinada entidade econômico-administrativa:**

- dinheiro existente	200,00
- dívidas diversas	730,00
- rendas obtidas	680,00
- mobília	600,00
- consumo efetuado	240,00
- capital registrado	650,00

- máquinas	400,00
- contas a receber	540,00
- empréstimos bancários	540,00
- contas a pagar	700,00
- automóveis	800,00
- casa construída	480,00

Segundo a Teoria Personalística das Contas e com base nas informações contábeis acima, pode-se dizer que, neste patrimônio, está sob responsabilidade dos agentes consignatários o valor de:

- a) R\$ 1.930,00;
- b) R\$ 3.130,00;
- c) R\$ 2.330,00;
- d) R\$ 3.020,00;
- e) R\$ 2.480,00.

Operações com Mercadorias

6.1. Noções gerais

As operações com mercadorias constituem-se na atividade principal em grande parte das empresas comerciais (sociedades empresárias), sendo, portanto, de extremo interesse o seu estudo. Esse interesse vem tanto de parte do empresário quanto de parte do fisco, pois, na maioria das entidades comerciais, os tributos decorrem de transações envolvendo mercadorias, como é o caso do IPI, do ICMS, do PIS e da Cofins.

Portanto, estudaremos a partir de agora os lançamentos efetuados nas empresas, em função das transações envolvendo mercadorias, tais como: compras, vendas, devolução, descontos e outras. Em primeiro lugar, podemos, em relação à Contabilidade, definir **mercadoria** como sendo tudo aquilo que é adquirido com a finalidade de revenda. A conta **mercadorias** é uma das mais antigas contas utilizadas pelos comerciantes, a fim de registrar as operações mercantis. Para inscrever operações com mercadorias, utilizamos três grupos básicos de contas.

ESTOQUES ou MERCADORIAS P/ REVENDA (Conta patrimonial)
 CMV – CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS (Conta de resultado)
 V – VENDA DE MERCADORIAS (Conta de resultado)

Este método chama-se MÉTODO DA CONTA DESDOBRADA, que substitui o MÉTODO DA CONTA MISTA, no qual uma única conta chamada **MERCADORIAS** era utilizada para registrar todas as operações com mercadorias (estoques, compras, vendas, descontos e devoluções). Chamava-se conta mista pelo fato de que nela misturavam-se contas de resultado e contas patrimoniais.

Por ser pertinente ao assunto, trazemos alguns trechos do pronunciamento técnico nº 16 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC (Resolução CFC nº 1.170/2009), que trata de estoques.

Estoques são ativos:

- (a) mantidos para venda no curso normal dos negócios;
- (b) em processo de produção para essa venda; ou
- (c) na forma de materiais ou suprimentos, a serem consumidos ou transformados no processo de produção ou na prestação de serviços.

Valor realizável líquido é o preço de venda estimado no curso normal dos negócios deduzido dos custos estimados para sua conclusão e dos gastos estimados necessários para se concretizar a venda.

Valor justo é aquele pelo qual um ativo pode ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes interessadas, conhecedoras do negócio e independentes entre si, com ausência de fatores que pressionem para a liquidação da transação ou que caracterizem uma transação compulsória.

O valor realizável líquido refere-se à quantia líquida que uma entidade espera realizar com a venda do estoque no curso normal dos negócios. O valor justo reflete a quantia pela qual o mesmo estoque pode ser trocado entre compradores e vendedores conhecedores e dispostos a isso. O primeiro é um valor específico para a entidade, ao passo que o segundo já não é. Por isso, o valor realizável líquido dos estoques pode não ser equivalente ao valor justo deduzido dos gastos necessários para vender.

Os estoques compreendem bens adquiridos e destinados à venda, incluindo, por exemplo, mercadorias compradas por um varejista para revenda ou terrenos e outros imóveis para revenda. Os estoques também compreendem produtos acabados e produtos em processo de produção pela entidade e incluem matérias-primas e materiais aguardando utilização no processo de produção, tais como: componentes, embalagens e material de consumo. No caso de um prestador de serviços, os estoques incluem os custos do serviço para o qual a entidade ainda não tenha reconhecido a respectiva receita.

Os estoques devem ser mensurados pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o **menor**.

O valor de custo dos estoques deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais.

O **custo de aquisição** dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (desde que não sejam posteriormente recuperáveis pela entidade), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes são deduzidos na determinação do custo de aquisição.

Os **custos de transformação** de estoques incluem os custos diretamente relacionados com as unidades produzidas ou com as linhas de produção, tais como mão de obra direta. Também incluem a alocação sistemática de custos indiretos de produção, fixos e variáveis, que sejam incorridos para transformar os materiais em produtos acabados. Os custos indiretos de produção fixos são aqueles que permanecem relativamente constantes independentemente do volume de produção, tais como a depreciação e manutenção de edifícios e instalações fabris, máquinas e equipamentos e os custos de administração da fábrica. Os custos indiretos de produção variáveis são aqueles que variam diretamente, ou quase diretamente, com o volume de produção, tais como materiais indiretos e certos tipos de mão de obra indireta.

CrITÉRIOS de valORAÇÃO de estoques

O custo dos estoques de itens que não são normalmente intercambiáveis e de bens ou serviços produzidos e segregados para projetos específicos **deve ser atribuído pelo uso da identificação específica dos seus custos individuais**.

A identificação específica do custo significa que são atribuídos custos específicos a itens identificados do estoque. Este é o tratamento apropriado para os itens que sejam segregados para um projeto específico, independentemente de eles terem sido comprados ou produzidos. Porém, quando há grandes quantidades de itens de estoque que sejam geralmente intercambiáveis, a identificação específica de custos não é

apropriada. Em tais circunstâncias, um critério de valoração dos itens que permanecem nos estoques deve ser usado.

O custo dos estoques deve ser atribuído pelo uso do critério Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair (PEPS) ou pelo critério do custo médio ponderado. Uma entidade deve usar o mesmo critério de custeio para todos os estoques que tenham uma natureza e um uso semelhantes para a entidade. Para os estoques que tenham outra natureza ou uso, poderão justificar-se diferentes critérios de valoração. Por exemplo, os estoques usados num segmento de negócio podem ter um uso para a entidade diferente do mesmo tipo de estoques usados num outro segmento de negócio. Porém, uma diferença na localização geográfica dos estoques (ou nas respectivas normas fiscais), por si só, não é suficiente para justificar o uso de diferentes critérios de valoração dos estoques.

O critério PEPS (primeiro a entrar, primeiro a sair) pressupõe que os itens de estoque que foram comprados ou produzidos primeiro sejam vendidos em primeiro lugar e, conseqüentemente, os itens que permanecerem em estoque no fim do período sejam os mais recentemente comprados ou produzidos.

Pelo critério do custo médio ponderado, o custo de cada item é determinado a partir da média ponderada do custo de itens semelhantes no começo de um período e do custo dos mesmos itens comprados ou produzidos durante o período. A média pode ser determinada numa base periódica (média fixa) ou à medida que cada lote seja recebido (média móvel), dependendo das circunstâncias da entidade.

Reconhecimento no resultado

Quando os estoques são vendidos, o custo escriturado desses itens deve ser reconhecido como uma despesa do período em que a respectiva receita é reconhecida. A quantia de qualquer redução dos estoques para o valor realizável líquido e todas as perdas de estoques devem ser reconhecidas como despesa do período em que a redução ou perda ocorrer. A quantia de toda reversão de redução de estoques, proveniente de um aumento no valor realizável líquido, deve ser registrada, no período em que a reversão ocorrer, como redução do item que reconheceria a despesa ou a perda.

Alguns itens de estoques podem ser transferidos para outras contas do ativo, como por exemplo, estoques usados como componentes de ativos imobilizados de construção própria. Os estoques alocados a um outro ativo são reconhecidos como uma despesa durante a vida útil desse ativo.

Divulgações

As demonstrações contábeis devem divulgar:

- (a) as políticas contábeis adotadas na mensuração dos estoques, incluindo formas e critérios de valoração utilizados;
- (b) o valor total escriturado em estoques e o valor registrado em classificações apropriadas para a entidade;
- (c) o valor de estoques escriturado pelo justo valor menos os custos de venda;
- (d) o valor de estoques reconhecido como uma despesa durante o período;
- (e) o valor de qualquer redução de estoques reconhecida no resultado do período;
- (f) o valor de toda reversão de qualquer redução do valor dos estoques reconhecida no resultado do período;
- (g) as circunstâncias ou acontecimentos que conduziram à reversão de uma redução de estoques; e
- (h) o montante escriturado de estoques dados como penhor de garantia a passivos.

A informação relativa a valores contábeis registrados nas diferentes classificações de estoques e a proporção de alterações nesses ativos é útil para os usuários das demonstrações contábeis. As classificações comuns de estoques são: mercadorias, bens de consumo de produção, materiais, produto em elaboração e produtos acabados. Um prestador de serviços pode ter trabalhos em andamento classificáveis como estoques em elaboração.

O valor do estoque baixado, reconhecido como uma despesa durante o período, o qual é denominado frequentemente como custo dos produtos, das mercadorias ou dos serviços vendidos, consiste nos custos que estavam incluídos na mensuração do estoque que ago-

ra é vendido. Os custos indiretos de produção eventualmente não alocados aos produtos e os valores anormais de custos de produção são reconhecidos como despesas do período em que ocorrem, sem transitar pelos estoques, dentro desse mesmo grupo, mas de forma identificada. As circunstâncias da entidade também podem admitir a inclusão de outros valores, tais como custos de distribuição, se eles adicionarem valor aos produtos; por exemplo, uma mercadoria tem valor de venda maior na prateleira do supermercado do que no depósito de distribuição dessa entidade; assim, o custo do transporte do centro de distribuição à loja de venda é considerado como parte integrante do custo de colocar o estoque em condições de venda; conseqüentemente, afeta o custo da mercadoria.

Algumas entidades adotam um formato para a demonstração de resultados que resulta na divulgação de valores que não sejam os custos dos estoques reconhecidos como uma despesa durante o período. De acordo com este formato, a entidade apresenta uma demonstração do custo das vendas usando uma classificação baseada na natureza desses custos, elemento a elemento. Nesse caso, a entidade divulga os custos reconhecidos como despesas item a item, por natureza: matérias-primas e outros materiais, evidenciando o valor das compras e da alteração líquida nos estoques iniciais e finais do período; mão de obra e outros custos de transformação etc. [grifamos]

Com enfoque nesse pronunciamento é que faremos o nosso estudo sobre operações com mercadorias, lembrando que as formas de valoração apregoadas são o preço específico e, na impossibilidade da aplicação deste critério, o PEPS (Primeiro a Entrar é o Primeiro a Sair) e o CMP (Custo Médio Ponderado).

6.2. Tipos de inventário e forma de apuração do lucro bruto

O Custo das Mercadorias Vendidas (CMV) é formado pelas mercadorias existentes no início do período, mais as compras realizadas durante tal fase, diminuídos do estoque de mercadorias existentes no término do período. Isto é, o CMV representa o valor das mercadorias saídas, obtido pela diferença entre as mercadorias disponíveis para venda e as existentes no final do período. Entende-se mercadoria disponível para venda toda aquela mercadoria existente no início do período (estoque inicial – EI), mais as compras realizadas durante o mesmo.

Nas operações de compra e venda de mercadorias, durante o exercício social, basicamente o que o comerciante quer saber é o resultado obtido, que pode ser de **lucro** ou **prejuízo**, a que chamamos **Resultado com Mercadorias (RCM)** ou **Lucro Operacional Bruto (LB)**, onde:

$$\text{RCM} = \text{V} - \text{CMV}$$

Sendo:

CMV = CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS (Conta de resultado)
V = VENDA DE MERCADORIAS (Conta de resultado)

Para calcularmos o valor de **V** (total de vendas), basta somarmos as vendas do período, o que se obtém facilmente através da totalização dos documentos de venda, como notas fiscais ou faturas comerciais. A tarefa mais complicada, então, é a determinação do custo daquela mercadoria vendida (**CMV**). Imaginem que o comerciante possui, no momento da revenda, mercadorias em estoque que foram, possivelmente, adquiridas a preços distintos, em virtude de promoções, ou mesmo de inflação, e ainda de fornecedores diversos.

As empresas de pequeno porte, em razão dessas dificuldades, costumam calcular o seu CMV apenas no final do período, quando, então, é realizado um inventário (contagem física) das mercadorias em estoque. A este sistema de controle de estoque damos o nome de **inventário PERIÓDICO**. Neste, os lançamentos são efetuados somente no final de um período, por ocasião do inventário físico, para fins de apuração de resultado, não se fazendo lançamentos na conta **mercadorias-estoque** por ocasião das aquisições ou saídas de mercadorias durante o intervalo entre um inventário e outro, ou seja, esta conta é movimentada somente para se registrar o estoque final, que se constitui no estoque inicial do período seguinte.

Já as empresas de porte maior, com uma estrutura capaz de realizar controles mais apurados sobre seus estoques, procuram saber o custo de cada venda, e não o custo total do período, como é feito no inventário periódico. Para isto, utilizam **fichas de controle de estoque** para cada tipo de mercadoria que a empresa negocie. A este sistema dá-se o nome de **INVENTÁRIO PERMANENTE**.

Desta forma, quando usamos o sistema de inventário permanente, ocorrem lançamentos a débito da conta **mercadorias-estoque**, pela entrada de mercadorias, e a crédito, na mesma conta, pela saída de mercadorias, mantendo-se, assim, o saldo de mercadorias em estoque (inventário) sempre atualizado.

6.3. O inventário periódico

Como vimos na introdução, este é um sistema mais simplificado, no qual realizamos **contagem física do estoque e atribuímos um valor a este** (estoque final – EF) no encerramento de cada período-base, que pode ser mensal, semestral ou anual. É adotado quando a empresa não deseja ou não tem condições de manter controle permanente e contínuo do estoque de mercadorias, sendo mais comum nas pequenas e médias empresas. O valor final do estoque (EF) será, portanto, conhecido **extracontabilmente**. O inventário periódico pode ser aplicado pelo método da CONTA MISTA ou pelo método da CONTA DESDOBRADA.

6.3.1. Mercadorias conta mista

Nesse método de escrituração, ao contrário do **método de conta desdobrada**, utiliza-se uma única conta (**MERCADORIAS**) para lançar as **compras**, as **vendas** e o **estoque inicial**. O **estoque inicial** e as **compras** são debitadas, compondo as mercadorias à disposição para venda, enquanto as vendas são creditadas. Agindo dessa forma, teremos, na coluna dos débitos (estoque inicial mais compras), o total das mercadorias à disposição para venda. Na coluna dos créditos, são lançadas as vendas brutas. Se, porventura, houver devolução de compras ou vendas, estas terão o funcionamento inverso, pois retificam aquelas, isto é, as devoluções e abatimentos de vendas são debitadas e as devoluções de compras creditadas.

Portanto, o saldo da conta mista **não** representa o **resultado com mercadorias** (RCM), pois o estoque final de mercadorias, elemento indispensável à apuração do resultado, não é parte integrante dessa sistemática de contabilização das operações envolvendo mercadorias.

Assim, se a conta **mercadorias** – conta mista ou única – apresentar saldo devedor, não se pode afirmar que o RCM seja negativo. Por outro lado, quando o saldo dessa conta for credor, pode-se afirmar, com certeza, que o RCM é positivo, porém, não necessariamente, na exata extensão do saldo da conta.

MERCADORIAS C/ MISTA	
EI	VENDAS
COMPRAS	
SALDO	SALDO
DEVEDOR	CREDOR

Como se pode observar no razonete acima, esta conta pode apresentar saldo devedor ou credor. Quando o saldo for credor, basta adicionar a este o valor do estoque final e teremos o resultado com mercadorias positivo. Quando o saldo for devedor, o resultado só será positivo se o valor do estoque final for maior do que o valor deste saldo da conta mista.

Assim, no método conta MISTA, considerando o saldo credor ou devedor da conta mercadorias após a contabilização do estoque inicial, compras e vendas, temos que:

$$\text{RCM} = \text{EF} + \text{SALDO CREDOR}$$

$$\text{RCM} = \text{EF} - \text{SALDO DEVEDOR}$$

Caso haja impostos ou contribuições incidentes sobre as vendas (ICMS, PIS, Cofins), o RCM será obtido pela fórmula:

$$\text{RCM} = \text{EF} + \text{SALDO CREDOR} - \text{Imp. s/v}$$

$$\text{RCM} = \text{EF} - \text{SALDO DEVEDOR} - \text{Imp. s/v}$$

Exemplo: Considere os dados a seguir, contabilize as operações na conta mista MERCADORIAS e calcule o resultado com mercadorias (RCM):

(1) Estoque inicial (EI)	= \$ 1.500,00;
(2) Compras do período (C)	= \$ 2.300,00;
(3) Vendas do período (V)	= \$ 4.200,00;
(4) Estoque final (EF)	= \$ 1.400,00.

Lançamentos na conta mista MERCADORIAS:

MERCADORIAS	
(1) 1.500,00	4.200,00 (3)
(2) 2.300,00	
3.800,00	4.200,00
	400,00

Assim, o saldo CREDOR da conta mista totalizou R\$ 400,00. O RCM é:

$$\text{RCM} = \text{EF} + \text{SALDO CREDOR}$$

$$\text{RCM} = \$ 1.400,00 + \$ 400,00 = \$ 1.800,00$$

Reparem que, ao final do período-base, é necessário que se proceda a um lançamento de ajuste para contabilizar o estoque final (EF):

D – MERCADORIAS 1.800,00

C – RCM 1.800,00

Os razonetes ficariam assim:

MERCADORIAS		RCM	
(a) 1.800,00	400,00		1.800,00 (a)
(EF) 1.400,00			

EXERCÍCIO RESOLVIDO 6-1:

Sabendo-se que o saldo da conta MERCADORIAS, utilizada para registro de estoques, entradas e vendas, apresentava saldo credor no valor de R\$ 57.000,00 ao final do período e que o lucro bruto computado foi de R\$ 80.000,00, calcule o valor do estoque final.

Resolução:

Trata-se da conta mista MERCADORIAS, sendo o lucro apurado pela fórmula:

$$\text{RCM} = \text{EF} + \text{SALDO CREDOR}$$

Assim:

$$80.000,00 = \text{EF} + 57.000,00$$

$$\text{EF} = 80.000,00 - 57.000,00 = 23.000,00$$

Resposta: O estoque final vale R\$ 23.000,00.

6.3.2. Conta desdobrada

Neste sistema, ainda inventário periódico, os lançamentos na conta mercadorias-estoque são efetuados apenas quando as mercadorias são fisicamente inventariadas, não se podendo saber o valor do estoque de mercadorias sem a realização do inventário físico. Por conseguinte, não são feitos registros a débito e a crédito nessa conta entre o período de um inventário e outro, isto é, essa conta fica latente, sem movimentação. Só é movimentada, quando se faz o inventário físico.

Como os estoques interferem diretamente no custo das mercadorias vendidas (CMV), no sistema de inventário periódico só saberemos o CMV após apurarmos o estoque final pelo inventário físico. Assim, a empresa passa todo o período, seja ele mensal ou anual, sem se preocupar com o estoque de mercadorias existentes em cada um de seus estabelecimentos, operando normalmente com compras e vendas de mercadorias, sem saber o CMV e o estoque existente no dia-a-dia, ou seja, não fará nenhum lançamento na conta mercadorias-estoque. Isto deve ficar bem claro! Não é feito nenhum lançamento entre um inventário físico e outro. A conta fica “congelada” com o valor do estoque inicial, que deve coincidir com o valor do estoque final do período anterior.

De qualquer forma, a finalidade do registro das operações com mercadorias é apurar o RESULTADO BRUTO COM MERCADORIAS (RCM), parte importante do DEMONSTRATIVO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO, nas empresas comerciais.

Cabe observar que, no uso da sistemática do **inventário periódico**, no momento da contagem física do estoque, deve ser atribuído a este, como valor unitário das mercadorias existentes, o **custo das últimas entradas**, ensejando, portanto, a aplicação de critério semelhante ao PEPS (primeiro que entra, primeiro que sai, a ser visto adiante), também conhecido por FIFO (do inglês, *First In, First Out*).

De fato, o critério de precificação do estoque no método do **custo das últimas entradas** é semelhante ao PEPS, pois os estoques são precificados pelas últimas aquisições e não leva em conta a existência de possíveis mercadorias devolvidas e adquiridas por preços diferentes. Entretanto, quando não há movimentações de devolução o critério de precificação dos métodos PEPS é últimas entradas será idêntico.

Desta forma, o método pressupõe a adoção de 03 (três) contas básicas (**compras, vendas e estoques**).

6.3.2.1. Compras (c)

Essa conta tem a função de registrar todas as compras de mercadorias realizadas pela entidade, mediante o registro de débito. Por outro lado, ela é creditada por ocasião do encerramento do exercício social, quando seu saldo é transferido à conta de custo das mercadorias vendidas (CMV). Percebe-se, pelo exposto, que a conta **mercadorias-compras** (como também é conhecida) é conta de **resultado**.

É oportuno salientar que os valores registrados a débito nessa conta devem estar expurgados de tributos recuperáveis (a ser visto mais adiante), como ICMS, PIS, Cofins e o IPI, quando a entidade for contribuinte destes tributos.

Outro fato a ressaltar é que os custos incidentes sobre compras, tais como os **fretes**, os **seguros**, as **despesas de armazenagem**, os **materiais de embalagens**, as **despesas de conferência**, as **comissões a agentes de compras** etc., quando suportados pela adquirente, devem integrar o valor das compras, ou seja, devem ser somados às compras, fazendo parte, em última análise, do custo das mercadorias vendidas (CMV).

Nesse particular, observamos que o art. 183, inciso II, da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, estabelece que **o custo de produção ou de aquisição deve compreender todos os gastos realizados para a obtenção de um produto ou de uma mercadoria**.

Eventuais devoluções de compras deverão ser lançadas a crédito na conta mercadorias-compras ou, ainda, em uma conta de devolução de compras (retificadora da conta compras). Chamamos atenção ao fato da existência de outros custos incorporados às compras, como os fretes e seguros, pois estes não serão, normalmente, devolvidos, devendo-se distribuir ou ratear os seus valores proporcionalmente entre as mercadorias remanescentes da partida (compra). Esse procedimento só não será observado, caso a empresa compradora seja ressarcida desses gastos (custos) pela empresa vendedora, ou no caso de haver devolução **total** das mercadorias compradas, quando então esses valores serão lançados como despesa, em função da impossibilidade de sua recuperação pela venda.

Assim, ficou evidenciado que a conta **compras**, de natureza devedora, será creditada pela transferência de seu saldo à conta **apuração do resultado do exercício**, e quando houver devolução de compras. Salienta-se que, nesse último caso, o crédito é relativo ao estorno.

6.3.2.2. Mercadorias-estoque (ou estoque de mercadorias)

É conta patrimonial representativa do valor dos estoques. Neste sistema, somente será atualizada ao final de cada período. No início do exercício seguinte, apresenta como saldo (estoque inicial – EI) devedor o valor das mercadorias exis-

tentes no final do exercício anterior. No sistema **inventário periódico**, seu saldo fica inalterado durante todo o período, até que se proceda a uma nova contagem física dos estoques.

6.3.2.3. Vendas (v)

É uma conta de resultado, uma receita. Tem a função de registrar todas as vendas de mercadorias e/ou produtos, sejam elas realizadas à vista ou a prazo, não importando, portanto, a forma de pagamento ou recebimento adotada. O somatório das vendas assim lançadas dar-nos-á o que chamamos de **vendas brutas**. Os lançamentos são efetuados a **crédito** por ocasião das vendas e a **débito** por ocasião do encerramento do exercício à conta resultado com mercadorias.

Atenção!

É só no momento do encerramento que há lançamento a débito na conta **vendas**, pois deduções, abatimentos, devoluções e outras rubricas retificadoras de vendas são lançadas em contas próprias e o ajuste será feito por ocasião da apuração do resultado do exercício.

Assim, da conta que registra as vendas brutas, não deduzimos absolutamente nada. As deduções, que porventura possam ocorrer, são realizadas por ocasião da apuração do resultado, pois essas contas retificadoras de vendas são controladas em contas separadas, individualmente. Sendo assim, no inventário periódico são utilizadas 02 (duas) fórmulas básicas:

$$\text{RCM} = \text{V} - \text{CMV}$$

$$\text{CMV} = \text{EI} + \text{C} - \text{EF}$$

A seguir preparamos um roteiro para a correta contabilização das operações no sistema inventário periódico:

- a) CMV/RCM devem ser utilizadas apenas quando da apuração do resultado, pois funcionam como contas transitórias, isto é, são abertas apenas ao final do exercício social, quando então o resultado é apurado, sendo fechadas em seguida pela transferência do saldo ao balanço patrimonial.
- b) Saldo devedor de compras deve ser transferido para CMV ao final do período, creditando-se compras e debitando-se CMV.

- c) Transferir o EI (estoque inicial) de mercadorias para CMV. Observem que serão, então, lançados a débito na conta CMV o estoque inicial do período e o somatório das compras realizadas. A este valor [EI + C] dá-se o nome de **total das mercadorias disponíveis para venda**.
- d) Realização do inventário (contagem física do estoque final), relacionando os valores encontrados no livro próprio (**Registro de Inventário**).
- e) O valor encontrado em estoque (EF) deverá ser debitado em Mercadorias (conta patrimonial) e creditado em CMV. Esta é a aplicação da fórmula do CMV:
- $$\text{CMV} = \text{EI} + \text{C} - \text{EF}$$
- f) Pela fórmula anterior, vemos que a conta CMV será debitada pelas disponibilidades para venda e creditada pelo valor do estoque final.
- g) Transferir o valor total da conta vendas para a conta RCM.
- h) Transferir o CMV para RCM. Isto é feito debitando-se RCM e creditando-se CMV. Reparem que a conta RCM (resultado bruto) fica com o valor, conforme a fórmula abaixo:
- $$\text{RCM} = \text{V} - \text{CMV}$$

Exemplo: A empresa comercial Difamada Ltda. realiza operações de compra e venda de mercadorias. Seu saldo inicial de Caixa era de R\$ 50.000,00. Realizar os lançamentos e demonstrar os razonetes do período, considerando que a empresa efetuou, à vista, as seguintes operações, sem incidência de tributos:

- 0) 01/02: estoque inicial registrado de R\$ 25.000,00;
- 1) 02/02: aquisição de mercadorias. Valor = R\$ 30.000,00;
- 2) 08/02: venda de estoques, no valor de R\$ 22.000,00;
- 3) 17/02: aquisição de mercadorias, no valor de R\$ 8.000,00;
- 4) 25/02: venda de mercadorias, no valor de R\$ 12.000,00;
- 5) 28/02: Apuração do estoque final por meio de contagem física. Valor = R\$ 30.000,00.

Resolução:

Registros no Diário:

1)

02/02			
D	Compras	30.000,00	
C	Caixa		30.000,00

2)

08/02			
D	Caixa	22.000,00	
C	Vendas		22.000,00

3)

17/02			
D	Compras	8.000,00	
C	Caixa		8.000,00

4)

25/02			
D	Caixa	12.000,00	
C	Vendas		12.000,00

28/02 – Ajustes Finais

5)	Passo C		
	D CMV	25.000,00	
	C Mercadorias (estoque inicial)		25.000,00
6)	Passo B		
	D CMV	38.000,00	
	C Compras		38.000,00
7)	Passo D		
	D Mercadorias (contagem física)	30.000,00	
	C CMV		30.000,00
8)	Passo E		
	D RCM	33.000,00	
	C CMV		33.000,00
9)	Passo G		
	D Vendas	34.000,00	
	C RCM		34.000,00

Registros no Razão:

Mercadorias			
(SI)	25.000	25.000	(5)
(7) EF	30.000		

Caixa		
(SI)	50.000	30.000 (1)
(2)	22.000	8.000 (3)
(4)	12.000	
	84.000	38.000
	46.000	

COMPRAS			
(1)	30.000		
(3)	8.000		
	38.000	38.000	(6)

VENDAS		
	22.000	(2)
	12.000	(4)
(9)	34.000	34.000

CMV			
(5)	25.000	30.000	(7)
(6)	38.000		
	63.000	30.000	
	33.000	33.000	(8)

RCM		
(8)	33.000	34.000 (9)
		1.000

EXERCÍCIO RESOLVIDO 6-2:

(TFC/2000) – A Comercial S/AT. Elite apresentava os saldos abaixo, em primeiro de maio:

Caixa	1.500,00
Mercadorias	1.300,00
Cientes	1.000,00
Capital social	4.200,00
Fornecedores	1.800,00
Móveis e utensílios	2.200,00

Durante o mês, a empresa realizou as seguintes operações:

- comprou a prazo 400 unidades de mercadorias, a R\$ 5,00 cada uma;
- vendeu a prazo 300 unidades dessa mercadoria, a R\$ 6,00 cada uma;
- pagou dívidas de R\$ 1.000,00, com juros de 10%; e
- recebeu direitos de R\$ 800,00, com desconto de 10%.

Considerando que o estoque inicial continha 260 unidades, e que as mercadorias são isentas de tributação, essa empresa, sem realizar nenhum outro negócio, apresentará em 31 de maio:

- | | |
|--------------------------|---------------|
| a) lucro bruto de | R\$ 1.800,00; |
| b) lucro líquido de | R\$ 300,00; |
| c) estoque final de | R\$ 1.500,00; |
| d) patrimônio bruto de | R\$ 6.000,00; |
| e) patrimônio líquido de | R\$ 4.320,00. |

Resolução:

Efetuando os lançamentos, temos:

- | | | |
|--|-------|-------|
| 1) Compra a prazo: $400 \text{ unid} \times \$ 5,00 = \$ 2.000,00$ | | |
| D – Mercadorias | 2.000 | |
| C – Fornecedores | | 2.000 |
| 2) Venda a prazo: | | |
| Preço de venda: $300 \times \$ 6,00 = \$ 1.800,00$ | | |
| Preço de custo: $300 \times \$ 5,00 = \$ 1.500,00$ | | |
| D – Clientes | 1.800 | |
| C – Vendas | | 1.800 |
| D – CMV | 1.500 | |
| C – Mercadorias | | 1.500 |

Obs.: Como o estoque inicial era de 260 unidades, o custo unitário será de $\$ 1.300,00/260 = \$ 5,00$.

- | | | |
|-----------------------------------|-------|-------|
| 3) Pagamento de dívida com juros: | | |
| D – Fornecedores | 1.000 | |
| D – Juros passivos | 100 | |
| C – Caixa | | 1.100 |

4) Recebimento de direitos com desconto:

D – Descontos concedidos	80	
D – Caixa	720	
C – Clientes		800

Razonetes

CAIXA		MERCADORIAS	
SI 1500	1100 (3)	SI 1300	
(4) 720		(1) 2000	1500 (2)
2220	1100	3300	1500
1120		1800	

CLIENTES		FORNECEDORES	
SI 1000			1800 SI
(2) 1800	800 (4)	(3) 1000	2000 (1)
2800	800	1000	3800
2000			2800

Demonstração do Resultado do Exercício

Vendas	1.800
(-) CMV	(1.500)
(=) Lucro bruto	300
(-) Descontos financeiros	(80)
(-) Juros passivos	(100)
(=) Lucro líquido	120

Balanco Final

Considerando que todo lucro tenha sido destinado para a formação de reservas, teremos o seguinte balanço final:

ATIVO		PASSIVO	
Caixa	1.120	Fornecedores	2.800
Clientes	2.000	Patrimônio Líquido	
Mercadorias	1.800	Capital	4.200
Móveis e utensílios	2.200	Reservas de Lucros	120
TOTAL	7.120	TOTAL	7.120

Patrimônio líquido = 4.200 + 120 = 4.320.

Resposta: Letra E

6.4. O inventário permanente

O inventário permanente é largamente usado pelas médias e grandes empresas, pois, para utilizar este método, a empresa necessita de um esforço administrativo muito maior, possibilitando, por sua vez, um controle gerencial mais efetivo. É o sistema em que os lançamentos são efetuados de forma sistemática, isto é, de forma contínua ou permanente. Normalmente, os registros são feitos em **fichas de controle de estoque** (uma para cada tipo de produto ou mercadoria), fazendo-se o lançamento na conta de estoques a débito, na aquisição de mercadorias, e lançamento a crédito, pela saída de mercadorias do estoque.

No sistema de inventário permanente, é necessário que a empresa contabilize, de forma imediata, todas as compras e baixe do estoque de mercadorias todas as vendas, pelo seu custo, com o objetivo de se conhecer o total das compras, o CMV, o estoque final e o resultado com mercadorias (RCM) a qualquer momento. O valor do estoque inicial é registrado na primeira linha da ficha, lembrando que, no sistema do inventário periódico, a obtenção desses dados somente é possível após a contagem física do estoque.

Faz-se necessário, além de contabilizar essas operações, manter controle individual de cada item do estoque, em fichas ou por processamento de dados. Algumas empresas que usam leitoras de códigos de barras têm condições de, simultaneamente, registrar as vendas, baixar os custos e autorizar novos pedidos, quando atingido o chamado ponto de ressuprimento, isto é, alguns sistemas de controle de estoque sinalizam o momento de se fazer novo pedido de mercadorias, evitando, assim, que haja falta de determinada mercadoria por algum tempo.

A sistemática de inventário permanente permite a obtenção de informações importantes para o controle gerencial da organização, dentre as quais destacamos:

- a) o valor e quantidade do estoque de mercadorias existente em cada momento, facilitando o controle de pedidos e permitindo conhecer o giro médio de cada mercadoria ou produto. Mesmo tendo controle permanente, é importante o levantamento físico do estoque no final de cada período-base, porém com o objetivo apenas de conferir o constante na ficha individual de cada bem e, se for o caso, efetuar os ajustes necessários, pois podem ocorrer eventos como deterioração e furto;
- b) o volume de compras, inclusive por fornecedor, facilitando a conciliação dos registros fiscais da empresa com os registros contábeis das obrigações junto aos fornecedores;
- c) o custo médio do estoque existente, após cada movimentação, permitindo a fixação do preço de venda de forma mais segura.

Assim:

Inventário Permanente

Há o registro das aquisições e das saídas de forma imediata ou concomitante, com a ocorrência física desses fatos. Assim, tem-se a qualquer momento o valor de todas as compras do período, o valor de todas as saídas do período (custo das mercadorias vendidas), bem como o valor do estoque inicial e do estoque final.

Isso posto, cabe uma palavra de ordem prática, relativa ao lançamento contábil de aquisição de mercadorias: se adotado o sistema de inventário permanente, as aquisições são lançadas na conta **mercadorias-estoque**, ao passo que, se adotado o sistema de inventário periódico, a conta a ser movimentada para registrar a aquisição de mercadorias deve ser a conta **mercadorias-compras**. O sistema de **inventário permanente** também pressupõe a utilização de 03 (três) contas básicas:

Mercadorias-estoque ou **estoques** ou **mercadorias**: é conta patrimonial, representativa dos estoques. É debitada nas aquisições e creditada nas saídas (vendas) das mesmas. Seu saldo apresentará SEMPRE o valor dos estoques naquele momento. Não se utiliza a conta **compras**.

CMV (custo das mercadorias vendidas): é conta de resultado (despesa/custo), debitada pelo valor do custo de cada venda, em vez de ser debitada somente ao final do período, como no inventário periódico.

Vendas (V): é conta de resultado (receita). O seu funcionamento é o mesmo, qualquer que seja o sistema de custeamento adotado pela empresa. É creditada pelo valor vendido (valor bruto). Também é conhecida como **receita de vendas**.

Os saldos dessas duas contas (V e CMV), no final do período, serão transferidos para a conta resultado com mercadorias (RCM), e o saldo desta última espelhará o resultado bruto da empresa.

O registro contábil das operações no inventário permanente se dará da seguinte forma:

- a) **Nas compras** (coluna de entrada da ficha de estoque):
Estoques
a Caixa ou bancos ou fornecedores
- b) **Nas vendas** – uma característica essencial do sistema permanente é que, a cada operação de venda, corresponderão dois registros contábeis: o primeiro, referente à venda e o segundo, referente ao custo das mercadorias que foram vendidas. Assim:
 - b.1) **Preço de venda** (não é lançado na ficha de estoque.)
Caixa ou bancos ou clientes
a Receita de vendas
 - b.2) **Preço de custo** (a ser registrado na coluna de saídas da ficha de estoque, obtido por um dos processos de avaliação de estoque.)
CMV
a Estoques

Desta forma, percebe-se que o estoque final é redutor do custo das mercadorias vendidas (CMV), possuindo, na apuração do resultado do exercício, a mesma natureza das vendas. Portanto, em situação análoga, na qual é permitida a avaliação de estoque por diversos modos ou critérios, resultando em valores diferentes, aquele que fornecer o maior valor para o estoque final será também o que produzirá o maior RCM.

Assim, acabamos de expor o funcionamento das contas, envolvendo operações com mercadorias. Relembramos, apenas, que as vendas são, **sempre**, creditadas pelo seu valor integral (bruto), e as compras são levadas a estoque pelo seu **valor líquido**. A conta estoque é movimentada sistematicamente com débitos e créditos no sistema de inventário permanente e, somente por ocasião do levantamento do inventário físico, no sistema de inventário periódico. A conta compras compõe o CMV, funcionando como conta de resultado.

6.4.1. Avaliação dos estoques

Como já foi estudado nos itens anteriores, o custo das mercadorias vendidas e o resultado na venda de mercadorias podem ser apurados e contabilizados por meio de dois sistemas distintos, utilizando as seguintes contas:

INVENTÁRIO PERIÓDICO	INVENTÁRIO PERMANENTE
<i>Compras</i>	<i>Mercadorias (estoque)</i>
<i>Mercadorias (EI e EF)</i>	<i>CMV</i>
<i>Vendas</i>	<i>Vendas</i>

Convém frisar novamente que, no sistema de avaliação periódico, não haverá nenhum lançamento na conta mercadorias durante o exercício social, sendo apurado apenas no final do exercício, por inventário, o estoque ou saldo final, que servirá de estoque inicial para o exercício social seguinte.

Por outro lado, as empresas que usam o sistema de inventário permanente necessitam de um controle, pela Contabilidade, de qualquer movimentação ocorrida nos estoques, pois estes são contabilizados sempre que houver uma entrada ou saída no mesmo. Os estoques podem ser avaliados, segundo os seguintes métodos:

- a) Preço específico;
- b) PEPS (FIFO);
- c) UEPS (LIFO);
- d) Média ponderada móvel (custo médio ponderado);
- e) Preço de venda menos margem de lucro;
- f) Média ponderada fixa.

6.4.1.1. Preço específico

Este critério de avaliação relaciona cada venda a seu custo respectivo. É utilizado quando for possível identificar claramente a mercadoria e seu custo, sendo muito comum sua aplicação nas concessionárias e revendedoras de automóveis, bem como nas incorporadoras, que apuram o custo da mercadoria vendida, vinculado diretamente às suas receitas. Portanto, para aplicação deste método, é necessário que se conheça qual o custo de cada item que está sendo vendido.

Exemplo: A empresa ATACADÃO TECIDO e CIA é revendedora de TEARES para varejistas. No início de dezembro de 2004, possuía R\$ 100.000,00 em Caixa e dois teares do tipo T1 em estoque ao custo de R\$ 25.000,00 cada um. Considere as operações abaixo, todas à vista, em dinheiro:

02/12: compra de um tear tipo T2 pelo valor de R\$ 20.000,00 (1);

07/12: venda de um tear T1 por R\$ 35.000,00 (2 e 3);

15/12: venda do tear T2 por R\$ 28.000,00 (4 e 5);

22/12: compra de um tear T3 por R\$ 15.000,00 (6);

27/12: venda de um tear T1 por R\$ 33.000,00 (7 e 8);

31/12: encerramento do período (9 e 10).

Registros no Diário:

02/12			
D	Mercadorias	20.000,00	
C	Caixa		20.000,00

07/02			
D	Caixa	35.000,00	
C	Vendas		35.000,00
D	CMV	25.000,00	
C	Mercadorias		25.000,00

15/12			
D	Caixa	28.000,00	
C	Vendas		28.000,00
D	CMV	20.000,00	
C	Mercadorias		20.000,00

22/12			
D	Mercadorias	15.000,00	
C	Caixa		15.000,00

27/12			
D	Caixa	33.000,00	
C	Vendas		33.000,00
D	CMV	25.000,00	
C	Mercadorias		25.000,00

31/12			
D	RCM	70.000,00	
C	CMV		70.000,00
D	Vendas	96.000,00	
C	RCM		96.000,00

Registros no Razão:

Mercadorias	
(SI) 50.000	25.000 (3)
(1) 20.000	20.000 (5)
(6) 15.000	25.000 (8)
85.000	70.000
15.000	

Caixa	
(SI) 100.000	
(2) 35.000	20.000 (1)
(4) 28.000	15.000 (6)
(7) 33.000	
196.000	35.000
161.000	

CMV	
(3) 25.000	
(5) 20.000	
(8) 25.000	
70.000	70.000 (9)

Vendas	
	35.000 (2)
	28.000 (4)
	33.000 (7)
(10) 96.000	96.000

RCM	
(9) 70.000	96.000 (10)
	26.000

Sendo assim, ao final do período de dezembro, após as operações relacionadas anteriormente, a empresa ATACADÃO TECIDO e CIA obteve, pelo método do preço específico (um preço para cada item), um custo das mercadorias vendidas (CMV) no valor de **R\$ 70.000,00**, um lucro de **R\$ 26.000,00** e um estoque final de **R\$ 15.000,00**: Reparem que os R\$ 15.000,00 restantes no estoque equivalem ao tear do tipo T3 que não foi vendido.

Convém enfatizar, novamente, que a sistemática do preço específico é a que melhor reflete o valor dos estoques, sendo preconizada como preferencial pelo CPC.

6.4.1.2. Método PEPS ou FIFO

Consiste em avaliar os estoques pelo custo das últimas aquisições, ficando o custo das mercadorias vendidas onerado pelas primeiras compras, daí o nome do **método PEPS, primeiro que entra é o primeiro que sai**, sendo vendidas, então, as mercadorias mais antigas, permanecendo nos estoques as mercadorias de aquisição mais recentes.

O leitor pode pensar que a empresa venderá exatamente as mercadorias mais antigas, o que nem sempre é verdade. O que estamos falando é de um **método contábil** de avaliação de estoques, e não de controle físico de mercadorias na prateleira. Portanto, o método apenas atribuirá um custo à mercadoria que está sendo vendida, mesmo que ela não tenha sido adquirida por aquele preço. Imagine, por exemplo, um produto perecível no supermercado. A empresa fará todo e qualquer tipo de promoção para vender esse produto antes que ele pereça e antes de colocar novos produtos para venda!!! Isso não tem nada a ver com o método contábil de avaliação de estoques.

O método PEPS de avaliação dos estoques, quando comparado aos demais métodos, ocasiona as seguintes situações, conforme estejamos em economia com preços crescentes, estáveis ou decrescentes:

- numa economia inflacionária, isto é, com preços crescentes, produz estoque final maior do que os outros métodos, ocasionando CMV menor e resultado com mercadorias de maior valor;

- numa economia de preços constantes (inflação zero), os métodos comportam-se, teoricamente, de forma semelhante;
- numa economia deflacionária, isto é, com preços decrescentes, produz estoque final menor do que os outros métodos, ocasionando CMV maior e resultado com mercadorias de menor valor.

Deve-se frisar que, no inventário permanente, nos métodos PEPS, UEPS e Média Ponderada Móvel, é fundamental a consulta, como apoio, às fichas de controle de estoques. Ela vai servir para que a empresa controle, no momento da venda, o custo da mercadoria que está sendo baixada do estoque. Vejam o modelo abaixo:

Ficha de Controle de Estoque

Mercadorias:									
Data	Entradas			Saídas			Saldo		
	Quant.	Preço Unitário	Preço Total	Quant.	Preço Unitário	Preço Total	Quant.	Preço Unitário	Preço Total

Então, vejamos. O método é o PEPS (primeiro a entrar é o primeiro a sair). Assim, no momento das aquisições de mercadorias, mantemos uma linha para cada lote adquirido em ocasiões distintas. Dessa forma, na venda, a baixa será realizada inicialmente pelo lote adquirido há mais tempo, ou seja, o mais antigo.

Exemplo: A Sociedade Comercial Ana Bella Ltda. é revendedora do produto “X”. Seu estoque inicial consistia em 10 (dez) unidades do produto, a um custo unitário de \$ 2,00 cada. Sabendo que possuía R\$ 150,00 em caixa no início de março, considere as operações abaixo:

- dia 06/10: compra de 20 (vinte) unidades, ao custo unitário de \$ 3,00;
- dia 10/10: venda de 15 (quinze) unidades, a \$ 6,00 cada uma;
- dia 15/10: compra de 05 (cinco) unidades, ao custo unitário de \$ 4,00;
- dia 20/10: venda de 12 (doze) unidades, a \$ 5,00 cada.

Ficha de Controle de Estoque (Método PEPS):

Mercadorias: Produto "X"									
Data	Entradas			Saídas			Saldo		
	Quant.	P. Unit.	P. Total	Quant.	P. Unit.	P. Total	Quant.	P. Unit.	P. Total
EI							10	2,00	20,00
06/10	20	3,00	60,00				10	2,00	20,00
							20	3,00	60,00
10/10				10	2,00	20,00	15	3,00	45,00
				5	3,00	15,00			
15/10	5	4,00	20,00				15	3,00	45,00
							5	4,00	20,00
20/10				12	3,00	36,00	3	3,00	9,00
							5	4,00	20,00
TOTAIS			80,00	CMV		71,00	ESTOQUE FINAL		29,00

Como analisar os dados constantes na ficha.

- 1) Na primeira linha, coluna dos saldos, sempre encontramos o estoque inicial;
- 2) na última linha, totais; na coluna do saldo, encontramos o estoque final;
- 3) na última linha, na coluna entradas – total, encontramos o total das compras líquidas;
- 4) na última linha, totais, coluna saídas – total, encontramos o CMV;
- 5) as compras são sempre debitadas e as vendas creditadas;
- 6) as devoluções de compras são creditadas na coluna de entradas e as devoluções de vendas são debitadas na coluna de saídas (a ser visto adiante);
- 7) as vendas saem pelo custo, não importando, para fins de controle de estoque, o valor do preço de venda, pois este é controlado em outra conta, como já visto.

Podemos comprovar esta análise (extracontabilmente) pela fórmula:

$$\text{CMV} = \text{EI} + \text{C} - \text{EF}$$

$$\text{CMV} = 20,00 + 80,00 - 29,00 = 71,00 \checkmark$$

Obs.: Os lançamentos no livro **Diário** ficam a cargo do leitor. Basta verificar as partidas do **Razão**.

Registros no Razão:

Mercadorias		Vendas		CMV	
(SI) 20,00	35,00 (3)		90,00 (2)	(3) 35,00	
(1) 60,00	36,00 (6)		60,00 (5)	(6) 36,00	
(4) 20,00					
100,00	71,00	(8) 150,00	150,00	71,00	71,00 (7)
29,00					
			=		=

Caixa		RCM	
(SI) 150,00	60,00 (1)	(7) 71,00	150,00 (8)
(2) 90,00	20,00 (4)		
(5) 60,00			
300,00	80,00		79,00
220,00			

Agora, para deixar bem claro que a avaliação dos estoques pelo sistema de inventário periódico não é exatamente igual ao método PEPS (até pode chegar ao mesmo valor do estoque, em determinadas circunstâncias), tomemos os mesmos dados antes apresentados e incluimos uma devolução de vendas.

Exemplo: A Sociedade Comercial Ana Bella Ltda. é revendedora do produto “X”. Seu estoque inicial consistia em 10 (dez) unidades do produto, a um custo unitário de \$ 2,00 cada. Sabendo que possuía R\$ 150,00 em caixa no início de março, considere as operações abaixo:

- dia 06/10: compra de 20 (vinte) unidades, ao custo unitário de \$ 3,00;
- dia 10/10: venda de 15 (quinze) unidades, a \$ 6,00 cada uma;
- dia 15/10: compra de 05 (cinco) unidades, ao custo unitário de \$ 4,00;
- dia 20/10: venda de 12 (doze) unidades, a \$ 5,00 cada.
- Dia 22/10: recebeu a devolução de 6 unidades vendidas no dia 10/10.

Ficha de Controle de Estoque (Método PEPS):

Mercadorias: Produto "X"									
Data	Entradas			Saídas			Saldo		
	Quant.	P. Unit.	P. Total	Quant.	P. Unit.	P. Total	Quant.	P. Unit.	P. Total
EI							10	2,00	20,00
06/10	20	3,00	60,00				10	2,00	20,00
							20	3,00	60,00
10/10				10	2,00	20,00	15	3,00	45,00
				5	3,00	15,00			
15/10	5	4,00	20,00				15	3,00	45,00
							5	4,00	20,00
20/10				12	3,00	36,00	3	3,00	9,00
							5	4,00	20,00
22/10				(5)	3,00	(15,00)	1	2,00	2,00
				(1)	2,00	(2,00)	8	3,00	24,00
							5	4,00	20,00
TOTAIS			80,00	CMV		54,00	ESTOQUE FINAL		46,00

Perceba que, na devolução de vendas, as unidades recebidas diminuem as saídas e não representam novos ingressos. Procedendo dessa forma, não será alterado o valor e a quantidade de compras, mas, tão somente, o valor do CMV.

O estoque final apurado foi de R\$ 46,00. Se fossemos avaliar o estoque pelas últimas aquisições, considerando as 14 unidades de mercadoria existente em estoque (processo adotado no sistema de inventário periódico), teríamos o valor de R\$ 47,00 (5 x \$ 4,00 mais 9 x \$ 3,00).

6.4.1.3. Método UEPS ou LIFO

O método UEPS funciona de modo inverso ao PEPS, isto é, o estoque é avaliado pelos preços de aquisição mais antigos e o custo das mercadorias vendidas é onerado pelas últimas compras. Daí o nome **UEPS, o último que entra é o primeiro que sai**.

Numa economia inflacionária, este método, em comparação com os demais, ocasionará no primeiro ano um custo das mercadorias vendidas maior e, em

consequência, um lucro menor. A legislação fiscal e o CPC não aceitam o UEPS como método de avaliação de estoques.

Assim como comentado para o método PEPS, de forma análoga, no método UEPS, devemos registrar as aquisições de mercadorias separadamente por lotes, onde cada lote tem seu preço unitário diferenciado. No momento das saídas (vendas), se o método for o UEPS, a empresa deve registrar a baixa do lote **mais recente**. Dessa forma, permanecerão no estoque sempre as mercadorias adquiridas há mais tempo (mais antigas).

Isso não quer dizer que, fisicamente, no momento da venda, haja um controle de prateleira onde o funcionário selecione para venda exatamente as mercadorias adquiridas mais recentemente. Conforme comentado, trata-se de um controle, um método de avaliação, puramente contábil, sem relação com as unidades em estoque fisicamente consideradas.

Este método contraria os princípios de contabilidade e a lógica de vendas do comerciante, pois se este possuir mercadorias antigas (com prazo de validade ou fora de moda), ele fará esforços adicionais, mediante descontos, para vender essa mercadoria antes de oferecer as mercadorias mais modernas ou mais novas.

Ficha de Controle de Estoque (Método UEPS):

Mercadorias: Produto "X"									
Data	Entradas			Saídas			Saldo		
	Quant.	P. Unit.	P. Total	Quant.	P. Unit.	P. Total	Quant.	P. Unit.	P. Total
EI							10	2,00	20,00
06/10	20	3,00	60,00				10	2,00	20,00
							20	3,00	60,00
10/10				15	3,00	45,00	10	2,00	20,00
							5	3,00	15,00
15/10	5	4,00	20,00				10	2,00	20,00
							5	3,00	15,00
							5	4,00	20,00
20/10				5	4,00	20,00	8	2,00	16,00
				5	3,00	15,00			
				2	2,00	4,00			
TOTAIS			80,00		CMV	84,00	ESTOQUE FINAL		16,00

Registros no Razão:

Mercadorias		Vendas	
(SI) 20,00	45,00 (3)		90,00 (2)
(1) 60,00	39,00 (6)		60,00 (5)
(4) 20,00			
100,00	84,00	(8) 150,00	150,00
16,00			
CMV		Caixa	
(3) 45,00		(SI) 150,00	60,00 (1)
(6) 39,00		(2) 90,00	20,00 (4)
		(5) 60,00	
84,00	84,00 (7)	300,00	80,00
		220,00	
RCM			
	(7) 84,00	150,00 (8)	
		66,00	

6.4.1.4. Média Ponderada Móvel ou Custo Médio Ponderado (MPM ou CMP)

Este método permite a avaliação dos estoques pelo preço médio ponderado. Ele é chamado de média ponderada porque, a cada unidade comprada com preço diferente do constante do estoque, o custo médio existente sofre alteração em seu valor, evitando os extremos que ocorrem ao se avaliar pelo PEPS ou pelo UEPS, primeiras ou últimas entradas no estoque, respectivamente.

Por esse critério, os estoques são avaliados pelo custo de aquisição, apurado a cada entrada de mercadorias, ponderado pelas quantidades adquiridas e pelas anteriormente indicadas. Todos os ingressos ocorridos afetam o valor do estoque existente e, como consequência, o valor médio de cada unidade.

Então, pelo método da Média Ponderada Móvel, o custo unitário das mercadorias de cada venda será único, diferentemente do que ocorre com os métodos PEPS e UEPS, que mantêm controles por lotes. Isso quer dizer que, no método da Média, só haverá uma linha para cada aquisição ou para cada saída. Refazendo o mesmo exemplo anterior, utilizado em PEPS e UEPS, e efetuando os arredondamentos, temos:

Ficha de Controle de Estoque (Método MPM):

Mercadorias: Produto "X"									
Data	Entradas			Saídas			Saldo		
	Quant.	P. Unit.	P. Total	Quant.	P. Unit.	P. Total	Quant.	P. Unit.	P. Total
EI							10	2,00	20,00
06/10	20	3,00	60,00				30	2,67	80,00
10/10				15	2,67	40,00	15	2,67	40,00
15/10	5	4,00	20,00				20	3,00	60,00
20/10				12	3,00	36,00	8	3,00	24,00
TOTAIS			80,00		CMV	76,00	ESTOQUE FINAL		24,00

$$\text{CMV} = \text{EI} + \text{C} - \text{EF}$$

$$\text{CMV} = 20,00 + 80,00 - 24,00 = 76,00 \checkmark$$

Registros no Razão:

Mercadorias	
(SI) 20,00	40,00 (3)
(1) 60,00	36,00 (6)
(4) 20,00	
100,00	76,00
24,00	
	=

Vendas	
	90,00 (2)
	60,00 (5)
(8) 150,00	150,00
	=

CMV	
(3) 40,00	
(6) 36,00	
76,00	76,00 (7)
	=

Caixa	
(SI) 150,00	60,00 (1)
(2) 90,00	20,00 (4)
(5) 60,00	
300,00	80,00
220,00	
	=

RCM	
(7) 76,00	150,00 (8)
	74,00

6.4.1.5. Média ponderada fixa (MPF)

Trata-se de um método bastante simplificado, e uma variante do custo médio ponderado. O CPC preconiza: *A média pode ser determinada numa base periódica ou à medida que cada lote seja recebido, dependendo das circunstâncias da entidade.* Portanto, este método também é aceito pelo CPC.

O Custo das Mercadorias Vendidas somente é calculado ao final do período, quando é calculada a média ponderada dos valores das aquisições e do estoque inicial (mercadorias disponíveis para venda).

Assim, apura-se o custo médio das aquisições, sem se esquecer do valor do estoque inicial. Esse custo unitário será utilizado então para efetuar a baixa do estoque, como se houvesse uma única venda no período, pela quantidade total vendida. Para obter o CMV, basta multiplicar a quantidade vendida pelo custo unitário, calculado pela média das entradas, conforme explicado.

Veja o mesmo exemplo:

Ficha de Controle de Estoque (Método MPF):

Mercadorias: Produto "X"									
Data	Entradas			Saídas			Saldo		
	Quant.	P. Unit.	P. Total	Quant.	P. Unit.	P. Total	Quant.	P. Unit.	P. Total
EI	10	2,00	20,00				10	2,00	20,00
06/10	20	3,00	60,00				30		
10/10				15			15		
15/10	5	4,00	20,00				20		
20/10				12			8		
TOTAIS	35	2,86	100,00	27	2,67	77,22	8	2,86	22,88

O CMV é obtido, multiplicando-se o preço médio das mercadorias disponíveis para venda pela quantidade vendida. Assim:

$$\text{CMV} = 2,86 \times 27 = 77,22$$

Obs.: Quanto mais casas decimais utilizarem-se, mais exato será o valor. Para efeito de concursos, normalmente ignoram-se algumas (ou todas as casas decimais). Neste caso, teríamos:

$$\text{CMV} = 77,00; \text{EF} = 23,00$$

$$\text{CMV} = \text{EI} + \text{C} - \text{EF}$$

$$\text{CMV} = 20,00 + 80,00 - 23,00 = 77,00 \checkmark$$

Registros no Razão:

Mercadorias		Vendas	
(SI) 20,00	77,00 (5)		90,00 (2)
(1) 60,00			60,00 (4)
(3) 20,00			
100,00	77,00	(7) 150,00	150,00
23,00		=	=

CMV		Caixa	
(5) 77,00	77,00 (6)	(SI) 150,00	60,00 (1)
		(2) 90,00	20,00 (3)
		(4) 60,00	
		300,00	80,00
	=	220,00	

RCM	
(6) 77,00	150,00 (7)
	73,00

Resumindo os principais métodos de apuração do custo das mercadorias, num regime de economia inflacionária, temos que:

PEPS	⇒ menor custo	⇒ maior lucro	⇒ aceito pelo IR
UEPS	⇒ maior custo	⇒ menor lucro	⇒ não aceito pelo IR
MPM	⇒ custo médio	⇒ lucro médio	⇒ aceito pelo IR

RESUMO DOS MÉTODOS POR FICHAS:

	PEPS	UEPS	MPM	MPF
VENDAS LÍQUIDAS	150,00	150,00	150,00	150,00
(-) CMV	(71,00)	(84,00)	(76,00)	(77,00)
(=) RCM	79,00	66,00	74,00	73,00
Estoque Final	29,00	16,00	24,00	23,00

Obs.:

- 1) O CMV, o EF e o RCM da média móvel são necessariamente valores intermediários entre o CMV e o EF de PEPS e UEPS, o que nem sempre ocorre com os valores obtidos pela média fixa, dependendo da alternância entre compras e vendas.
- 2) Na média móvel, os custos unitários para as vendas do mês são distintos para cada venda; na média fixa, o custo unitário é único para o período inteiro.

EXERCÍCIO RESOLVIDO 6-3:

(Esaf/AFRF–2001) A Comercial Estrela D'alva praticou as seguintes transações mercantis:

- em 02.11: compras, a prazo, de 300 unidades, pelo preço total de R\$ 600,00;
- em 10.11: vendas, a prazo, de 200 unidades, pelo preço total de R\$ 500,00;
- em 15.11: compras, à vista, de 160 unidades, pelo preço total de R\$ 400,00;
- em 30.11: vendas, à vista, de 150 unidades, pelo preço total de R\$ 450,00.

Considerando-se que, em 31.10, a empresa já possuía 200 unidades, ao custo unitário de R\$ 1,50, podemos afirmar que:

- a) se o critério de avaliação dos estoques for PEPS, o custo das vendas terá o valor de R\$ 775,00;
- b) se o critério de avaliação dos estoques for PEPS, o estoque final terá o valor de R\$ 525,00;
- c) se o critério de avaliação dos estoques for UEPS, o custo das vendas terá o valor de R\$ 600,00;
- d) se o critério de avaliação dos estoques for UEPS, o estoque final terá o valor de R\$ 525,00;
- e) se o critério de avaliação dos estoques for PEPS, o lucro bruto terá o valor de R\$ 175,00.

Resolução:

Pelo método UEPS:

Data	Entradas			Saídas			Saldos		
	QTD	VU	VT	QTD	VU	VT	QTD	VU	VT
01/11							200	1,50	300,00
02/11	300	2,00	600,00				200 300	1,50 2,00	300,00 600,00
10/11				200	2,00	400,00	200 100	1,50 2,00	300,00 200,00
15/11	160	2,50	400,00				200 100 160	1,50 2,00 2,50	300,00 200,00 400,00
30/11				150	2,50	375,00	200 100 10	1,50 2,00 2,50	300,00 200,00 25,00
					CMV	775,00		EF	525,00

Resposta: Letra D

6.4.1.6. Preço de venda menos margem de lucro (método do varejo)

O **preço de venda menos margem de lucro** é um dos critérios de avaliação de estoques, juntamente com o PEPS, preço específico e a média ponderada móvel, aceitos pela legislação tributária, conforme previsão do art. 2º da Lei nº 7.959/1989. Este método representa, na essência, uma variante do preço específico.

Normalmente, é empregado por empresas que negociam grande número de produtos ou que se organizam por departamentos, onde cada departamento trabalha com uma margem diferente em relação ao custo de aquisição, pois, em virtude do alto giro de comercialização, torna-se muito trabalhoso seu controle por meio de fichas de estoque.

As empresas estipulam uma margem de lucro por departamento, calculada em percentual sobre o preço de aquisição das mercadorias e, por decorrência, determinam seu preço de comercialização. Portanto, a avaliação dá-se a preços de venda.

O método consiste basicamente em avaliar-se o estoque final, apurado quantitativamente por contagem física ou por controles permanentes, pelo seu preço de venda multiplicado pelo quociente (índice) de custo/varejo. Isto nada mais é do

que uma “regra de três”. Para a obtenção do quociente, necessitamos dos valores dos estoques disponíveis (inicial + compras) a preços de custo e de venda.

Exemplo:

Departamento A: margem de lucro = 25%;

Departamento B: margem de lucro = 30%;

Departamento C: margem de lucro = 40%.

A empresa etiqueta as mercadorias com preço de venda correspondente ao custo de aquisição, mais o lucro bruto esperado em cada departamento.

Departamento A: mercadoria “pratos de porcelana”, adquirida com custo de \$ 10,00.

Preço de venda seria: $\$ 10,00 \times 1,25 = \$ 12,50$.

Se, ao final do período contábil, o estoque desta mercadoria fosse de 200 unidades, o valor da venda esperada seria $200 \times \$ 12,50 = \$ 2.500,00$.

Então o valor do custo total das 200 unidades seria fornecido pela seguinte regra de três:

125%..... correspondem a \$ 2.500,00

100%..... correspondem a X

$X = \$ 2.000,00$..., que é o valor do estoque final de tal mercadoria.

EXERCÍCIO RESOLVIDO 6-4:

Uma empresa apurou 30 (trinta) unidades em seu estoque, por contagem física ao final do período, a um preço de venda de \$ 1.200,00. Tendo em vista o método do varejo e as informações abaixo, calcule o valor do CMV e do estoque final.

	Preço de Custo	Preço de Venda
Estoque inicial	\$ 300,00	\$ 800,00
Compras	\$ 500,00	
Vendas		\$ 400,00

Resolução:

Observe que o estoque final de mercadorias para venda, a preço de venda, é de \$ 1.200,00 e as vendas do período foram de \$ 400,00. Então, fica fácil concluir que as mercadorias disponíveis para venda no período, a preço de venda, foi de \$ 1.600,00 ($\$ 1.200,00 + \$ 400,00$). Ora, se as mercadorias disponíveis para venda totalizaram \$ 1.600,00 e o estoque inicial, a preço de venda, foi de \$ 800,00,

então as mercadorias compradas, a preço de venda, somaram o valor de \$ 800,00. Ou seja, aplicando-se a equação do CMV ($CMV = EI + C - EF$) a preço de venda (o CMV a preço de venda é o próprio valor das vendas), teremos que:

$$\text{Vendas} = EI + C - EF$$

$$400,00 = 800,00 + C - 1.200,00$$

$$C = \$ 800,00 \text{ (a preço de venda)}$$

Sabemos que os estoques são tratados pelo seu custo de aquisição. Analisando os dados apresentados, percebemos que o estoque inicial, a preço de custo, foi de \$ 300,00 e as compras no valor de \$ 500,00. Então, as mercadorias disponíveis para venda, a preço de custo, somaram o valor de \$ 800,00. Assim, comparando o estoque disponível para venda a preços de custo e venda, teremos que:

	Preço de Custo	Preço de Venda
Estoque inicial	\$ 300,00	\$ 800,00
Compras	\$ 500,00	\$ 800,00
Disponível p/venda	\$ 800,00	\$ 1.600,00

O índice custo/varejo é, então:

$$I = \$ 800,00 / \$ 1.600,00 = 0,5$$

Isto quer dizer que o custo representa 50% do preço de venda.

Para obtermos os valores de CMV e EF, temos que aplicar o índice aos respectivos valores de venda. Assim:

$$CMV = \$ 400,00 \times 0,5 = \$ 200,00$$

$$EF = \$ 1.200,00 \times 0,5 = \$ 600,00$$

6.5. Fatores que alteram as compras e vendas

A partir deste ponto, vamos introduzir em nosso estudo elementos que vão afetar de alguma forma os lançamentos efetuados nas compras e nas vendas de mercadorias. Os fatores que alteram esses lançamentos são **descontos**, **abatimentos**, **devoluções** e **tributos incidentes**. Primeiro, vamos verificar quantitativamente o efeito de cada um deles, para depois procedermos ao estudo em separado de cada um.

6.5.1. Fatores que alteram as compras

A Lei nº 6.404/1976 determina, em seu art. 183, inciso II, que as mercadorias devem ser avaliadas pelo custo de aquisição ou produção, conforme a seguir transcrito:

Critérios de Avaliação do Ativo

Art. 183 – No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

(...)

II – os direitos que tiverem por objeto **mercadorias** e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, **pelo custo de aquisição ou produção**, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior; [grifo nosso.]

Atendendo, também, ao princípio da competência, constata-se que gastos como fretes, seguros, armazenagens etc., que são inerentes às mercadorias, devem ser consideradas custos de aquisição ou produção e, portanto, integrar o valor a ser levado a estoques de mercadorias. Vimos, no tópico anterior, os lançamentos que precisam ser feitos nas empresas, em operações de compra ou venda de mercadorias. Agora, vamos acrescentar alguns fatores que alteram esses lançamentos, tais como: descontos, abatimentos, tributos incidentes e devoluções de mercadorias, interferindo, por sua vez, no custo de aquisição das mesmas e, portanto, no custo das mercadorias vendidas (CMV).

De modo geral, pode-se afirmar que:

Compras brutas
+ Fretes, seguros, armazenagem etc.
– Impostos recuperáveis
– Descontos incondicionais ou comerciais
– Devoluções e abatimentos
= Compras líquidas (CL)

Obs.:

- 1) O valor de compras brutas (CB) contempla ainda os gastos com o desembaraço aduaneiro, nos casos de importação de mercadoria. Devem ser somados os **tributos não recuperáveis** na operação, como o imposto de importação e, às vezes, o IPI. Repare que, normalmente, quando se

fala em compras brutas, já está **excluído** o valor correspondente aos **tributos recuperáveis** (não cumulativos), já que estes últimos não são considerados como custo para o comprador.

- 2) No **Sistema de Inventário Permanente**, que utiliza fichas de controle de estoque e contabiliza o CMV a cada operação de venda, o custo estará permanentemente atualizado na conta MERCADORIAS-ESTOQUES, já pelo valor da compra líquida. Assim, considerando-se o método da conta desdobrada e o **Sistema de Inventário Periódico**, a conta CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS precisará de diversas contas analíticas que contemplem todos os fatores que afetam compras, a saber:

ELENCO DE CONTAS INVENTÁRIO PERIÓDICO	SALDO
COMPRAS BRUTAS	DEVEDOR
FRETES E SEGUROS S/ COMPRAS	DEVEDOR
IMPOSTOS A RECUPERAR	DEVEDOR
CONTAS RETIFICADORAS	
(-) DEVOLUÇÕES DE COMPRAS	CREDOR
(-) DESCONTOS INCONDICIONAIS E ABATIMENTOS S/ COMPRAS	CREDOR

O custo das mercadorias vendidas passará a ser obtido pela fórmula:

$$\text{CMV} = \text{EI} + \text{CL} - \text{EF}$$

Onde: EI = estoque inicial e EF = estoque final

Salienta-se que a conta **impostos a recuperar**, diferentemente das anteriores, é conta de ativo.

6.5.2. Fatores que alteram as vendas

De forma análoga às compras, a receita operacional bruta da venda de mercadorias será diretamente afetada pelos impostos (tributos) incidentes sobre as vendas e pelos descontos incondicionais, devoluções e abatimentos, ocorridos durante as operações mercantis.

De maneira geral, pode-se dizer que:

Receita bruta de vendas (–) Devoluções e abatimentos s/ vendas (–) Descontos incondicionais s/ vendas (–) Impostos incidentes s/ vendas
(=) Receita líquida de vendas

Assim, a contabilização das operações relacionadas com vendas deverá utilizar as seguintes contas:

ELENCO DE CONTAS	SALDO
VENDAS DE MERCADORIAS	CREDOR
CONTAS RETIFICADORAS	
(–) DEVOLUÇÕES E ABATIMENTOS S/ VENDAS	DEVEDOR
(–) DESCONTOS INCONDICIONAIS S/ VENDAS	DEVEDOR
(–) IMPOSTOS INCIDENTES S/ VENDAS	DEVEDOR
(–) ICMS S/ VENDAS	DEVEDOR
(–) PIS S/ VENDAS	DEVEDOR
(–) COFINS S/ VENDAS	DEVEDOR

Podemos, neste momento, analisar a primeira parte da **demonstração do resultado do exercício (DRE)**, que contempla os itens anteriores:

Demonstração do Resultado do Exercício

RECEITA BRUTA DE VENDAS (RB)

(–) Deduções:

Impostos s/vendas (ICMS, ISS, PIS, Cofins, IE)

Devoluções de vendas

Descontos comerciais concedidos e abatimentos

(=) RECEITA LÍQUIDA DE VENDAS (RL)

(–) CMV

(=) Lucro operacional bruto (RCM)

(–) Despesas operacionais

(+) Receitas operacionais

(=) Lucro operacional líquido

Continua....

Vemos, então, que o RCM passa a ser obtido pela fórmula:

$$\text{RCM} = \text{RL} - \text{CMV}$$

6.5.3. Descontos

No comércio, é comum a concessão de descontos ou abatimentos sobre o preço das mercadorias negociadas a clientes preferenciais ou em função da quantidade ou da má qualidade dos produtos adquiridos, ou, ainda, em razão do prazo de pagamento. Os descontos podem ser **financeiros** ou **comerciais**.

6.5.3.1. Descontos financeiros (ou condicionais)

São condicionados à antecipação do prazo de pagamento. É uma espécie de prêmio concedido pelo pagamento antes do vencimento da obrigação. **Não** constam da nota fiscal. São apenas indicados na fatura comercial e, por ocorrerem após a concretização da operação mercantil, **não** são apurados no custo das mercadorias vendidas e, portanto, não alteram o resultado com mercadorias (**RCM**), apenas o resultado líquido do exercício. Devem ser contabilizados como receita operacional para a empresa adquirente e como despesa operacional na empresa vendedora. Também são conhecidos por **descontos condicionais**.

Exemplo: Empresa recebe pagamento de uma duplicata de R\$ 15.000, em dinheiro, com 20% de desconto, devido ao pagamento antecipado.

Lançamento (no vendedor):

Diversos

a Duplicatas a receber

Caixa	12.000	
Descontos concedidos	<u>3.000</u>	15.000

Repare que a conta descontos concedidos é uma conta de despesa e, neste caso, uma **despesa operacional** (vide item anterior). Por este motivo, a mesma **não** afeta o resultado bruto (RCM).

6.5.3.2. Descontos comerciais (ou incondicionais)

São registrados no documento de venda (nota fiscal) e **não** estão condicionados a nenhum evento futuro. Trata-se de uma prática usual no comércio. Podem estar associados a clientes antigos, grande quantidade adquirida, promoções etc. São redutores da receita bruta com vendas e contratados no ato da operação.

De um modo geral, os descontos comerciais não são computados em contas específicas, ou seja, as compras e as vendas são registradas pelo seu valor líquido, portanto, já deduzido do valor do desconto incondicional. Caso haja interesse gerencial em contabilizá-los, estes serão registrados nas seguintes contas retificadoras:

Desconto incondicional s/compras	Desconto incondicional s/vendas
Desconto obtido	Desconto concedido
Conta retificadora de compras	Conta retificadora de vendas
Saldo credor	Saldo devedor

Estabelecendo um paralelo entre descontos financeiros e comerciais:

DESCONTOS COMERCIAIS	DESCONTOS FINANCEIROS
Constam da nota fiscal	Não constam da nota fiscal
Independem de evento futuro	Dependem de evento futuro
Alteram o RCM	Não alteram o RCM
São contas retificadoras	São receitas ou despesas

Nos exemplos de lançamentos sobre este assunto, pode ser que a empresa utilize o sistema periódico ou o permanente. Caso a mesma utilize o **inventário periódico**, na compra utilizará a conta de resultado compras e outras contas como **descontos incondicionais obtidos, frete sobre compras, devoluções de compras**. Já as empresas que utilizam o **inventário permanente** devem fazer uso somente da conta patrimonial estoque de mercadorias (ou, simplesmente, estoques ou ainda mercadorias), que será lançada pelo **valor líquido** da operação, já considerando fretes sobre compras, descontos obtidos e devoluções de compras, pois este é o valor que irá para a ficha de controle de estoque.

Exemplo: Compra a prazo de 1.000 unidades de cintos para revenda a R\$ 20,00 cada um, com desconto de 10%, concedido em função da grande quantidade adquirida.

Nota Fiscal

1.000 unid. × R\$ 20,00	R\$ 20.000,00
(-) Desconto 10%	(R\$ 2.000,00)
Total da NF	R\$ 18.000,00

Lançamento (no adquirente)

Compras brutas

a Diversos

a Fornecedores

18.000,00

a Descontos comerciais obtidos

2.000,00

20.000,00

Propositamente, estaremos alternando os lançamentos da maneira formal (como anteriormente) ou simplificada, uma vez que em concursos aparecem ambas as formas.

6.5.3.3. Abatimentos (sobre compras ou vendas)

São reduções no preço concedidas **após** a operação de compra e venda, porém são decorrentes da mesma. Podem resultar de um mau atendimento a um pedido, divergência em qualidade ou quantidade entre a entrega e o pedido. Alguns autores consideram os abatimentos como **descontos incondicionais** (não condicionados a evento futuro). Os abatimentos também reduzem o valor da receita bruta, sendo concedidos pelo vendedor, com o objetivo de evitar devoluções. O lançamento efetuado na empresa compradora registrará a conta “abatimentos sobre compras” (conta de resultado de saldo credor, retificadora de compras), e, de forma oposta, na empresa vendedora, “abatimentos sobre vendas” (conta de resultado de saldo devedor, retificadora de vendas). Caso a empresa compradora utilize o sistema de inventário permanente, não utilizará a conta “abatimento sobre compras”, devendo lançar na ficha de estoque o valor líquido do bem adquirido, ou seja, já deduzido do abatimento.

Exemplo: A empresa MESA GRANDE LTDA. entregou 10 mesas de madeira, a R\$ 200,00 cada, conforme pedido para pagamento em dinheiro. As mesmas estavam armazenadas em estoque, a um custo de R\$ 150,00 cada (o que caracteriza o inventário permanente). Ao receber a entrega, o cliente constatou que 02 (duas) mesas estavam arranhadas. Após acerto entre vendedor e comprador, a empresa

MESA GRANDE LTDA. (vendedor) concedeu abatimento de R\$ 100,00 no total da compra, para que o cliente não devolvesse a mercadoria defeituosa.

10 unid. × R\$ 200,00	R\$ 2.000,00
(–) Abatimento R\$ 100,00	(R\$ 100,00)
Total	R\$ 1.900,00

Lançamentos (na empresa vendedora – MESA GRANDE)

CMV

a Estoques	1.500,00	
Diversos		
a Vendas		
Abatimentos s/vendas	100,00	
Caixa	<u>1.900,00</u>	2.000,00

A conta **abatimentos sobre vendas** é uma conta de despesa, redutora da receita bruta de vendas. Caso a empresa **adquirente** das mesas utilizasse o sistema de inventário periódico, teria que efetuar o seguinte lançamento referente à compra anterior:

D Compras brutas	2.000,00	
C Caixa		1.900,00
C Abatimento s/compras		100,00

A conta **abatimento sobre compras** possui saldo credor e é redutora das compras brutas (vide item FATORES QUE ALTERAM AS COMPRAS).

6.5.4. Devoluções de mercadorias

As mercadorias que forem entregues ao comprador e estiverem em desacordo com o pedido inicial, por defeito de fabricação, por estarem fora das especificações técnicas ou, ainda, por entrega fora do prazo, podem ser objeto de abatimento concedido pelo vendedor, conforme visto anteriormente. Caso não se chegue a um acordo, a mercadoria pode ser objeto de devolução total ou parcial, acompanhada de nota fiscal de devolução. Esse fato deve ser contabilizado, tanto na empresa vendedora quanto na empresa adquirente.

6.5.4.1. Devoluções de vendas

Na apuração do resultado do exercício, devem ser excluídas do total as vendas canceladas e as devoluções de vendas. É utilizada para isso uma conta própria, denominada **devolução de vendas**, de saldo devedor, redutora da receita bruta de vendas. No momento da apuração do resultado bruto, seu saldo deve ser transferido para a conta vendas, tornando-a então líquida das devoluções. A devolução corresponde à anulação dos valores registrados anteriormente como receita bruta.

Exemplo: A empresa XYZ vendeu para ABC 2 mil garrafas de cerveja, a R\$ 1,00 cada, conforme pedido para pagamento em dinheiro. Essas garrafas estavam armazenadas em estoque, segundo o critério de avaliação da empresa XYZ, a um custo de R\$ 0,75 cada (inventário permanente).

Nota Fiscal

2000 unid. × R\$ 1,00	R\$ 2.000,00
Total da NF	R\$ 2.000,00

Observem que, no enunciado, foi informado o valor do custo da mercadoria (CMV), o que foi determinante para se concluir que o sistema de inventário adotado pela empresa será o permanente. O valor (custo) a ser baixado do estoque de ABC é:

$$2000 \text{ unid.} \times \text{R\$ } 0,75 = \text{R\$ } 1.500,00$$

Lançamentos em ABC (vendedor)

CMV

a Estoques 1.500,00

Caixa

a Vendas 2.000,00

Dois dias depois, ABC resolveu devolver 400 garrafas que alegou estarem próximas ao vencimento. Observem que o percentual de devolução foi de 20%. Basta, então, aplicar-se esse percentual ao valor da venda e inverter os débitos com os créditos, sendo que, em vez de debitar a conta de **receita bruta de vendas** abre-se uma conta (razonete) para as **devoluções de vendas**, que é uma conta de despesa, redutora da receita bruta.

Lançamentos da devolução:

Estoques

a CMV 300,00 (20% de \$ 1.500,00)

Devolução de vendas

a Caixa 400,00 (20% de \$ 2.000,00)

6.5.4.2. Devoluções de compras

Caso a empresa tenha devolvido parte das mercadorias adquiridas no período, para se obter o valor líquido do custo (CMV), a parcela correspondente às devoluções de compras deve ser excluída do mesmo, sempre lembrando que, se o inventário fosse permanente, o lançamento seria a crédito diretamente na conta estoques.

Exemplo: A empresa LV Ltda., que utiliza o inventário periódico, faz um pedido para pagamento, a prazo, de 40 unidades de filtros, a R\$ 50,00 cada, mas ao receber a mercadoria constata que foram entregues e cobradas 50 unidades, o que fez com que ela prontamente devolvesse o excedente.

Nota Fiscal de Compra

50 unid. × R\$ 50,00	R\$ 2.500,00
Total da NF	R\$ 2.500,00

Lançamento da compra em LV Ltda.:

Compras

a Fornecedores 2.500,00

Nota Fiscal de Devolução

10 unid. × R\$ 50,00	R\$ 500,00
Total da NF	R\$ 500,00

Pela devolução de compra em LV Ltda.:

Fornecedores

a Devolução de compras 500,00

O valor da compra líquida para LV Ltda. ficará em R\$ 2.000,00 (R\$ 2.500,00 – R\$ 500,00). Caso a empresa utilizasse o sistema de inventário permanente, deveria efetuar os seguintes lançamentos:

Lançamento da compra:

Estoques	
a Fornecedores	2.500,00

Pela devolução:

Fornecedores	
a Estoques	500,00

Repare que, neste último caso, como o inventário é permanente, não se utiliza a conta compras, tampouco se usa a conta **devolução de compras**, registrando a devolução diretamente na conta patrimonial **estoques**.

EXERCÍCIO RESOLVIDO 6-5:

Dados os saldos das contas da empresa Cama Mesa e Banho Ltda., em 31/12/2009, calcule o resultado com mercadorias (**RCM**) e o custo das mercadorias vendidas (**CMV**) no período.

	\$
Vendas brutas	6000
Estoque, em 01/01/2009	500
Compras	1500
Descontos financeiros obtidos	300
Abatimentos s/compras	50
Vendas anuladas do período	200
Devolução de compras	150
Fretes pagos sobre compras ao transportador	300
Fretes sobre vendas	250
Estoque, em 31/12/2009	200
Descontos Incondicionais obtidos s/compras	350
Fornecedores	1550
Abatimentos concedidos sobre vendas	100
Seguros sobre compras	150

Cálculo da Receita Líquida (vendas líquidas)

Receita bruta (RB)	6000
(-) Vendas anuladas	(200)
(-) Abatimentos concedidos	(100)
(=) Receita líquida (RL)	5700

Cálculo das Compras Líquidas

Compras brutas	1500
(-) Descontos incond. obtidos s/compras	(350)
(-) Devolução de compras	(150)
(-) Abatimento s/compras	(50)
(+) Frete sobre compras	300
(+) Seguro sobre compras	150
(=) Compras líquidas (CL)	1400

Cálculo do custo das mercadorias vendidas:

$$CMV = EI + CL - EF$$

$$CMV = 500 + 1400 - 200 = 1700$$

Cálculo do resultado com mercadorias (RCM) = lucro bruto

$$RCM = VL - CMV = 5700 - 1700 = 4000.$$

EXERCÍCIO RESOLVIDO 6-6:

(AFRF/1998) A nossa empresa identificou seu estoque de mercadorias em 2 mil 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) 500 unidades a R\$ 60,00 = R\$ 30.000,00;
- d) 800 unidades a R\$ 60,00 = R\$ 48.000,00;
- e) 800 unidades a R\$ 90,00 = R\$ 72.000,00.

Resolução:**Ficha de Controle de Estoque – custo médio**

Operação	Entradas			Saídas			Saldo		
	QTD	V.U.	V.T.	QTD	V.U.	V.T.	QTD	V.U.	V.T.
Saldo inicial							2.000	60,00	120.000,00
Venda				1500	60,00	90.000,00	500	60,00	30.000,00
Devolução da venda				(300)	60,00	(18.000,00)	800	60,00	48.000,00
TOTAL					CMV	72.000,00		EF	48.000,00

Obs.: O abatimento concedido sobre vendas não influencia o valor do estoque, mas sim o valor da receita líquida de vendas. Relembrando, são redutores da receita bruta de vendas:

- impostos sobre vendas (ICMS, PIS, Cofins, IE);
- descontos incondicionais concedidos;
- abatimento s/ vendas;
- devoluções de vendas.

Resposta: Letra D**6.5.5. Tributos incidentes sobre compras e vendas**

Passaremos a analisar agora a forma de contabilizar os tributos que incidem sobre as operações de compra e venda, tanto do ponto de vista do vendedor quanto do comprador. Os tributos cobrados nas operações são o ICMS, o IPI, o ISS, o II, o IE, o PIS, a Cofins.

6.5.5.1. Tributos incidentes sobre vendas

Já foi visto que, para a obtenção da receita líquida (RL) do período, devem ser deduzidas da receita bruta de vendas de mercadorias, produtos e serviços (RB) as vendas anuladas, os descontos comerciais e os abatimentos concedidos sobre vendas, além dos tributos cobrados (ICMS, IE, ISS, PIS, Cofins). Vamos nos aprofundar agora no estudo do efeito da incidência desses tributos sobre a receita líquida do exercício.

6.5.5.1.1. IPI

É o **imposto sobre produtos industrializados**, incidente sobre a produção. Quando a empresa é contribuinte do IPI (empresa industrial, importador de produtos industrializados ou equiparado a industrial), as notas fiscais emitidas determinam o valor das vendas e do imposto sobre elas incidente. É considerado um imposto **calculado “por fora”** do preço, ou seja, o valor total da nota fiscal será o valor da mercadoria mais o valor do IPI. O vendedor é um mero agente arrecadador do tributo, devendo repassá-lo aos cofres públicos posteriormente. Quem de fato suportará o ônus do tributo será o comprador, que pagará ao vendedor, além do valor da mercadoria, o valor correspondente ao IPI.

O IPI, quando **recuperável** (conceito que será dado logo adiante), **não constitui despesa nem receita**. O seu controle ocorre somente por meio de **contas patrimoniais**. O valor do imposto, por ocasião da venda da mercadoria, deverá ser registrado como uma “obrigação” (passivo exigível) para a empresa.

Exemplo: Venda a prazo de 10 (dez) unidades de mercadoria isenta de ICMS, produzidas pela empresa, ao preço unitário de R\$ 50,00, sujeita à alíquota do IPI de 10%.

Nota Fiscal de Venda

10 unid. × R\$ 50,00	R\$ 500,00
+ IPI 10% × R\$ 500,00	R\$ 50,00
Total da NF	R\$ 550,00

Lançamento (no vendedor):

D – Duplicatas a receber (AC)	550,00	
C – Vendas a prazo (R)		500,00
C – IPI a recolher (PC)		50,00

Obs.: A base de cálculo do IPI é o **valor bruto da venda**, desconsiderados, portanto, os descontos comerciais concedidos, ou seja, o IPI incide sobre o valor “cheio”. Se o valor do frete constar destacadamente da nota fiscal de venda, o mesmo integrará a base de cálculo do imposto.

6.5.5.1.2. ICMS

É o **imposto sobre circulação de mercadorias e serviços**. O ICMS está contido no preço de venda. No valor da nota fiscal de venda, existe uma parcela de imposto integrante do preço. A Constituição Federal de 1988, no art. 155, inciso XII, alínea “i”, estabelece que compete à lei complementar fixar a base de cálculo, **de modo que o montante do imposto a integre**, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço. Desta forma, é considerado um imposto calculado “**por dentro**” (o montante do imposto integra a sua própria base de cálculo). No momento da venda, o contribuinte deve reconhecer a sua incidência, ao mesmo tempo, como uma **despesa** e também a **obrigação** de recolhê-lo aos cofres públicos. A nota fiscal emitida pelo vendedor deverá destacar a parcela correspondente ao ICMS, bem como a alíquota aplicada.

Sendo assim, nas vendas, o tratamento dado ao ICMS e ao IPI é inteiramente diferente:

- a) conforme já dissemos, o ICMS é “por dentro do preço”, fazendo parte da receita bruta de vendas e exigindo um lançamento em conta redutora de vendas (ICMS SOBRE VENDAS);
- b) já o IPI é “por fora do preço” e não exige lançamento em conta de resultado, pois não é considerado despesa.

O IPI a recolher é apurado da mesma forma que o ICMS, pelo confronto do valor a recuperar apurado nas compras e o valor devido em função das vendas ou saídas.

Exemplo 1: Venda em dinheiro, à vista, de mercadorias, no valor total de R\$ 10.000,00, com destaque de ICMS incidente à alíquota de 20%.

Nota Fiscal de Venda

Valor bruto	10.000,00
Total da NF	10.000,00
ICMS destacado (20%)	2.000,00

Lançamentos (no vendedor):

D – Caixa (AC)	10.000,00	
C – Vendas à vista (R)		10.000,00
D – ICMS sobre vendas (D)	2.000,00	
C – ICMS a recolher (PC)		2.000,00

Exemplo 2: Operação com incidência de IPI e ICMS: venda à vista, em dinheiro, de **produtos destinados à revenda**, no valor total de R\$ 100.000,00, com incidência de ICMS à alíquota de 20% e de IPI de 5%.

Nota Fiscal de Venda

Valor bruto	100.000,00
+ IPI de 5%	5.000,00
Total da NF	105.000,00
ICMS destacado (20% x 100.000)	20.000,00

Obs.: Regra geral, a base de cálculo do ICMS **não** abrange o valor do IPI. No entanto, se a mercadoria vendida destinar-se a uso ou consumo do adquirente, o valor da parcela do IPI passará a integrar a base de cálculo do imposto (LC nº 87/1996).

Lançamentos (no vendedor):

D – Caixa (AC)	105.000,00	
C – Vendas à vista (R)		100.000,00
C – IPI a recolher (PC)		5.000,00
D – ICMS sobre vendas (D)	20.000,00	
C – ICMS a recolher (PC)		20.000,00

6.5.5.1.3. PIS e Cofins

As contribuições para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/Pasep – e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins – estão previstas em diversas normas legais e

infralegais. Neste tópico procuraremos explicitar os principais aspectos referentes à contabilização das mesmas.

Esses dois tributos sofreram, recentemente, profundas alterações por meio das Leis nºs 10.637/2002, 10.684/2003, 10.865/2004 (PIS), 10.833/2003 (Cofins) e outras, que instituíram o regime de tributação não cumulativo (vide item 6.5.5.2.1 – Tributos Recuperáveis) para estas contribuições às pessoas jurídicas tributadas pelo IRPJ (imposto de renda das pessoas jurídicas) com base no lucro real. A Lei nº 10.865/2004 instituiu a cobrança do PIS e da Cofins na importação de mercadorias e de serviços.

Para as demais empresas, continua a tributação de forma cumulativa, isto é, a incidência não cumulativa aplica-se apenas às pessoas jurídicas tributadas pelo IRPJ com base no lucro real. Assim, as empresas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, SIMPLES, as entidades que atuam no sistema financeiro e assemelhados, as operadoras de planos de saúde, entre outras, continuarão a tributação pela sistemática anterior à introdução da forma não cumulativa.

Os principais **fatos geradores** dessas contribuições são:

- 1) na hipótese do **PIS/Pasep** :
 - o auferimento de receita pela pessoa jurídica de direito privado; e
 - a folha de salários das entidades a seguir relacionadas:
 - I – templos de qualquer culto;
 - II – partidos políticos;
 - III – instituições de educação e de assistência social que preencham as condições e requisitos do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997;
 - IV – instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, que preencham as condições e requisitos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997;
 - V – sindicatos, federações e confederações;
 - VI – serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei;
 - VII – conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;
 - VIII – fundações de direito privado;
 - IX – condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais; e

- X – Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB) e as organizações estaduais de cooperativas previstas no art. 105 e seu § 1º da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971.
- 2) Na hipótese da **Cofins**, o auferimento de receita pela pessoa jurídica de direito privado.

A **base de cálculo** do PIS/Pasep e da Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, será o seu **faturamento**, correspondendo este à receita bruta. Para efeito dessas contribuições, entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, compreendendo inclusive as receitas financeiras, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

Basicamente, na determinação da base de cálculo dessas contribuições, **excluem-se** da receita bruta:

- as vendas canceladas;
- os descontos incondicionais concedidos;
- o IPI;
- o ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;
- as reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas;
- o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo método da equivalência patrimonial;
- os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;
- a receita decorrente da venda de bens do ativo não circulante e não realizável como o imobilizado, os investimentos permanentes e o intangível;
- receitas de fornecimento de bens e serviços à Itaipu Binacional.

Exemplo: a empresa industrial GAMA vende um lote de cadeiras a um valor total de R\$ 20.000,00, sendo IPI de 10%, PIS/Pasep de 1,65%, Cofins de 7,6% e ICMS de 20%.

Conforme já visto, o IPI não integra a base de cálculo do ICMS quando a mercadoria é destinada à comercialização. Pela legislação do PIS e da Cofins, o IPI também não compõe a base de cálculo dessas contribuições nas operações de venda. Assim,

Nota Fiscal de Venda

Valor bruto	20.000,00
+ IPI de 10% × R\$ 20.000,00	2.000,00
Total da NF	22.000,00
ICMS destacado (20% × 20.000,00)	4.000,00

Valor do PIS = 1,65% × R\$ 20.000,00 = R\$ 330,00

Valor da Cofins = 7,6% × R\$ 20.000,00 = R\$ 1.520,00

As contribuições PIS e Cofins, assim como o ICMS, também estão **inclusas no preço da mercadoria**, isto é, são calculadas por dentro. Sendo assim, sua contabilização também será realizada com contas de despesa.

Lançamentos (no vendedor):

D – Caixa (AC)	22.000,00	
C – Vendas à vista (R)		20.000,00
C – IPI a recolher (PC)		2.000,00
D – ICMS sobre vendas (D)	4.000,00	
C – ICMS a recolher (PC)		4.000,00
D – PIS sobre vendas (D)	330,00	
C – PIS a recolher (PC)		330,00
D – Cofins sobre vendas (D)	1.520,00	
C – Cofins a recolher (PC)		1.520,00

6.5.5.2. Tributos incidentes sobre compras

A Constituição Federal determina que o ICMS e o IPI sejam **não cumulativos**. Assim, as empresas que forem contribuintes dos impostos não os considerarão como custo nas aquisições e devem registrar os valores pagos, referentes a esses tributos, em seu ativo, como impostos a recuperar (circulante ou não circulante – realizável a longo prazo). Este procedimento chama-se crédito de impostos.

Conforme veremos adiante, as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 instituíram a cobrança não cumulativa do PIS e da Cofins.

6.5.5.2.1. Tributos recuperáveis

Os tributos **recuperáveis** são aqueles **não cumulativos**, ou seja, aqueles cujo valor a pagar é abatido, em cada operação, do montante de impostos pagos nas etapas anteriores. O ICMS é recuperável nas compras de mercadorias para revenda, matérias-primas destinadas a industrialização, prestação de serviços de transporte, compra de bens para o ativo não circulante imobilizado, intangível e investimentos (a partir da Lei Complementar nº 99/1999) e outras.

Em relação aos bens adquiridos para **uso e consumo** da entidade, a LC nº 87/1996 (art. 33, I), alterada pela LC nº 122/2006, dispõe que vale a partir de 1º de janeiro de 2011 o direito a recuperar os impostos incidentes sobre as compras. Os impostos suportados na aquisição de mercadorias, quando **não recuperáveis**, deverão integrar o custo. É o caso do imposto de importação sobre mercadorias adquiridas no exterior.

Consta, no art. 183, II, da Lei nº 6.404/1976, que os estoques de uma empresa comercial devem ser avaliados pelo custo de aquisição, nele incluídos os gastos com transportes, seguros, embalagens e os tributos não recuperáveis, tais como IPI, Imposto de Importação e IOF, quando incidente sobre as operações de câmbio. Sendo assim, o ICMS não vai a estoque, assim como o IPI, se este for recuperável, bem como outros tributos, quando puderem ser abatidos ou compensados em operações posteriores.

No caso de compras de mercadorias e matérias-primas por empresas contribuintes do IPI, é preciso dar ao imposto tratamento idêntico ao dado ao ICMS nos registros das compras, porque ambos são não cumulativos, devendo ser despojados dos estoques e deduzidos das compras brutas, como já visto anteriormente. Quando a empresa não é contribuinte do IPI (empresa comercial), este integra o custo e vai para estoque.

Exemplo 1: Empresa industrial adquire produtos, conforme nota de compra de R\$ 16.500,00, aí incluídos: IPI de 10% e ICMS de 17%, pagamento à vista.

Valor da mercadoria	R\$ 15.000,00
Valor do IPI	R\$ <u>1.500,00</u>
Valor da nota fiscal	R\$ 16.500,00
ICMS INCLUSO NO PREÇO	R\$ 2.550,00

LANÇAMENTO (sistema com controle permanente de estoque):

DIVERSOS

a CAIXA

ESTOQUES

MATÉRIA-PRIMA	R\$ 12.450,00	
IPI A RECUPERAR	R\$ 1.500,00	
ICMS A RECUPERAR	R\$ <u>2.550,00</u>	R\$ 16.500,00

Exemplo 2: Compra de mil caixas de chocolate para revenda, no valor de R\$ 1,50 cada, incidindo ICMS a 20%.

Nota Fiscal de Compra

1.000 × \$ 1,50	1.500,00
Total da NF	1.500,00
ICMS destacado (20% x R\$ 1.500,00)	300,00

Lançamento (na empresa adquirente):

D – Compras (D)	1.200,00	
D – ICMS a recuperar (AC)	300,00	
C – Caixa (AC)		1.500,00

A conta ICMS a recuperar, do ativo, de saldo devedor, representa direitos (créditos) da empresa, obtidos pela antecipação tributária contida nas mercadorias adquiridas. Ao final do período, serão comparados os saldos das contas ICMS a recolher e ICMS a recuperar. Caso o valor a pagar seja maior, a empresa deverá recolher a diferença. Caso seja menor, ficará como direito para o período de apuração seguinte.

Há empresas que utilizam o sistema de **conta única** (ICMS conta-corrente), lançada a débito pelos valores pagos nas mercadorias adquiridas, e a crédito, pelo valor de imposto devido nas operações de vendas. Ao final do período, se o saldo da conta ICMS C/C for devedor, será uma conta de **ativo** e significa que a empresa terá imposto a recuperar no futuro. Caso seja de saldo credor, indica que

a conta é de **passivo** e configura a existência de imposto a recolher. Utilizaremos esta conta em alguns exemplos.

Assim como o ICMS, o IPI é um imposto **não cumulativo**, devendo o tributo pago na aquisição de matérias-primas ou mercadorias ser compensado com o devido na venda dos produtos. No entanto, é necessário observar que são contribuintes deste imposto apenas o importador de produtos industrializados, as indústrias e os estabelecimentos a elas equiparados. Por este motivo, o tributo será recuperável apenas para os adquirentes que sejam contribuintes. Nos demais casos, o IPI será parte integrante do custo das mercadorias.

Exemplo 3: Estabelecimento equiparado a industrial adquire 200 lâminas de aço, no valor total de \$ 10.000,00, incidindo sobre a operação alíquota de ICMS de 20% e IPI à alíquota de 10%.

Nota Fiscal de Compra

Valor bruto	10.000,00
+ IPI 10%	1.000,00
Total da NF	11.000,00
ICMS destacado (20% x \$ 10.000)	2.000,00

Lançamento (na empresa adquirente):

D – Estoques (AC)	8.000,00	
D – IPI a recuperar (AC)	1.000,00	
D – ICMS a recuperar (AC)	2.000,00	
C – Caixa (AC)		11.000,00

Reparem que, para facilitar a elaboração do lançamento, deve-se ter em mente que o valor a pagar (caixa ou fornecedores) será SEMPRE o total da nota fiscal. Portanto, é recomendável iniciar o lançamento por estas contas. Já o valor lançado nas contas referentes aos impostos e descontos será o constante da nota fiscal. O restante irá para a conta representativa de estoques (compras ou mercadorias).

Vamos analisar agora um exemplo com incidência de PIS, de Cofins, de ICMS, e de IPI.

Exemplo 4: A empresa industrial GAMA adquire insumos no valor total de R\$ 100.000,00. Sabe-se que incidiram na operação IPI de 10%, PIS/Pasep de 1,65%, Cofins de 7,6% e ICMS de 20%.

O IPI neste caso é recuperável, pois o produto está sendo adquirido por uma indústria. Além disso, não integra a base de cálculo do ICMS. Isso só ocorreria quando a compra fosse destinada ao ativo não circulante investimento, imobilizado e intangível da empresa (Lei Complementar nº 87/1996 e alterações posteriores). O IPI recuperável também não integra a base de cálculo do PIS e da Cofins, por força das legislações das contribuições e normas reguladoras (IN/SRF 247/2002 e IN/SRF 404/2004). Assim:

Nota Fiscal de Compra

Valor bruto	100.000,00
+ IPI de 10% x R\$ 100.000,00	10.000,00
Total da NF	110.000,00
ICMS destacado (20% x 100.000,00)	20.000,00

Valor do PIS a recuperar = $1,65\% \times R\$ 100.000,00 = R\$ 1.650,00$

Valor da Cofins a recuperar = $7,6\% \times R\$ 100.000,00 = R\$ 7.600,00$

Lançamentos (no comprador):

D – Mercadorias / Compras	70.750,00	
D – IPI a recuperar	10.000,00	
D – ICMS a recuperar	20.000,00	
D – PIS a recuperar	1.650,00	
D – Cofins a recuperar	7.600,00	
C – Fornecedores		110.000,00

Exemplo 5: A empresa comercial DELTA adquire para revenda peças de automóvel direto da fábrica, no valor total de R\$ 100.000,00. Sabe-se que incidiram na operação IPI de 10%, PIS/Pasep de 1,65%, Cofins de 7,6% e ICMS de 20%.

O IPI neste caso **não é recuperável**, pois o produto está sendo adquirido por uma empresa comercial, não contribuinte do imposto. Por ser uma aquisição para revenda, não integra a base de cálculo do ICMS (LC nº 87/1996). Com relação ao PIS e à Cofins, se considerarmos o disposto no art. 66, § 3º da IN/SRF nº 247/2002, e no art. 8, § 3º, I, da IN/SRF nº 404/2004 (nem sempre

a Esaf considera o disposto em Instruções Normativas), o IPI não recuperável entraria no custo do produto para efeito de contabilização das contribuições a recuperar (PIS e Cofins). Assim:

Nota Fiscal de Compra.

Valor bruto	100.000,00
+ IPI de 10% x R\$ 100.000,00	10.000,00
Total da NF	110.000,00
ICMS destacado (20% x 100.000,00)	20.000,00

Valor do PIS a recuperar = 1,65% x R\$ 110.000,00 = R\$ 1.815,00

Valor da Cofins a recuperar = 7,6% x R\$ 110.000,00 = R\$ 8.360,00

Lançamentos (no comprador):

D – Mercadorias / Compras	79.825,00	
D – ICMS a recuperar	20.000,00	
D – PIS a recuperar	1.815,00	
D – Cofins a recuperar	8.360,00	
C – Fornecedores		110.000,00

6.5.5.2.2. IPI e ICMS não recuperáveis

Quando a empresa não pode recuperar o IPI, o ICMS, o PIS e a Cofins, estes tributos passam a integrar o custo das mercadorias adquiridas.

Exemplo: Aquisição, a prazo, diretamente do revendedor de móveis e utensílios, no valor de \$ 20.000,00 para o ativo não circulante imobilizado pela empresa Safári Consultoria Ltda., sendo ICMS=20%. Por ser uma sociedade civil, prestadora de serviço de consultoria, a mesma **não** é contribuinte nem do IPI nem do ICMS, mas sim do ISS.

Nota Fiscal de Compra

Valor bruto	20.000,00
Total da NF	20.000,00
ICMS destacado (20% x \$ 20.000)	4.000,00

Lançamento (na empresa adquirente):

D – Móveis (AP)	20.000,00	
C – Fornecedores (PC)		20.000,00

EXERCÍCIO RESOLVIDO 6-7:

(TTN/1998) – Ao encerrar o exercício social, a Cia. Comércio & Comércio constatou as seguintes apurações:

Receitas brutas de vendas do período: R\$ 12.000,00.

Impostos faturados sobre vendas (ICMS): 17%.

Resultado operacional bruto: 30% do total das vendas.

Estoque inicial de mercadorias: R\$ 1.160,00.

Valor das compras de mercadorias efetuadas no exercício (líquido de impostos): R\$ 8.000,00.

Com essas informações, podemos afirmar que o estoque de mercadorias, apurado em inventário, no final do exercício, corresponde, em relação as compras, a:

- 09,5%;
- 24,5%;
- 50,0%;
- 35,5%;
- 35,0%.

Resolução:

A questão pede o valor do percentual do estoque final (EF), em relação às compras (C).

RB= Receita bruta

LB = Lucro bruto ou resultado operacional bruto

RL= Receita líquida

EI = Estoque inicial

$RL = RB - ICMS = 12.000 - [17\% \times 12.000]$

$RL = 0,83 \times \$ 12.000 = \$ 9.960,00$

$LB = RL - CMV = 0,3 \times \$ 12.000 = \$ 3.600,00$

$CMV = RL - LB = 9.960 - 3.600 = \$ 6.360,00$

$CMV = EI + C - EF$

$6.360 = 1.160 + 8.000 - EF$

$EF = \$ 2.800,00$

O percentual em relação às compras é:
 $[\$ 2.800,00 / \$ 8.000,00] \times 100 = 35\%$

Resposta: Letra E

No caso do PIS e da Cofins não cumulativos, nas operações de compra de mercadorias, eles serão lançados da mesma forma como é lançado o ICMS, ou seja, será debitada a conta *PIS a Recuperar e/ou Cofins a Recuperar*, em contrapartida da conta que originou os recursos despendidos na sua aquisição (Comunicado Técnico CFC nº 01/2003).

6.5.5.3. Descontos incondicionais e abatimentos com impostos

Os descontos incondicionais influenciam a **base de cálculo** dos tributos (ex.: ICMS, IPI), de modo que se obedeça à seguinte regra, para a determinação da base de cálculos dos impostos:

ICMS = valor total da nota menos o IPI.

IPI = preço de tabela = valor total da nota mais o desconto.

Portanto, o IPI incide sobre o valor total da operação, que compreende o preço do produto, mais o frete e demais despesas acessórias, cobradas pelo contribuinte ao comprador. Os descontos não podem ser deduzidos da base de cálculo do IPI. Já o ICMS incide sobre o valor bruto, **menos** o desconto incondicional concedido.

Exemplo: A empresa industrial Alfa vende, à vista, para a Comercial Beta, 10 (dez) móveis, no valor de \$ 800,00 cada, sobre o qual foi concedido desconto comercial de 10%. Houve incidência de ICMS de 20% e IPI de 5%.

Nota Fiscal de Venda

10 unid. × \$ 800,00	8.000,00
(-) Desconto incond. 10%	(800,00)
+ IPI 5% de 8.000,00	400,00
Total da NF	7.600,00
ICMS destacado (20% x \$ 7.200)	1.440,00

Lançamentos em Alfa (no vendedor):

D – Caixa (AC)	7.600,00	
D – Descontos comerciais concedidos (D)	800,00	
C – Vendas à vista (R)		8.000,00
C – IPI a recolher (PC)		400,00
D – ICMS sobre vendas (D)	1.440,00	
C – ICMS a recolher (PC)		1.440,00

Lançamentos em Beta (adquirente) – inventário periódico:

D – Compras	6.960,00	
D – ICMS a recuperar (AC)	1.440,00	
C – Descontos sobre compras		800,00
C – Caixa (AC)		7.600,00

6.5.5.4. Devoluções com impostos

Agora vamos analisar a contabilização das operações de devolução de mercadorias, tanto do ponto de vista do vendedor quanto do comprador, quando houver incidência de impostos.

6.5.5.4.1. Devoluções de compras

Representam uma saída de mercadorias, a ser registrada no **Livro de Registro de Saídas**, havendo inclusive incidência de imposto na operação (ou perda do direito de compensar imposto futuro). Na operação de devolução, todos os valores devem ser estornados, inclusive os impostos incidentes.

Exemplo: A empresa comercial Ótima S/A adquire para revenda 100 aparelhos de TV, à vista, ao preço unitário de \$ 1.000,00 cada (ICMS = 20%; IPI = 5%). Alegando problemas técnicos, decide devolver 02 (duas) unidades ao vendedor.

Nota Fiscal de Compra

100 unid. × \$ 1.000,00	100.000,00
+ IPI 5%	5.000,00
Total da NF	105.000,00
ICMS destacado (20% x \$ 100.000,00)	20.000,00

Lançamento da compra (na empresa adquirente):

D – Compras (D)	85.000,00	
D – ICMS a recuperar (AC)	20.000,00	
C – Caixa (AC)		105.000,00

Obs.: Reparem que, por ser uma empresa comercial (não contribuinte do IPI), o valor do IPI é absorvido como custo da mercadoria adquirida na conta compras.

Lançamento da devolução (na empresa adquirente):

D – Caixa	2.100,00	
C – ICMS a recuperar		400,00
C – Devolução de compras		1.700,00

Para chegarmos ao lançamento acima, basta inverter os débitos com os créditos e aplicar o percentual de devolução (duas devoluções em um total de 100 = 2%).

6.5.5.4.2. Devoluções de vendas

Representam uma entrada de mercadorias, a ser registrada no **Livro de Registro de Entradas**, havendo o direito a recuperar o imposto correspondente.

Exemplo: A empresa industrial Tudo Faz Ltda. vende, a prazo, 10 (dez) unidades de DVD, a \$ 600,00 cada, tendo concedido um desconto de \$ 500,00 no total da nota fiscal, em função da quantidade adquirida. Dois dias depois, o comprador devolveu uma unidade, pois alegou que não havia encomendado 10 unidades, mas apenas 9. Considere IPI = 10% e ICMS = 20%.

Nota Fiscal de Venda

10 unid. × \$ 600,00	6.000,00
+ IPI 10%	600,00
(–) Desconto incondicional	(500,00)
Total da NF	6.100,00
ICMS destacado (20% x \$ 5.500,00)	1.100,00

Lançamento da venda

D – Clientes	6.100,00	
D – ICMS sobre vendas	1.100,00	
D – Descontos incond. concedidos	500,00	
C – IPI a recolher		600,00
C – ICMS a recolher		1.100,00
C – Receita de vendas		6.000,00

Lançamento da devolução (na empresa vendedora):

D – IPI a recuperar	60,00	
D – ICMS a recuperar	110,00	
D – Devolução de vendas	600,00	
C – Clientes		610,00
C – ICMS sobre vendas		110,00
C – Descontos incond. concedidos		50,00

Reparem que o lançamento referente ao IPI na devolução poderia também ter sido efetuado a débito da conta IPI a recolher, reduzindo assim o valor a pagar. Ao final do período, após a comparação dos valores de IPI a recuperar com IPI a recolher teríamos o mesmo resultado. Idêntico raciocínio poderia ter sido aplicado com relação ao ICMS.

EXERCÍCIO RESOLVIDO 6-8:

(AFCE–TCU/1999) A empresa comercial Compras, Trocas & Vendas resolveu encerrar definitivamente o seu estoque de chapéus de couro, que já não tinha fornecedor garantido, dispondo-se a vendê-lo sem nenhum lucro, ressarcindo-se, via preço, apenas do custo e do ICMS, que, certamente, teria de recolher na venda, à alíquota de 17%. Não havia ICMS anterior a ser recuperado. O custo do estoque em questão era de R\$ 4.150,00. A tributação da venda para o ICMS era de 17%. Para não ganhar nem perder, a firma Compras, Trocas & Vendas teria de vender seu estoque pelo valor total de:

- R\$ 3.444,50;
- R\$ 4.150,00;
- R\$ 4.855,50;
- R\$ 5.000,00;
- R\$ 5.850,00.

Resolução:

Para que a empresa obtivesse ressarcimento do seu custo e do ICMS sobre a venda, sem obter nenhum lucro, o valor da sua venda líquida (VL) deveria ser igual ao CMV, pois:

$$\text{RCM} = \text{VL} - \text{CMV}$$

Se $\text{RCM} = 0$ (sem lucro), então $\text{VL} = \text{CMV}$

O valor das vendas líquidas será obtido pela seguinte fórmula:

$\text{VL} = \text{VB} - \text{ICMS}$ (uma vez que não temos descontos nem devoluções de vendas).

$$\text{ICMS} = 17\% \times \text{VB} = 0,17 \text{ VB}$$

Assim: $\text{VB} - \text{ICMS} = \text{CMV}$

$$\text{VB} - 0,17 \text{ VB} = 4.150$$

$$0,83 \text{ VB} = 4.150$$

$$\text{VB} = 5.000$$

Resposta: Letra D**6.5.6. Alguns exemplos de lançamentos**

Os exemplos a seguir são relativamente extensos, porém contemplam todos os aspectos tratados até aqui. As questões de concurso não costumam se apresentar dessa forma, mas a compreensão de cada um dos passos a seguir é fundamental para que o leitor consiga resolver qualquer questão sobre o tema.

6.5.6.1. Registros de aquisição de mercadorias**DADOS EXTRAÍDOS DE NOTA FISCAL DE COMPRAS A PRAZO:**

“A Empresa CELULITE DIGITAL LTDA., que atua no mercado varejista, adquiriu para revenda, diretamente da fábrica, 500 aparelhos de celular com valor unitário de R\$ 240,00. Sobre a operação, a Indústria concedeu um desconto comercial de R\$ 20.000,00. A operação está sujeita a ICMS, à alíquota de 18%, e IPI, à alíquota de 10%. O frete, no valor de R\$ 10.000,00, com pagamento à vista, foi suportado pela adquirente e está sujeito a ICMS, à alíquota idêntica à da mercadoria. Vamos considerar que a empresa tinha estoque inicial de mercadorias, no valor de R\$ 60.000,00, relativo a 300 unidades. Tanto a empresa vendedora quanto a CELULITE DIGITAL LTDA. e a transportadora apuram seu imposto de renda com base no lucro real, logo estão sujeitas ao PIS/Pasep e à Cofins não cumulativos, cujas alíquotas são de 1,65% e 7,6%, respectivamente.

Antes de efetuarmos os lançamentos relativos a essa aquisição, vamos relembra-
r alguns aspectos sobre a tributação das operações de compra e venda:

- 1) O IPI terá os seguintes tratamentos, conforme a empresa adquirente seja ou não industrial:
 - a) para empresas industriais, o IPI será recuperável, isto é, irá para o ativo circulante – impostos a recuperar (IPI a recuperar);
 - b) para empresas comerciais, que não sejam equiparadas a industriais, o IPI representa custo, isto é, o IPI é adicionado ao valor da mercadoria, após a subtração do valor do ICMS, que está incluído no preço.
- 2) O IPI incide sobre o preço de tabela, portanto não se consideram eventuais descontos recebidos ou concedidos para apurar a base de cálculo, mesmo os incondicionais.
- 3) O valor do IPI é calculado “por fora”, ou seja, aplica-se uma alíquota sobre o preço de compra/venda e o resultado é adicionado a este para se obter o valor total da nota.
- 4) O ICMS, tanto para as empresas comerciais quanto para as empresas industriais, está incluído no preço, pois é calculado “por dentro” e será diminuído do valor da mercadoria e/ou serviço.
- 5) O ICMS, diferentemente do IPI, não incide sobre os descontos concedidos e/ou recebidos.
- 6) Conclui-se que o IPI incide sobre o ICMS, mas este não incide sobre o IPI.
- 7) O frete e seguro, quando suportados pela adquirente, são ativados ao custo, isto é, são adicionados ao valor das compras para serem levados ao estoque.
- 8) Quando a empresa vendedora for industrial ou equiparada a industrial e cobrar frete na mesma nota fiscal em que são discriminadas as mercadorias, haverá incidência de IPI também sobre o frete, pois, nesse caso, o frete será considerado custo de produção.
- 9) Somente as empresas tributadas pelo IRPJ com base no lucro real é que sofrem a tributação do PIS/Pasep e da Cofins pelo método não cumulativo.
- 10) Nesse exemplo desconsiderar a interpretação do art. 8, § 3º, I, da IN/SRF 404/2004 (Cofins) e do artigo 66, § 3º, da IN/SRF 247/2002 (PIS), ou seja, o IPI não entraria na base de cálculo do PIS e da Cofins recuperáveis.”

Após esses esclarecimentos fundamentais sobre os aspectos que envolvem compras, podemos efetuar os lançamentos concernentes à compra efetuada pela Empresa CELULITE DIGITAL LTDA., começando pela definição dos valores envolvidos.

a) **valor total da nota:**

500 celulares × R\$240,00	= R\$	120.000,00
(-) desconto obtido	= R\$	(20.000,00)
+ IPI (10% de R\$120.000,00)	= R\$	12.000,00
Total da nota	= R\$	112.000,00
ICMS = 18% x R\$100.000,00	= R\$	18.000,00

Conforme salientado anteriormente, a base de cálculo do IPI é o valor da mercadoria sem considerar o desconto (R\$ 120.000,00). Porém, a base de cálculo do ICMS é o valor da mercadoria deduzido do desconto (R\$ 100.000,00).

A base de cálculo do PIS e da Cofins sobre a operação com os produtos será também de R\$ 100.000,00, pois os descontos incondicionais não compõem a base de cálculo dessas contribuições.

b) **custo de aquisição (estoque):**

Valor da compra bruta	= R\$	120.000,00
+ IPI	= R\$	12.000,00
(-) Descontos obtidos	= R\$	(20.000,00)
(-) ICMS sobre compras	= R\$	(18.000,00)
+ Frete sobre compras	= R\$	10.000,00
(-) ICMS sobre frete	= R\$	(1.800,00)
(-) PIS recuperável s/ compras	= R\$	(1.650,00)
(-) Cofins recuperável s/ compras	= R\$	(7.600,00)
(-) PIS recuperável s/ frete	= R\$	(165,00)
(-) Cofins recuperável s/ frete	= R\$	(760,00)
Custo líquido de aquisição	= R\$	92.025,00

c) **lançamentos contábeis:**

O lançamento contábil pode ser feito de diversas formas, utilizando lançamentos de primeira fórmula ou lançamentos mais complexos de segunda, terceira ou até de quarta fórmula.

LANÇAMENTOS SIMPLIFICADOS DE DIÁRIO:

1) pela aquisição das mercadorias:

Compras

a Fornecedores R\$ 120.000,00

2) Pela apropriação do IPI (é custo para a empresa, já que é uma varejista):

Compras

a Fornecedores R\$ 12.000,00

3) Pelo reconhecimento do desconto obtido:

Fornecedores

a Descontos sobre compras R\$ 20.000,00

4) Pelo reconhecimento dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e Cofins) sobre compras:

Diversos

a Compras

ICMS a Recuperar R\$ 18.000,00

PIS a Recuperar R\$ 1.650,00

Cofins a Recuperar R\$ 7.600,00 R\$ 27.250,00

5) Pelo reconhecimento do pagamento de frete (é custo também, pode entrar direto na conta *Compras*):

Compras / Frete sobre compras

a Caixa R\$ 10.000,00

6) Pelo reconhecimento de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e Cofins) sobre frete:

Diversos

a Compras / Frete sobre compras

ICMS a Recuperar R\$ 1.800,00

PIS a recuperar R\$ 165,00

Cofins a Recuperar R\$ 760,00 R\$ 2.725,00

7) Pela transferência das compras líquidas ao estoque de mercadorias:

Estoque de mercadorias

a Compras R\$ 92.025,00

Lançamentos simplificados de Razão:

Compras		Fornecedores	
(1) 120.000,00			120.000,00 (1)
(2) 12.000,00			12.000,00 (2)
	20.000,00 (3)	(3) 20.000,00	
	27.250,00 (4)	20.000,00	132.000,00
(5) 10.000,00			112.000,00
	2.725,00 (6)		
142.000,00	49.975,00		
92.025,00	92.025,00 (7)		
	==		

PIS a Recuperar		ICMS a Recuperar	
(4) 1.650,00		(4) 18.000,00	
(6) 165,00		(6) 1.800,00	
1.815,00		19.800,00	

Cofins a Recuperar		Caixa	
(4) 7.600,00		SI ¹	10.000,00 (5)
(6) 760,00			
8.360,00			

Estoque de mercadorias	
(Ei) 60.000,00	
(7) 92.025,00	
152.025,00	

¹ SI = Saldo Inicial.

6.5.6.2. Registros de venda de mercadorias

Considerando que a empresa CELULITE DIGITAL LTDA., cujo exemplo apresentamos no item anterior, tenha efetuado a venda à vista de 400 celulares ao preço unitário de R\$ 320,00 e que a venda está sujeita às mesmas alíquotas de ICMS, PIS e Cofins que incidiram na compra, e ainda que a empresa adota o método UEPS na avaliação de estoques, teremos os seguintes lançamentos para o registro da venda e apuração do resultado:

VALOR DA NOTA FISCAL DE VENDA:

400 celulares × R\$ 320,00	= R\$	128.000,00
Total da nota	= R\$	128.000,00
ICMS = 18% × R\$ 128.000,00	= R\$	23.040,00
PIS = 1,65% × R\$ 128.000,00	= R\$	2.112,00
Cofins = 7,60% × R\$ 128.000,00	= R\$	9.728,00

LANÇAMENTOS DE DIÁRIO:

1) **pelo registro da venda:**

Caixa
a Vendas R\$ 128.000,00

2) **pelo reconhecimento dos tributos sobre vendas:**

Diversos
a Diversos
ICMS sobre Vendas R\$ 23.040,00
PIS sobre Vendas R\$ 2.112,00
Cofins sobre Vendas R\$ 9.728,00 R\$ 34.880,00
a ICMS a Recolher R\$ 23.040,00
a PIS a Recolher R\$ 2.112,00
a Cofins a Recolher R\$ 9.728,00 R\$ 34.880,00

3) **pela baixa do estoque das mercadorias vendidas:**

O CMV (Custo das Mercadorias Vendidas) é obtido pela divisão do valor de R\$ 92.025,00 por 500 unidades (custo unitário das compras), multiplicando-se o resultado dessa divisão por 400 unidades (quantidade vendida). Assim:

$$\text{R\$ } 92.025,00 \times 400 / 500 = \text{R\$ } 73.620,00$$

CMV
a Estoque de mercadorias R\$ 73.620,00

4) pela apuração do resultado:

O resultado com mercadorias ou lucro bruto será assim apurado:

Vendas Brutas	R\$	128.000,00
(-) Tributos sobre vendas	R\$	(34.880,00)
<hr/>		
(=) Vendas líquidas	R\$	93.120,00
(-) CMV	R\$	(73.620,00)
<hr/>		
(=) Lucro Bruto	R\$	19.500,00

Após a apuração do resultado, constatamos que a situação da empresa é a seguinte:

1) Estoque final de mercadorias

Lembrando: $CMV = EI + C - EF$

Então: $EF = EI + C - CMV$

$EF = R\$ 60.000,00 + R\$ 92.025,00 - R\$ 73.620,00 = R\$ 78.405,00$

2) Saldo de PIS a Recolher

PIS a Recolher sobre vendas	R\$	2.112,00
(-) PIS a Recuperar	R\$	(1.815,00)
<hr/>		
(=) Saldo de PIS a Recolher	R\$	297,00

3) Saldo de ICMS a Recolher

ICMS a Recolher sobre vendas	R\$	23.040,00
(-) ICMS a Recuperar	R\$	(19.800,00)
<hr/>		
(=) Saldo a Recolher	R\$	3.240,00

4) Saldo de Cofins a Recolher

Cofins a Recolher sobre vendas	R\$	9.728,00
(-) Cofins a Recuperar	R\$	(8.360,00)
<hr/>		
(=) Saldo a Recolher	R\$	1.368,00

6.6. Resumo do tratamento contábil no inventário permanente

O tratamento contábil a ser dado às vendas é idêntico ao já analisado para o sistema de inventário periódico, devendo-se observar que as notas fiscais de devolução de vendas **devem ser lançadas a débito nas fichas de controle de estoque, para estorno do CMV já computado no resultado, e a crédito de mercadorias devolvidas**. Outro aspecto a ser observado é que a conta utilizada para registrar mercadorias devolvidas é a conta **MERCADORIAS – ESTOQUE**.

Assim, cada operação de venda proporcionará dois lançamentos: um para a venda propriamente dita e outro referente à baixa do estoque e à apuração do CMV relativo à venda (pela baixa de estoque, credita-se este e debita-se CMV). Da mesma forma, cada operação de devolução de vendas proporcionará dois lançamentos: um em conta redutora da receita bruta de vendas (Devolução de Vendas), conforme já foi analisado em exemplos anteriores, e outro, de estorno do CMV baixado do estoque.

Por outro lado, no caso das compras, o tratamento contábil será diferente daquele utilizado na hipótese de inventário periódico. As contas representativas do estoque, como mercadorias para revenda por exemplo, têm funcionamento misto, registrando o estoque inicial e as compras líquidas, já considerando descontos comerciais, de forma que o saldo mantenha igualdade com o da ficha de controle de estoque, ou seja, o valor a ser lançado na ficha é sempre o **valor líquido**.

Assim, as devoluções de compras serão creditadas diretamente ao estoque e lançadas nas fichas de controle de estoque. Os custos das vendas também serão **creditados** diretamente à conta de estoque e debitados na conta de resultado correspondente (CMV). Já as devoluções de vendas serão **debitadas** no estoque, em contrapartida de crédito no CMV.

Vamos analisar o exemplo a seguir para treinar os lançamentos:

EXERCÍCIO RESOLVIDO 6-9:

1. Uma empresa possuía um estoque de 30 (trinta) geladeiras, no valor total de R\$ 30.000,00. Vendeu 05 (cinco) geladeiras por R\$ 7.500,00, a prazo, com o ICMS de 17%. Demonstrar o resultado bruto apurado na venda (não considerar a incidência de PIS e Cofins).

PARTIDAS DE DIÁRIO

1) CLIENTES

a VENDAS DE MERCADORIAS R\$ 7.500,00

2) ICMS SOBRE VENDAS

a ICMS A RECOLHER R\$ 1.275,00

3) CUSTO DE MERCADORIAS VENDIDAS

a MERCADORIAS PARA REVENDA R\$ 5.000,00

PARTIDAS DE RAZÃO

VENDAS DE MERCADORIAS		CUSTO MERCADORIAS VENDIDAS	
	7.500,00 (1)	(3) 5.000,00	
CLIENTES		ICMS A RECOLHER	
(1) 7.500,00			1.275,00 (2)
MERCADORIA P/ REVENDA		ICMS SOBRE VENDAS	
30.000,00	5.000,00 (3)	(2) 1.275,00	
25.000,00			

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO BRUTO COM A VENDA

RECEITA BRUTA DE VENDAS	R\$ 7.500,00
(-) IMPOSTOS INCIDENTES S/ VENDAS	
ICMS S/ VENDAS	R\$ (1.275,00)
(=) RECEITA LÍQUIDA DE VENDAS	R\$ 6.225,00
(-) CUSTO DAS MERCADORIAS	R\$ 5.000,00
(=) RESULTADO BRUTO C/ MERCADORIAS	R\$ 1.225,00

2. O cliente devolveu uma das geladeiras e foram compradas mais 10 (dez) geladeiras, com pagamento à vista de R\$ 11.700,00, com ICMS de R\$ 1.700,00. Demonstrar a situação do estoque de mercadorias para revenda.

PARTIDAS DE DIÁRIO

1) DEVOLUÇÕES DE VENDAS a CLIENTES		R\$ 1.500,00	
2) MERCADORIAS PARA REVENDA a CUSTO DAS MERC. VEND.		R\$ 1.000,00	
3) ICMS A RECOLHER a ICMS SOBRE VENDAS		R\$ 255,00	
4) DIVERSOS a CAIXA			
MERCADORIA P/REVENDA	R\$ 10.000,00		
ICMS A RECUPERAR	R\$ <u>1.700,00</u>	R\$ 11.700,00	

PARTIDAS DE RAZÃO

VENDA DE MERCADORIAS	
	7.500,00

ICMS A RECUPERAR	
(4) 1.700,00	

CAIXA	
(SI) 20.000,00	11.700,00 (4)
8.300,00	

CLIENTES	
7.500,00	1.500,00 (1)
6.000,00	

ICMS SOBRE VENDAS	
1.275,00	255,00 (3)
1.020,00	

ICMS A RECOLHER	
(3) 255,00	1.275,00
	1.020,00

DEVOLUÇÕES DE VENDAS	
(1) 1.500,00	

CUSTO MERC. VEND. (CMV)	
5.000,00	1.000,00 (2)
4.000,00	

MERCADORIAS P/ REVENDA

25.000,00	
(2) 1.000,00	
(4) 10.000,00	
36.000,00	

FICHA DE CONTROLE DE ESTOQUE-MERCADORIA: GELADEIRAS

FICHA DE CONTROLE DE ESTOQUE MERCADORIA: GELADEIRAS			
DATAS	ENTRADAS	SAÍDAS	SALDO
31/12/1999			$30 \times 1.000,00 = 30.000,00$
05/01/2000		$5 \times 1.000,00 = 5.000,00$	$25 \times 1.000,00 = 25.000,00$
07/01/2000		$(1 \times 1.000,00 = 1.000,00)$	$26 \times 1.000,00 = 26.000,00$
	$10 \times 1.000,00$		$36 \times 1.000,00 = 36.000,00$

EXERCÍCIO RESOLVIDO 6-10:

A Comercial Escritório Ltda., que revende artigos para escritórios comerciais, apura seus resultados mensalmente, utilizando controle permanente de estoque. Considere os fatos ocorridos durante o mês de janeiro de 2001, sendo o controle PEPS, ICMS = 20% e IPI = 10%. Calcule o estoque final, o CMV e o RCM do período, sabendo que todas as operações foram a prazo:

1 – Estoque inicial, em 01/01/2001: 50 (cinquenta) unidades, a \$ 20,00 cada, líquidos.

2 – Compra, em 12/01/2001, de 40 (quarenta) unidades, a \$ 25,00 cada, diretamente da indústria, com desconto comercial de 5%.

3 – Devolução de 10 (dez) unidades adquiridas no dia 12/01/2001.

4 – Venda, a prazo de 30 (trinta) dias, em 15/01/2001, de 15 unidades, a \$ 30,00 cada, concedendo desconto financeiro de 10%, caso o cliente pague a fatura até 30/01/2001.

5 – Em 20/01/2001, o cliente devolveu 05 unidades adquiridas em 15/01/2001 e ainda conseguiu um abatimento de \$ 10,00 nas mercadorias restantes.

FICHA DE CONTROLE DE ESTOQUE – PEPS										
MERCADORIA: ARQUIVOS PARA ESCRITÓRIO										
DATA	HISTÓRICO	ENTRADAS			SAÍDAS			SALDO		
Janeiro		Qtd.	P.Unit.	Total	Qtde.	P.Unit.	Total	Qtd.	P.Unit.	Total
01	Estoque inicial	–	–	–	–	–	–	50	20,00	1.000,00
12	Compra	40	21,50	860,00	–	–	–	50 40	20,00 21,50	1.000,00 860,00 1.860,00
13	Devol. Compra	(10)	21,50	(215,00)	–	–	–	50 30	20,00 21,50	1.000,00 645,00 1.645,00
15	Venda	–	–	–	15	20,00	300,00	35 30	20,00 21,50	700,00 645,00 1.345,00
20	Devol. Venda				(5)	20,00	(100,00)	40 30	20,00 21,50	800,00 645,00 1.445,00
TOTAIS				645,00			200,00			1.445,00

$$\text{CMV} = \text{EI} + \text{CL} - \text{EF}$$

$$\text{CMV} = 1.000,00 + 645,00 - 1.445,00 = \mathbf{200,00} \checkmark$$

Faremos os lançamentos no livro **Razão** (razonetes). Os lançamentos no **Diário** deverão ser efetuados pelo aluno, como exercício.

MERCADORIAS	
(EI) 1.000,00	215,00 (3)
(2) 860,00	300,00 (4b)
(5b) 100,00	
1.960,00	515,00
1.445,00	

CUSTO MERC. VEND. (CMV)	
(4b) 300,00	100,00 (5b)
200,00	200,00 (6)

ICMS SOBRE VENDAS	
(4c) 90,00	30,00 (5c)
60,00	60,00 (9)

ICMS C/C	
(2) 190,00	47,50 (3)
(5c) 30,00	90,00 (4c)
210,00	137,50
72,50	

DEVOLUÇÃO DE VENDAS		VENDAS	
(5a) 150,00	150,00 (8)	(7) 450,00	450,00 (4a)
=		=	
FORNECEDORES		CLIENTES	
(3) 262,50	1.050,00 (2)	(4a) 450,00	150,00 (5a)
	787,50		10,00 (5d)
	=	450,00	160,00
		290,00	
ABAT. S/ VENDAS		RCM	
(5d) 10,00	10,00 (10)	(6) 200,00	450,00 (7)
		(8) 150,00	
		(9) 60,00	
		(10) 10,00	
		420,00	450,00
			30,00

Comentários Finais

1) Demonstração do Resultado do Exercício

Receita Bruta de Vendas	450,00
(-) Devolução de vendas	(150,00)
(-) Abatimento s/vendas	(10,00)
(-) ICMS s/vendas	(60,00)
(=) Receita operacional líquida	230,00
(-) CMV	(200,00)
(=) Lucro bruto (RCM)	30,00

- A empresa ficou com crédito de \$ 72,50, de ICMS a recuperar no período seguinte.
- O desconto financeiro concedido na operação 4 (venda) não influenciou o resultado bruto.

- 4) O abatimento s/vendas de \$ 10,00 não aparece na ficha de estoque, somente na demonstração do resultado, pois não interfere no estoque de mercadorias.
- 5) Na operação 1 (compra), o custo líquido foi calculado da seguinte forma:

50 unid × \$ 20,00	\$ 1.000,00
(+) IPI 10% × \$ 1.000,00	\$ 100,00
(-) desconto de 5% × \$ 1.000,00	(\$ 50,00)
(-) ICMS 20% × \$ 950,00	(\$ 190,00)
(=) custo líquido	\$ 860,00

6.7. Resumo e tratamento contábil de aspectos importantes

6.7.1. Itens que integram os estoques

Os estoques são compostos, geralmente, por bens móveis. A propriedade deste tipo de bens se dá pela tradição, isto é, pela entrega ao comprador do bem, salvo no caso de bens imóveis, cuja propriedade se adquire mediante averbação no registro de imóveis.

Considerando apenas os bens móveis, podemos enumerar os seguintes itens que compõem os estoques: mercadorias para revenda, adiantamentos a fornecedores, almoxarifado, matérias-primas, produtos em elaboração, aquisições em andamento com cláusula FOB,² produtos prontos, importações em andamento, mercadorias da empresa consignadas a terceiros etc.

Desta forma, não devem fazer parte do estoque os bens de terceiros em poder da entidade por qualquer finalidade (consignação, conserto, demonstração, beneficiamento, acabamento, armazenamento etc.).

6.7.2. Tratamento contábil das diferenças de estoque

Independentemente do sistema de inventário utilizado na contabilização dos estoques, a empresa deve efetuar, periodicamente, o inventário físico para fins de controle. Desse inventário podem surgir diferenças entre os registros contábeis e a existência física, tanto para mais quanto para menos.

² O termo FOB (*Free On Board*) é um termo de comércio internacional que indica que o preço de venda da mercadoria contempla a entrega da mesma a bordo do navio transportador.

As diferenças necessitam ser ajustadas às existências reais, pois são estas que comporão o estoque final.

Caso o inventário físico aponte valor maior do que os registros contábeis, o que pode ter ocorrido por erro de contabilização, a regularização do estoque se dará pelo seguinte registro:

- D – Estoque de Mercadorias
- C – Custo das Mercadorias Vendidas

O mais comum, entretanto, é que os estoques levantados pelo inventário físico tenham valor menor do que os registrados na escrituração. As possíveis causas dessa diferença são furtos, roubos, deterioração, obsolescência, erro de contabilização etc. Neste caso, teríamos o seguinte lançamento de ajuste:

- D – CMV ou Perdas de estoque (conta de despesa)
- C – Estoque de Mercadorias

Não podemos esquecer que as contas CMV e/ou Perdas são contas de resultado e que a conta Estoques de Mercadorias é conta patrimonial.

6.7.3. Resumo dos tributos incidentes sobre vendas e compras

Considerando os aspectos que envolvem os tributos sobre compras e vendas e a sua escrituração diferenciada, apresentamos, a seguir, 8 casos diferentes, a título de resumo e fechamento do conteúdo.

- 1) Suponha que uma indústria faça uma venda de matéria-prima a outra indústria, a um preço de R\$ 600, apenas com incidência de IPI (10%), e que a adquirente utilize estas matérias-primas no processo industrial. Neste caso teremos os seguintes lançamentos:

INDUSTRIAL VENDE		INDUSTRIAL COMPRA	
Lançamento			
D – CAIXA	660	D – ESTOQUE	600
C – VENDAS	600	D – IPI a RECUPERAR	60
C – IPI a RECOLHER	60	C – CAIXA	660

Perceba que o IPI é calculado por fora no vendedor e não compõe o custo de aquisição no comprador.

- 2) Supondo que o adquirente pretenda utilizar 1/3 das mercadorias para consumo, 1/3 para revenda e o restante para industrialização, e que a única tributação seja o IPI. Teremos, então, os seguintes lançamentos:

INDUSTRIAL VENDE		➔	INDUSTRIAL COMPRA	
Lançamento			Lançamento	
D – CAIXA	660		D – ESTOQUE	640
C – VENDAS	600		D – IPI a RECUPERAR	20
C – IPI a RECOLHER	60		C – CAIXA	660

Para o vendedor não alterou nada em relação à situação anterior. Para o comprador, o IPI incidente na mercadoria para revenda e para consumo integrará o custo de aquisição, ou seja, não é recuperável.

- 3) Suponha que uma indústria faça uma venda de matéria-prima a outra indústria, com IPI (10%), ICMS (20%) e que a adquirente utilize estas matérias-primas no processo industrial, teremos a seguinte situação:

INDUSTRIAL VENDE		➔	INDUSTRIAL COMPRA	
Lançamento			Lançamento	
D – CAIXA	660		D – ESTOQUE	480
D – ICMS S/ VENDA	120		D – IPI a RECUPERAR	60
C – VENDAS	600		D – ICMS A RECUPERAR	120
C – IPI a RECOLHER	60		C – CAIXA	660
C – ICMS a RECOLHER	120			

Nota-se que o ICMS está dentro de vendas brutas no vendedor e que tanto ele quanto o IPI não integram o custo de aquisição nesta hipótese.

- 4) Agora, o adquirente pretende utilizar 1/3 das mercadorias para consumo, 1/3 para revenda e o restante para industrialização. Teremos, então, a seguinte situação:

INDUSTRIAL VENDE			INDUSTRIAL COMPRA	
Lançamento			Lançamento	
D – CAIXA	660	➔	D – ESTOQUE	560
D – ICMS S/ VENDAS	120		D – IPI a RECUPERAR	20
C – VENDAS	600		D – ICMS a RECUPERAR	80
C – IPI a RECOLHER	60		C – CAIXA	660
C – ICMS a Recolher	120			

Interessante destacar que o ICMS da parte da mercadoria que será consumida pela adquirente **comporá** o custo de aquisição, assim como o IPI da parte destinada a revenda e consumo.

- 5) Venda de matéria-prima a outra indústria, com IPI (10%), ICMS (20%), PIS/Cofins (4%) e que a adquirente utilize estas matérias-primas no processo industrial e a adquirente não é tributada pelo Lucro Real, teremos a seguinte situação:

INDUSTRIAL VENDE			INDUSTRIAL COMPRA	
Lançamento			Lançamento	
D – CAIXA	660	➔	D – ESTOQUE	480
D – ICMS S/ VENDAS	120		D – IPI a RECUPERAR	60
D – PIS/Cofins S/ VENDAS	24		D – ICMS a RECUPERAR	120
C – VENDAS	600		C – CAIXA	660
C – IPI a RECOLHER	60			
C – ICMS a RECOLHER	120			
C – PIS/Cofins a RECOLHER	24			

O fato de a adquirente não ser tributada com base lucro real resulta que a mesma não possa optar pelo regime não cumulativo para o PIS e a Cofins. Neste caso estes dois tributos comporão o custo de aquisição.

- 6) Venda de matéria-prima a outra indústria, com IPI (10%), ICMS (20%), PIS/Cofins (10%) e a adquirente é tributada pelo Lucro Real, teremos a seguinte situação:

INDUSTRIAL VENDE			INDUSTRIAL COMPRA	
Lançamento			Lançamento	
D – CAIXA	660		D – ESTOQUE	420
D – ICMS S/ VENDAS	120		D – IPI a RECUPERAR	60
D – PIS/Cofins S/ VENDAS	60	➔	D – ICMS a RECUPERAR	120
C – VENDAS	600		D – PIS/Cofins a RECUPERAR	60
C – IPI a RECOLHER	60		C – CAIXA	660
C – ICMS a RECOLHER	120			
C – PIS/Cofins a RECOLHER	60			

Neste caso, o PIS e a Cofins serão não cumulativos e não comporão o custo de aquisição.

- 7) Venda de mercadorias de empresa industrial a empresa comercial, com IPI (10%), ICMS (20%), PIS/Cofins (10%) e a adquirente é tributada pelo Lucro Real, teremos a seguinte situação:

INDUSTRIAL VENDE			COMERCIAL COMPRA	
Lançamento			Lançamento	
D – CAIXA	660		D – ESTOQUE	480
D – ICMS S/ VENDAS	120		D – ICMS a RECUPERAR	120
D – PIS/Cofins S/ VENDAS	60	➔	D – PIS/Cofins a RECUP	60
C – VENDAS	600		C – CAIXA	660
C – IPI a RECOLHER	60			
C – ICMS a RECOLHER	120			
C – PIS/Cofins a RECOLHER	60			

Nesta situação, a adquirente deve computar no custo de aquisição todo IPI incidente na transação.

- 8) Venda de mercadorias de empresa industrial para empresa comercial, com IPI (10%), ICMS (20%), PIS/Cofins (10%) e a adquirente não é tributada pelo Lucro Real, teremos a seguinte situação:

INDUSTRIAL VENDE			COMERCIAL COMPRA	
Lançamento			Lançamento	
D – CAIXA	660		D – ESTOQUE	540
D – ICMS S/ VENDAS	120		D – ICMS a RECUPERAR	120
D – PIS/Cofins S/ VENDAS	24	➔	C – CAIXA	660
C – VENDAS	600			
C – IPI a RECOLHER	60			
C – ICMS a RECOLHER	120			
C – PIS/Cofins a RECOLHER	24			

Como somente as empresas tributadas com base no lucro real podem adotar o regime não cumulativo do PIS e Cofins, neste caso estes tributos comporão o custo de aquisição.

Exercícios

1. **(UFP – 2010) O Inventário, no sentido contábil amplo da palavra, é o processo de verificação de existências na empresa. Inventário, no sentido restrito, refere-se ao processo de verificação das existências dos estoques, fazendo parte, portanto, do Controle de Estoques. Com base nisso, uma sociedade empresária pode ficar sujeita ao controle de dois regimes de Controle de Estoques: Inventário Permanente e Inventário Periódico. Atendo-se ao regime de Controle de Estoques Inventário Periódico, é correto afirmar:**
- a) A empresa conhece a posição dos seus estoques, a qualquer momento.
 - b) A empresa faz o registro de entrada e saída de mercadorias pelos fatos geradores ocorridos na transação negocial.
 - c) A empresa não pode usar utilizar esse controle, porque a legislação do imposto de renda não permite.
 - d) Esse tipo de inventário usa constantemente a ficha de estoques.
 - e) Quando se adota esse tipo de inventário, não se dispõe do custo da mercadoria vendida, nem diariamente e muito menos a cada operação.

Instruções: Para responder às questões de números 2 e 3, considere os dados abaixo.

A Cia. Comercial Fagundes Varela iniciou o mês com estoque de 20 unidades de uma determinada mercadoria com preço unitário de R\$ 200,00, já líquido de impostos recuperáveis.

As operações abaixo foram efetuadas pela companhia nesse mês, sendo todos os preços de compra já considerados líquidos dos impostos recuperáveis:

- Compra de 25 unidades ao preço unitário de R\$ 220,00;
- Venda de 35 unidades ao preço unitário de R\$ 650,00;
- Compra de 30 unidades ao preço unitário de R\$ 210,00;
- Venda de 20 unidades ao preço unitário de R\$ 640,00.

2. **(TRF4/FCC – 2010) O estoque final da mercadoria no mês, caso a companhia use o método PEPS (Primeiro que entra, primeiro que sai) para avaliação de seus estoques, equivale, em R\$, a:**
- a) 4.000,00.
 - b) 4.100,00.
 - c) 4.200,00.
 - d) 4.300,00.
 - e) 4.400,00.

3. (TRF4/FCC – 2010) O Custo das Mercadorias Vendidas no mês, caso a companhia utilize o método UEPS (Último que Entra, Primeiro que Sai), foi, em R\$, igual a:
- a) 11.700,00.
 - b) 11.500,00.
 - c) 11.400,00.
 - d) 11.600,00.
 - e) 11.800,00.
4. (AEDECCA/FACHUCA – 2010) Sobre o Inventário Permanente marque V para afirmativa(s) verdadeira(s) e F para falsa(s):
- () O inventário permanente é o sistema em que há o controle de estoque de forma contínua, sendo efetuada a baixa das mercadorias ou dos produtos industrializados em cada operação de venda, pelo Custo das Mercadorias Vendidas (CVM) ou Custo dos Produtos Vendidos (CPV), através de programas próprios ou fichas de controle específicas, apresentando o seu saldo final, independentemente da averiguação pela contagem física de seus itens.
 - () Para efeito de avaliação, os itens em estoque devem ser “contados” em determinado período do exercício (no final do ano ou de cada trimestre, por exemplo), mas diariamente ou a cada operação, se assim necessitar a gerência da empresa, sendo possível se ter a informação de seu saldo inicial, sua movimentação de entrada e de saída e seu saldo final, pelo sistema de controle pelo inventário permanente, sem precisar recorrer ao levantamento.
 - () No Inventário Permanente, é indispensável à utilização de um instrumento extracontábil, a Ficha de Controle e Avaliação de Estoque, também chamada de Ficha de Estoque. Por meio da Ficha de Estoque, acompanha-se a movimentação física e contábil das mercadorias.
 - () Com o tipo de inventário permanente, o usuário realiza um inventário em um número marcado de posições no depósito em um tipo de depósito. O inventário pode ser realizado a qualquer momento durante o exercício.
- A sequência correta é:
- a) V, F, V, F;
 - b) F, V, F, V;
 - c) V, V, F, F;
 - d) V, V, V, V;
 - e) F, F, V, F.
5. (Esaf/TFC-1996) Uma empresa usa uma única conta para registrar estoques, entradas e saídas de mercadorias. No final do exercício de 1995, essa conta apresentava saldo devedor de 80.000,00. O resultado bruto com mercadorias no exercício foi de 140.000,00 (positivo). O estoque final de mercadorias, em 31/12/1995, era, portanto, de:
- a) 60.000,00;
 - b) 80.000,00;
 - c) 120.000,00;
 - d) 140.000,00;
 - e) 220.000,00.

6. **(Esaf/TTN–1994/vespertino) – O Razão da conta mercadorias, contabilizado no método conta mista, apresentava CR\$ 450.000,00 na coluna débito e CR\$ 325.000,00 na coluna crédito. Sabendo-se que o valor das mercadorias existentes no final do período é de CR\$ 235.000,00, é correto afirmar que o lucro obtido nas vendas foi de:**
- a) CR\$ 110.000,00;
 - b) CR\$ 125.000,00;
 - c) CR\$ 360.000,00;
 - d) CR\$ 235.000,00;
 - e) CR\$ 215.000,00.
7. **(Fiscal/ICMS/MS–2000) A exatidão nos inventários é muito importante, podendo-se mesmo concluir que dela depende diretamente a precisão do balanço patrimonial e da demonstração de resultado do exercício. Assinale a alternativa correta mais apropriada que justifique essa afirmação.**
- a) Quando o inventário final estiver superestimado, o lucro líquido será subestimado.
 - b) Quando o inventário final estiver subestimado, o lucro líquido será superestimado.
 - c) Quando o inventário inicial estiver subestimado, o lucro líquido será superestimado.
 - d) Quando o inventário inicial estiver subestimado, o lucro líquido será subestimado.
8. **O estoque final de mercadorias da firma Zetabeta Ltda. foi superavaliado em R\$ 32,00, no balanço encerrado em 31/12/1979. Em decorrência, o lucro final apurado, naquele balanço, foi:**
- a) subavaliado em R\$ 32,00;
 - b) superavaliado em R\$ 32,00;
 - c) não sofreu alteração;
 - d) coerente com o princípio contábil denominado custo como base de valor;
 - e) as alterações são insignificantes.
9. **(Fiscal ICMS/MS–2000) Indique, dentre as alternativas abaixo, aquela que melhor caracteriza o sistema de inventário permanente.**
- a) Sempre que houver o controle do estoque de mercadorias de forma contínua, dando-se baixa acumulada e anual pelo total das vendas, utilizando como base o preço de mercado dessas mercadorias vendidas.
 - b) Sempre que não houver o controle do estoque de mercadorias de forma não contínua, dando-se baixa acumulada e anual pelo total das vendas, utilizando como base o preço de mercado dessas mercadorias vendidas.
 - c) Sempre que houver o controle do estoque de mercadorias de forma contínua, dando-se baixa, em cada venda, pelo custo dessas mercadoria vendidas.
 - d) Sempre que houver o controle do estoque de mercadorias de forma não contínua, paralela e concomitante, dando-se baixa do total transacionado pelo custo dessas mercadorias vendidas.
10. **(NCE-UFRJ/AFTE-AM/2005) Com base na movimentação dos estoques abaixo apresentados, pode-se afirmar que o valor do estoque apurado pelo custo médio ponderado no final do período, arredondando-se para duas casas decimais, é:**
- Descrição**
- Saldo Inicial 01/01/X0 de 20 unidades por \$ 15,00**
- Compra em 10/01/X0 de 15 unidades por \$ 16,00**
- Compra em 27/01/X0 de 10 unidades por \$ 15,00**
- Venda em 10/02/X0 de 15 unidades por \$ 25,00**

Compra em 24/02/X0 de 16 Unidades por \$ 18,00
Compra em 24/02/X0 de 17 Unidades por \$ 16,00
Venda em 10/03/X0 de 20 unidades por \$ 28,00

- a) 693,30;
- b) 699,60;
- c) 703,30;
- d) 709,60;
- e) 713,30.

11. (Petrobras/Cesgranrio – 2010) Observe a legenda a seguir.

C = Compras

CMV = Custo das Mercadorias Vendidas

EF = Estoque Final

EI = Estoque Inicial

RCM = Resultado com Mercadorias

V = Vendas

Considerando a legenda acima, o RCM é obtido por meio da seguinte fórmula:

- a) $V - (EI + C - EF)$;
 - b) $V - EI + EF + C$;
 - c) $V + (EI - C + EF)$;
 - d) $V + CMV + (EI - C - EF)$;
 - e) $CMV + EI - EF = V$.
12. (Esaf/TCU-1999) Utilizando corretamente os critérios técnicos e legais de avaliação patrimonial, a empresa que não mantiver sistema de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração, o chamado controle permanente, deverá avaliar o custo de seus estoques de bens de vendas, utilizando uma das opções abaixo. Assinale-a.
- a) Ao custo das primeiras entradas.
 - b) Ao custo das últimas entradas.
 - c) Ao preço de custo médio ponderado.
 - d) Ao preço de custo médio ponderado ou a PEPS, opcionalmente.
 - e) Ao preço de custo médio ponderado, ou a PEPS ou a UEPS, opcionalmente.
13. (Petrobras/Cesgranrio – 2010) A Miramar Ltda. possuía em estoque, no início de abril de 2009, 100 calças no valor total de R\$ 10.890,00. Durante o mês, adquiriu um lote de 120 calças, diretamente da indústria, sendo o valor global da Nota Fiscal R\$ 15.840,00, com o valor do IPI incluso e calculado pela alíquota de 10%.
O valor do ICMS, destacado na nota fiscal, é calculado pela alíquota de 18%.
Na contagem física do estoque no final de abril, depois de registradas todas as vendas do mês, foi apurada a existência de 80 calças.
Com base exclusivamente nos dados informados e sabendo-se que a empresa adota o sistema PEPS (Primeiro que Entra Primeiro que Sai) para controlar o estoque, o Custo das Mercadorias Vendidas (CMV) em abril de 2009, em reais, é:
- a) 15.840,00;
 - b) 15.306,00;
 - c) 14.826,00;
 - d) 14.400,00;
 - e) 12.872,00.

- 14. (Esaf – AFRF/2002-2) Apurando custos e estoques a cada mês, a empresa Yagoara S/A processou os cálculos do mês de dezembro de 2001 a partir dos seguintes dados:**
- Estoque inicial avaliado em R\$ 22.000,00.**
 - Compras de mil unidades ao preço unitário de R\$ 25,00.**
 - Vendas de 720 unidades ao preço unitário de R\$ 50,00.**
 - IPI sobre compras a 8%.**
 - ICMS sobre compras a 12%.**
 - ICMS sobre vendas a 17%.**
 - Devolução de vendas no valor de R\$ 6.000,00.**
 - Estoques avaliados pelo critério PEPS.**
 - Estoque inicial mensurado em 1.100,00 unidades.**
 - Todas as operações do período foram realizadas a prazo.**
 - Com fulcro nos dados e informações acima, o cálculo correto dos custos vai indicar um estoque final no valor de:**
- a) R\$ 36.000,00;
 - b) R\$ 34.000,00;
 - c) R\$ 33.000,00;
 - d) R\$ 31.600,00;
 - e) R\$ 30.000,00.
- 15. (Esaf – AFRF/2002-2) A Nossa Loja de Departamentos Ltda. avalia seus estoques utilizando uma variante do método do preço específico.**
- As mercadorias adquiridas recebem etiquetas com o preço de venda, formado a partir do custo unitário com acréscimo de percentual fixo como margem de lucro.**
- A empresa em epígrafe fixou a margem de lucro em 25% sobre o preço de venda, tendo em vista que pagará 12% de ICMS para cada unidade vendida.**
- No período considerado, o movimento físico constou de estoque inicial de 1.000 unidades, compras de 1.500 unidades e vendas de 2.000 unidades.**
- A receita bruta de vendas alcançou o valor de R\$ 200.000,00.**
- Não houve devoluções, abatimentos ou vendas canceladas.**
- Com base nas informações acima, pode-se dizer que o estoque final, nesse período, alcançou o montante de:**
- a) R\$ 50.000,00;
 - b) R\$ 44.000,00;
 - c) R\$ 40.000,00;
 - d) R\$ 37.500,00;
 - e) R\$ 31.500,00.
- 16. (Fiscal/ICMS/SC-1998) Suponha uma empresa comercial situada em um país, onde os preços das mercadorias que adquire para revender sempre decrescem a cada nova compra que ela efetua. Suponha que, ao longo de determinado período, tal empresa efetuou diversas compras e diversas vendas, intercaladamente. Tendo em vista o cenário descrito, pode-se afirmar que:**
- a) se a empresa adotar o método PEPS, os valores do estoque final e do custo das mercadorias vendidas serão, respectivamente, menor e maior do que se adotar o método UEPS;
 - b) se a empresa adotar o método PEPS, os valores do estoque final e do custo das mercadorias vendidas serão, respectivamente, maior e menor do que se adotar o método UEPS;
 - c) se a empresa adotar o método UEPS, os valores do estoque final e do custo das mercadorias vendidas serão, respectivamente, menor e maior do que se adotar o método PEPS;

- d) se a empresa adotar o método PEPS, os valores do estoque final e do custo das mercadorias vendidas serão, respectivamente, maior e igual do que se adotar o método UEPS;
- e) se a empresa adotar o método UEPS, os valores do estoque final e do custo das mercadorias vendidas serão, respectivamente, maior e igual do que se adotar o método PEPS.

17. (Esaf/AFTN/1996) A CIA. AMAZÔNIA compra, a prazo, lotes de um determinado produto na seguinte ordem:

LOTE	DATA AQUISIÇÃO	QUANTIDADES	PREÇO UNITÁRIO
A	04.01.X1	500	\$ 400,00
B	20.01.X1	1.000	\$ 450,00
C	27.01.X1	2.000	\$ 520,00

Considerando ainda que:

- I. sobre as compras do lote A, foram pagos fretes no valor de \$ 20, por unidade transportada em 05.01.X1;**
- II. devolução, em 21.01.X1, de 200 unidades do lote B;**
- III. sobre as compras do lote C, foi concedido um abatimento no valor de \$ 118.400, em 28.01.X1;**
- IV. no mês foram consumidas: 1.200 unidades, em 23.01.X1, e 2.000 unidades, em 30.01.X1.**

Com base nestes dados, pode-se afirmar que o valor dos estoques consumidos, de acordo com a média ponderada fixa foi de:

- a) \$ 1.445.626,38;
- b) \$ 1.570.000,00;
- c) \$ 1.449.600,00;
- d) \$ 1.446.400,00;
- e) \$ 1.445.520,00.
- 18. (Esaf/CVM/2001) Resumo das operações realizadas, durante o exercício social de 2000, pela Cia. Sol Nascente, com o produto A.**

<u>Data</u>	<u>Histórico</u>	<u>Quant.</u>	<u>Valor unitário</u>	<u>Valor total</u>
01.01.00	Estoque inicial	10	10,00	100,00
20.01.00	Aquisição	20	7,00	140,00
05.03.00	Venda	5	12,00	60,00
15.04.00	Venda	10	11,00	110,00
06.06.00	Aquisição	10	12,00	120,00
09.08.00	Venda	5	14,00	70,00
20.12.00	Venda	18	15,00	270,00

O estoque final do produto foi avaliado em R\$ 22,00.

Conclui-se, do exposto, que o critério de avaliação de estoques usado foi o (a):

- a) PEPS (primeiro a entrar, primeiro a sair);
- b) UEPS (último a entrar, primeiro a sair);
- c) média ponderada móvel;
- d) média simples dos preços relativos às aquisições efetuadas durante o exercício;
- e) preço específico.

- 19. (Funasa – Dom Cintra – 2010) A empresa Palácio dos Calçados Ltda., sediada na cidade do Rio de Janeiro, adquiriu diversos pares de sapatos para revenda em um fabricante no estado de São Paulo. Por ocasião da operação, os seguintes dados constavam na nota fiscal emitida pelo fornecedor:**

Quantidades vendidas.....1.000 pares

Preço unitário de venda.....R\$ 35

Desconto concedido.....R\$ 5.000

Alíquota de IPI.....10%

ICMS destacado na nota fiscal.....15%

Cobrança de frete pelo fornecedor....R\$ 1.000

Com esses dados, o montante apropriado ao Estoque de Mercadorias foi:

- a) R\$ 28.500;
- b) R\$ 29.000;
- c) R\$ 29.325;
- d) R\$ 29.350;
- e) R\$ 29.850.

- 20. (Fiscal-ICMS/MS-2000) Em período de alta generalizada de preços (inflação), o método de custeio que permite manter o valor dos estoques mais próximos do preço de custo corrente é o:**

- a) do custo específico;
- b) do preço médio ponderado;
- c) do PEPS (FIFO) primeiro que entra, primeiro que sai;
- d) do UEPS (Lifo) último que entra, primeiro que sai.

- 21. (Petrobras/Cesgranrio – 2010) Considere os dados a seguir sobre as transações comerciais realizadas pelo atacadista comercial Severo.**

- **Só faz suas operações no âmbito do estado onde atua.**
- **Todas as operações que realiza estão sujeitas à incidência de 18% de ICMS.**
- **Em janeiro**
 - **comprou uma máquina para o imobilizado no valor de 640.000,00 a prazo;**
 - **comprou mercadorias a prazo por 250.000,00;**
 - **vendeu mercadorias à vista por 260.000,00.**
- **Em fevereiro**
 - **comprou mercadorias à vista por 200.000,00;**
 - **vendeu mercadorias à vista por 250.000,00;**
 - **comprou equipamentos à vista, para o imobilizado, por 80.000,00.**

Com base nas informações recebidas e nas determinações fiscais vigentes relacionadas ao ICMS, o valor mínimo de ICMS que Severo deverá pagar em fevereiro, em reais, será:

- a) 5.700,00;
- b) 6.300,00;
- c) 8.100,00;
- d) 8.700,00;
- e) 9.000,00.

22. **(Fiscal/ICMS-MS/2000) A Indústria de Calçados Phoenix Ltda. concede um desconto financeiro de 3% (três por cento) para os clientes que anteciparem o pagamento de seus títulos do dia 30 de janeiro de 2000, para o dia 25 do mesmo mês e ano. Caso algum cliente decida aproveitar o desconto concedido, pagando adiantadamente dentro do prazo estipulado, indique qual é o melhor procedimento contábil a ser considerado pela Indústria de Calçados Phoenix Ltda.**
- Proceder uma redução do valor da venda, proporcional ao desconto concedido.
 - Tratar o desconto concedido como despesas financeiras.
 - Tratar o desconto concedido como despesas de vendas.
 - Tratar o desconto concedido como descontos comerciais.
23. **(TRT-4ª/ANAL. JUD./2001) O lucro bruto do período, em R\$ (milhões), considerando as mercadorias inventariadas de 70 e os seguintes saldos de contas apresentados no fim de um período de apuração, é:**
- | | |
|--|--------------|
| Mercadorias estoque | 40 |
| Compras | 1 460 |
| Vendas | 2 000 |
| Impostos sobre vendas | 140 |
| Descontos financeiros em pagamentos | 40 |
- 290;
 - 360;
 - 390;
 - 430;
 - 460.
24. **(AGERS/RS/1998) Considere os dados relativos a mercadorias.**
- | | |
|-----------------------------|------------|
| Compras do período | 80 |
| Vendas do período | 140 |
| Estoque inicial | 4 |
| Estoque final | 2 |
| Devolução de compras | 2 |
| Devolução de vendas | 5 |
- A partir desses dados, desconsiderando efeitos tributários, pode-se afirmar que, no período, o total de mercadorias disponíveis para venda, o custo das mercadorias vendidas e o resultado das vendas foram, respectivamente:**
- 82 96 e 59;
 - 84 78 e 62;
 - 82 80 e 55;
 - 78 71 e 67;
 - 135 80 e 55.
25. **(Esaf/CVM/Planejamento-2001) Após realizar a primeira operação de venda do exercício, na qual obteve receita bruta de vendas de R\$ 1.000,00, com um CMV (custo das mercadorias vendidas) de R\$ 600,00, a empresa Arfe Ltda. aceitou devolução parcial das mercadorias vendidas, cujo valor de R\$ 200,00 foi creditado ao cliente. As mercadorias recebidas foram devolvidas ao fornecedor, que foi debitado pelo valor de R\$ 100,00. Considerando que essa mercadoria estava isenta de impostos, podemos dizer que a operação rendeu à Arfe um lucro bruto de:**
- R\$ 80,00;
 - R\$ 100,00;
 - R\$ 200,00;
 - R\$ 300,00;
 - R\$ 320,00.

26. (Esaf/AFRF-2001) Assinale a opção correta, levando em conta os seguintes dados:

Histórico	Quantidades	Valor total
Estoque inicial	120	1.200
Compras	400	5.040
Estoque final	20	240

O resultado operacional é de 2.000.

Desconsidere impostos incidentes sobre compras e vendas.

- a) A receita bruta de vendas é de 8.240.
 b) O custo unitário das compras é de 12,60.
 c) A receita líquida de vendas é de 8.240.
 d) O custo de mercadorias vendidas é de 6.240.
 e) O custo unitário das compras é de 12,00.
27. (Esaf – AFRF/2003) A empresa Comércio Losso Ltda. renovou o seu estoque de mercadorias, que estava a zero em 20 de agosto, adquirindo 100 unidades ao custo unitário de R\$ 3,80 e mais 200 unidades a R\$ 4,80, dia 29/08. Durante o mês de setembro, a empresa vendeu: 100 unidades no dia 03; 80 unidades no dia 10; e 120 unidades no dia 25. No mesmo mês, a empresa comprou: 50 unidades no dia 05 e mais 140 unidades no dia 15. As aquisições de setembro foram realizadas ao custo unitário de R\$ 5,00 e não sofreram nenhuma tributação. As vendas de setembro foram realizadas ao preço unitário de R\$ 8,00, sofrendo tributação de ICMS a 12%. Com base, exclusivamente, nos dados apresentados, podemos dizer que o estoque de mercadorias, em 30 de setembro, terá o valor de:
- a) R\$ 660,00, se for avaliado pelo critério PEPS;
 b) R\$ 660,00, se for avaliado pelo critério UEPS;
 c) R\$ 760,00, se for avaliado pelo critério Preço Médio;
 d) R\$ 794,20, se for avaliado pelo critério Preço Médio;
 e) R\$ 950,00, se for avaliado pelo critério PEPS.
28. (Fiscal ICMS/MS-2000) O cálculo do custo das mercadorias vendidas (CMV) é obtido, regra geral, mediante o emprego de uma das alternativas abaixo relacionadas. Assinale aquela que melhor reflete a equação do custo das mercadorias vendidas.
- a) Estoque inicial mais compras, menos deduções de compras, mais deduções de venda, mais estoque final.
 b) Estoque inicial mais compras, menos deduções de compras, mais estoque final.
 c) Estoque inicial menos compras, menos deduções de compras, menos estoque final.
 d) Estoque inicial mais compras, menos deduções de compras, menos estoque final.
29. (Esaf – AFRF/2003) A empresa Comércio Industrial Ltda. comprou 250 latas de tinta ao custo unitário de R\$ 120,00, tributadas com IPI de 5% e ICMS de 12%. Pagou entrada de 20% e aceitou duas duplicatas mensais de igual valor. A tinta adquirida foi contabilizada conforme sua natureza contábil funcional, com a seguinte destinação:
 50 latas para consumo interno;
 100 latas para revender; e
 100 latas para usar como matéria-prima.

Após efetuar o competente lançamento contábil, é correto afirmar que, com essa operação, os estoques da empresa sofreram aumento no valor de:

- a) R\$ 31.500,00;
- b) R\$ 30.000,00;
- c) R\$ 28.020,00;
- d) R\$ 27.900,00;
- e) R\$ 26.500,00.

30. (AFTN-1994/setembro) Na escrituração contábil de uma empresa varejista, encontramos o seguinte lançamento de registro de compra de mercadorias:

Caixa 800.000,00
a Mercadorias 800.000,00

Sabendo-se que o registro refere-se a uma nota fiscal com as seguintes características:

1) 40 u. do produto X, a R\$ 12,50 a u.	500.000,00
40 u. do produto Y, a R\$ 5,00 a u.	200.000,00
40 u. do produto Z, a R\$ 2,50 a u.	100.000,00
	800.000,00
2) IPI lançado	120.000,00
3) total da nota fiscal	920.000,00

4) mercadoria sujeita ao ICMS de 18%

5) a empresa não é equiparada para efeito de IPI

Podemos afirmar que o lançamento:

- a) está correto, apesar de não registrar o destaque do ICMS;
- b) não está correto, porque não registrou o destaque do ICMS e o lançamento do IPI;
- c) não está correto;
- d) não está correto, porque não registrou o destaque do ICMS;
- e) está correto.

31. (Esaf/Analista Comex/1998) O Mercadinho Comercial Ltda. efetuou uma venda, a prazo, de mercadorias tributadas, fazendo o competente registro, inclusive do ICMS, mas, no mesmo exercício, recebeu parte dessa mercadoria em devolução. Sabendo-se que a empresa adota o sistema de inventário periódico, mas não usa a conta mercadorias como conta mista, o contador fez corretamente o registro da devolução, como indicado abaixo:

- a) devolução de vendas
a clientes;
- b) diversos
a clientes
devolução de vendas
contas correntes – ICMS;
- c) devolução de vendas
a clientes e
ICMS s/ vendas
a contas correntes – ICMS;
- d) clientes
a diversos
a devoluções de vendas
a contas correntes – ICMS;
- e) devolução de vendas
a clientes e contas correntes – ICMS
a ICMS s/ vendas

- 32. (Esaf/TFC-SFC/1997) Uma empresa efetuou a venda de um lote de mercadorias, a prazo, pelo valor de 10.000,00. Sobre a venda incidiu ICMS de 17%. A mercadoria foi devolvida pelo comprador, havendo, portanto, o cancelamento da venda. O cancelamento foi registrado contabilmente pela empresa vendedora, que usou corretamente o seguinte lançamento:**

Contas	Débito	Crédito
a) vendas canceladas	8.300	
notas fiscais a faturar		8.300;
b) vendas canceladas	10.000	
notas fiscais a faturar		10.000;
c) vendas canceladas	10.000	
ICMS a recolher	1.700	
notas fiscais a faturar		10.000
impostos incidentes s/ vendas		1.700;
d) vendas canceladas	8.300	
ICMS a recolher	1.700	
notas fiscais a faturar		10.000;
e) vendas canceladas	8.300	
impostos incid. s/ vendas	1.700	
notas fiscais a faturar		8.300
ICMS a recolher		1.700.

- 33. (AFTN-1991) A Cia. Comercial, que é contribuinte do ICMS, mas não é do IPI, comprou à vista, para revender, 200 liquidificadores, ao preço unitário de R\$ 300,00, com incidência de IPI, à alíquota de 20% e de ICMS, à alíquota de 17%. Para registrar a operação, o contador deverá fazer o seguinte lançamento:**

a) Diversos		
a Caixa		
Mercadorias	R\$ 49.800,00	
C/C de ICMS	R\$ <u>10.200,00</u>	R\$ 60.000,00;
b) Diversos		
a Caixa		
Mercadorias	R\$ 37.800,00	
C/C de IPI	R\$ 12.000,00	
C/C de ICMS	R\$ <u>10.200,00</u>	R\$ 60.000,00;
c) Diversos		
a Caixa		
Mercadorias	R\$ 60.000,00	
C/C de IPI	R\$ <u>12.000,00</u>	R\$ 72.000,00;
d) Diversos		
a Caixa		
Mercadorias	R\$ 72.000,00	
C/C de ICMS	R\$ <u>10.200,00</u>	R\$ 82.200,00;
e) Diversos		
a Caixa		
Mercadorias	R\$ 61.800,00	
C/C de ICMS	R\$ <u>10.200,00</u>	R\$ 72.000,00.

- 34. (Esaf - TRF/2002-2) A firma Pétrea Ltda. promoveu o movimento de entradas e saídas de mercadorias, isentas de tributação, na forma como segue:**
- existência anterior de 1.000 unidades ao custo unitário de R\$ 20,00;
 - compra à vista de 1.500 unidades ao preço unitário de R\$ 30,00;
 - venda à vista de 2.000 unidades ao preço unitário de R\$ 25,00;
 - compra a prazo de 500 unidades ao preço unitário de R\$ 35,00.

Nessa ordem, no fim do período considerado, a empresa terá um estoque de mercadorias no valor de:

- a) R\$ 27.500,00 se trabalhar com o critério Preço Médio;
 b) R\$ 27.500,00 se trabalhar com o critério UEPS;
 c) R\$ 30.500,00 se trabalhar com o critério PEPS;
 d) R\$ 20.000,00 se trabalhar com o critério PEPS;
 e) R\$ 20.000,00 se trabalhar com o critério UEPS.
- 35. (UnB–Cespe/STF–Analista/1999) A compra de calçados para revenda por uma empresa atacadista por R\$ 20.000,00 (valor final da nota fiscal), com crédito de ICMS de R\$ 2.400,00, deve dar entrada no seu estoque por meio de um:**
- a) débito de RS 17.600,00;
 b) débito de RS 20.000,00;
 c) débito de RS 22.400,00;
 d) crédito de R\$ 17.600,00;
 e) crédito de RS 22.40000.
- 36. (Analista Comex/Esaf/1998) A Industrial & Cia. emitiu a seguinte nota fiscal de venda a prazo de um lote de produtos:**
- | | | |
|---|------------|-----------------|
| 200 marretas de bater pneus, tamanho médio, a \$8,00, cada uma | R\$ | 1.600,00 |
| Despesa com o transporte e seguro do produto até a loja do comprador | R\$ | 50,00 |
| IPI (imposto s/produtos industrializados) | R\$ | 165,00 |
| Total da nota fiscal | R\$ | 1.815,00 |
| ICMS (já incluído no preço) | R\$ | 245,00 |
- O comprador dessa mercadoria, a empresa Comercial Ltda., adota o sistema de inventário permanente e mandou fazer a contabilização dessa partida de compra, através do seguinte lançamento contábil, que está correto:**
- a) Estoque de mercadorias
 a Fornecedores 1.815,00;
- b) Diversos
 a Fornecedores
 Estoque de mercadorias 1.355,00
 Contas correntes – ICMS 245,00
 Contas correntes – IPI 165,00
 Despesa de frete 50,00 1.815,00;
- c) Diversos
 a Fornecedores
 Estoque de mercadorias 1.570,00
 Contas correntes – ICMS 245,00 1.815,00;
- d) Diversos
 a Fornecedores
 Estoque de mercadorias 1.405,00
 Contas correntes – ICMS 245,00
 Contas correntes – IPI 165,00 1.815,00;
- e) Diversos
 a Fornecedores
 Compra de mercadorias 1.570,00
 Contas correntes – ICMS 245,00 1.815,00.

37. (Esaf/Susep/2001) Em 25 de janeiro, a nossa empresa adquiriu a prazo, para revender, um lote de 500 itens industrializados, com tributação de ICMS a 12% e de IPI a 4%. O preço de venda praticado pela indústria vendedora e aceito por nós foi de R\$ 30,00, a unidade. Na operação, foram emitidas duplicatas, que aceitamos devidamente. A nossa Contabilidade é informatizada, utilizando um sistema que só admite lançamentos contábeis de primeira fórmula, de modo que, para contabilizar a operação acima citada, foram necessários os três lançamentos abaixo. Assinale a opção correta.

- a) Mercadorias
 a Duplicatas a pagar
 pelo preço de compra 15.000,00
 ICMS a recuperar
 a Duplicatas a pagar
 pelo valor do ICMS s/ a compra 1.800,00
 IPI a recuperar
 a Duplicatas a pagar
 pelo valor do IPI s/ a compra 600,00.
- b) Mercadorias
 a Duplicatas a pagar
 pelo preço de compra 13.200,00
 ICMS a recuperar
 a Mercadorias
 pelo valor do ICMS s/ a compra 1.800,00
 Mercadorias
 a Duplicatas a pagar
 pelo valor do IPI s/ a compra 600,00.
- c) Mercadorias
 a Duplicatas a pagar
 pelo preço de compra 13.200,00
 Mercadorias
 a ICMS a recuperar
 pelo valor do ICMS s/ a compra 1.800,00
 Mercadorias
 a IPI a recolher
 pelo valor do IPI s/ a compra 600,00.
- d) Mercadorias
 a Duplicatas a pagar
 pelo preço de compra 15.000,00
 ICMS a recuperar
 a Mercadorias
 pelo valor do ICMS s/ a compra 1.800,00
 Mercadorias
 a Duplicatas a pagar
 pelo valor do IPI s/ a compra 600,00.
- e) Mercadorias
 a Duplicatas a pagar
 pelo preço de compra 15.000,00
 ICMS a recuperar
 a Mercadorias
 pelo valor do ICMS s/ a compra 1.800,00
 IPI a recuperar
 a Mercadorias
 pelo valor do IPI s/ a compra 600,00.

- 38. (Esaf/TTN-1992/SP) O saldo da conta ICMS a recuperar representa:**
- a) débito da empresa com o governo;
 - b) crédito da empresa com clientes;
 - c) crédito da empresa com fornecedores;
 - d) crédito da empresa com o governo;
 - e) débito da empresa com fornecedores.
- 39. Na determinação da receita líquida de vendas, os valores redutores da receita bruta de vendas são:**
- a) ICMS, ISS, IPI, vendas canceladas do exercício anterior;
 - b) vendas canceladas, descontos incondicionais concedidos e abatimentos s/vendas;
 - c) PIS-receita bruta, cofins-receita bruta e ICMS s/ vendas;
 - d) comissões sobre vendas e fretes sobre vendas;
 - e) as alternativas b e c estão corretas.
- 40. (Esaf – Fortaleza/2003) A empresa Reparadora Elétrica Ltda., que conserta eletrodomésticos, no mês atual possui as seguintes informações:**
- Estoque inicial da peça QT era de 100 peças a um custo unitário de R\$ 2,00;
 - As compras, no mês, montaram em 150 peças a um custo unitário de R\$ 2,50;
 - Foram aplicadas 160 peças em reparos de eletrodomésticos.
- Considerando o método de avaliação dos estoques denominado Custo Médio Ponderado, indique o Custo do Material Aplicado, que irá compor o Custo dos Serviços, assinalando a opção correta:**
- a) R\$ 320,00;
 - b) R\$ 328,00;
 - c) R\$ 360,00;
 - d) R\$ 368,00;
 - e) R\$ 400,00.
- 41. (Fiscal/ICMS/SC-1998) A Cia. Ômega, empresa comercial típica, negocia uma única mercadoria. Além dos registros contábeis, controla a movimentação de tal mercadoria através de uma ficha de controle físico-financeiro (uma ficha de estoques) e adota o método do custo médio ponderado variável. No início de um período, as 15 unidades existentes em estoque estão registradas por \$ 144,00 (as 15 unidades). No início de tal período, a conta ICMS a recuperar apresenta um saldo devedor de \$ 12,00. Durante tal período, ocorrem as seguintes únicas operações com a mercadoria:**
- Compra 1: 30 unidades são adquiridas e registradas, por \$ 306,00, na ficha de estoques (a alíquota do ICMS nesta operação foi de 15%).**
- Venda 1: 12 unidades são vendidas, por \$ 18,00 cada uma (a alíquota do ICMS nesta operação foi de 15%).**
- Compra 2: 15 unidades são adquiridas e registradas, por \$ 249,00, na ficha de estoques (a alíquota do ICMS nesta operação foi de 17%).**
- Devolução: 5 unidades da Compra 2 são devolvidas pela Cia. Ômega ao fornecedor.**
- O valor do ICMS destacado na nota fiscal, emitida pela Cia. Ômega para devolver as 5 unidades, é de:**
- a) \$ 14,25;
 - b) \$ 4,00;
 - c) \$ 17,00;
 - d) \$ 9,00;
 - e) \$ 11,67.

- 42. (Cespe/Agente/PF/2000) Julgue os itens a seguir, relativos à compra de material de estoque para revenda, por uma empresa que atue no ramo de comércio varejista:**
- 1) A compra de diversos itens, por um preço total de R\$ 5.000,00, após um desconto de R\$ 500,00 para pagamento à vista, altera o lucro da empresa, mesmo antes da revenda desses itens.
 - 2) A compra de material de estoque por R\$ 1.000,00, para pagamento a prazo, acarreta um débito em conta de estoques e um crédito em conta de passivo de fornecedores.
 - 3) A compra de diversos itens de estoque, pelo preço total de R\$ 10.000,00, com pagamento de R\$ 1.000,00 no ato e R\$ 9.000,00 a prazo, implica o registro de R\$ 1.000,00 em conta redutora do lucro operacional, além dos demais registros.
 - 4) A compra de itens no valor de R\$ 20.000,00, com um custo adicional de frete de R\$ 400,00, implica um registro de R\$ 20.400,00 a débito de conta de estoques.
 - 5) A compra de calçados para revenda, com emissão de nota fiscal pelo fornecedor no valor total de R\$ 30.000,00, estando nele incluso um ICMS de R\$ 3.000,00, acarreta um registro, pelo comprador, a crédito de estoques no valor de R\$ 27.000,00.
- 43. (Esaf/AFTN-1989) A empresa Comercial Santa Rita Ltda. registrou nos livros fiscais e comerciais a aquisição, em 28/09/1988, de 500 (quinhentas) radiolas, ao preço unitário de R\$ 10.000,00. O ICMS destacado na nota fiscal, R\$ 600.000,00, foi calculado à alíquota de 12% (doze por cento). No livro Diário, foram debitadas as contas COMPRAS (R\$ 4.400.000,00) e ICMS A RECUPERAR (R\$ 600.000,00) e creditada a conta FORNECEDORES (R\$ 5.000.000,00). Toda a mercadoria adquirida foi inventariada em 31/12/1988, o que acarretou o lançamento contábil (DIÁRIO) a débito da conta ESTOQUES DE MERCADORIAS e a crédito da conta COMPRAS. No dia 03/01/1989, mais um lançamento foi feito do DIÁRIO a débito da conta FORNECEDORES (R\$ 5.000.000,00) e a crédito das contas ESTOQUES DE MERCADORIAS (R\$ 4.400.000,00) e RECEITAS NÃO OPERACIONAIS (R\$ 600.000,00). O Fisco Estadual constatou, posteriormente, que a nota fiscal era “fria” e o fornecedor, fantasma, ou seja, a operação tinha sido forjada. Em decorrência, autou a empresa pelo crédito indevido do ICMS e enquadrou seus dirigentes como incurso em crime de sonegação fiscal. Em função dos registros contábeis efetuados, o lucro líquido apurado e declarado pela Comercial Santa Rita Ltda., em 31/12/1988, no montante de R\$ 10.000.000,00:**
- a) não foi afetado;
 - b) foi reduzido em R\$ 600.000,00;
 - c) foi aumentado em R\$ 600.000,00;
 - d) foi reduzido em R\$ 5.000.000,00;
 - e) foi reduzido em R\$ 4.400.000,00.
- 44. (Esaf/TFC-SFC/1997) Um comerciante, contribuinte do ICMS e não contribuinte do IPI, adquiriu um lote de mercadorias, ao custo de 10,00 por unidade (valor constante da nota fiscal). Sobre essa mercadoria, incidiram IPI (10%) e ICMS (17%). A incidência do ICMS na venda é também de 17%. Para obter lucro líquido de 23% sobre o valor de venda, o comerciante deve revender essa mercadoria ao preço unitário de:**
- a) 12,00;
 - b) 12,50;
 - c) 13,20;

- d) 13,75;
- e) 15,50.

Legendas:

IPI: Imposto sobre Produtos Industrializados.

ICMS: Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços.

45. Com base nos dados a seguir, levantados da escrituração contábil de uma empresa, assinale a alternativa que contém o valor do resultado com mercadorias (lucro bruto).

Compras (sem ICMS)	9.388,00
Custo de bens do ativo vendidos	380,00
Despesas administrativas	3.144,00
Despesas com vendas	786,00
Despesas tributárias	68,00
Devolução de compras (sem ICMS)	300,00
Devolução de vendas	368,00
Estoque final (inclusive fretes)	968,00
Estoque inicial	774,00
Fretes sobre compras	106,00
ICMS sobre vendas	4.054,00
Receita bruta de vendas	26.200,00
Receita de venda de bens do ativo	400,00

- a) R\$ 13.252,00.
- b) R\$ 13.146,00.
- c) R\$ 12.952,00.
- d) R\$ 12.778,00.
- e) R\$ 12.564,00.

46. (Esaf/AFTN-1989) A Cia. Comercial Sagitário adquiriu para revenda, em 08/11/1988, em primeira negociação, 20 (vinte) máquinas de calcular ATLAS, sendo:

preço unitário: R\$ 100,00;

condições de pagamento: 50% em 08/12/1988 e o restante em 09/01/1989;

alíquota de ICMS: 10% (dez por cento).

No período entre a data de recebimento da referida mercadoria e 31/12/1988, fez as seguintes operações:

I. vendeu 10 (dez) unidades, ao preço unitário de R\$ 120,00;

II. devolveu 2 (duas) unidades, em 31/12/1988, por defeito de fabricação, sendo a nota de débito correspondente acatada pelo FORNECEDOR, em 20/12/1988;

III. pagou no vencimento, sem qualquer abatimento, a primeira duplicata (50% do valor da compra);

IV. transferiu para uso próprio, em 31/12/1988, no Departamento de Contabilidade, uma unidade.

Em decorrência, o valor do ESTOQUE FINAL dessa mercadoria, no balanço patrimonial de 31/12/1988, importou em:

- a) R\$ 600,00;
- b) R\$ 720,00;
- c) R\$ 810,00;
- d) R\$ 700,00;
- e) R\$ 630,00.

47. (Esaf/Analista Comex/1998) Observe os seguintes itens de resultado da firma Específica S/A.

Receita bruta de vendas	R\$	2.500,00
Vendas canceladas no exercício anterior	R\$	50,00
PIS sobre o faturamento	R\$	19,00
Descontos financeiros concedidos	R\$	50,00
Comissões sobre vendas	R\$	125,00
Cofins s/vendas	R\$	12,50
IPI sobre o faturamento	R\$	250,00
Devolução de vendas	R\$	250,00
Contas correntes – ICMS	R\$	425,00
Custo das mercadorias vendidas	R\$	750,00
Fretes sobre vendas	R\$	100,00
ICMS sobre vendas	R\$	382,50

Com base na relação dada acima, assinale a opção que contém a receita líquida de vendas.

- a) R\$ 1.536,00.
 b) R\$ 1.641,00.
 c) R\$ 1.786,00.
 d) R\$ 1.836,00.
 e) R\$ 1.986,00.
48. Na escrituração da Comercial Santos Ltda., relativa ao exercício social findo em 31/12/1989, foram obtidas as seguintes informações:

CONTAS	SALDO (R\$)
Resultado bruto com mercadorias (lucro)	3.620.000,00
ICMS sobre vendas	2.037.280,00
Pis sobre faturamento	95.497,50
Finsocial sobre a receita bruta	63.665,00
Vendas canceladas	203.000,00
Abatimentos sobre vendas	64.000,00
Descontos financeiros	340.000,00
Fretes sobre vendas	840.837,50
Estoque final de mercadorias para revenda	2.156.000,00
Custo das mercadorias vendidas	6.649.557,50

Verifique quais as contas, entre as relacionadas, são computadas na apuração do RESULTADO BRUTO (resultado com mercadorias) e assinale a alternativa que contém o valor bruto das vendas.

- a) R\$ 13.573.837,50.
 b) R\$ 13.073.000,00.
 c) R\$ 12.669.335,00.
 d) R\$ 11.892.162,50.
 e) R\$ 12.733.000,00.
49. (Esaf/AFC-STN/2005) A firma Bodegueiros Comerciais Ltda. mandou elaborar a ficha de controle de estoques de sua mercadoria "X", cuja tributação ocorre com a incidência de ICMS de 17%, com as seguintes informações:
- 30/09 – estoque existente: 30 unidades a R\$ 18,00
 06/10 – compras a prazo: 100 unidades a R\$ 24,10
 07/10 – vendas a prazo: 60 unidades a R\$ 36,14
 08/10 – compras à vista: 100 unidades a R\$ 30,12
 09/10 – vendas à vista: 90 unidades a R\$ 36,14

Os cálculos de controle dos estoques foram feitos a partir dos dados acima, considerando o critério de avaliação Last In, First Out (LIFO ou UEPS) mas, sabendo da não permissão de uso desse critério para fins fiscais, a organização mandou refazer os cálculos para contabilizar as transações segundo o critério First In, First Out (FIFO ou PEPS). A mudança de critério provocou uma variação para menos no valor de:

- a) R\$ 69,70 no ICMS a Recuperar;
 b) R\$ 69,70 no ICMS a Recolher;
 c) R\$ 410,00 no RCM;
 d) R\$ 410,00 no CMV;
 e) R\$ 410,00 no estoque final.
- 50. (AFC/SFC-1996) Em uma determinada empresa, em seu primeiro ano de funcionamento, ocorreram os seguintes fatos, em R\$:**
- | | |
|--|---------------|
| Compras de mercadorias para revenda | 350,00 |
| Custo das mercadorias vendidas | 200,00 |
| Devoluções de compras | 50,00 |
| Vendas brutas | 400,00 |
- Considerando-se que:**
- foram devolvidas mercadorias vendidas, no valor de R\$ 100,00;
 - os impostos incidentes sobre as compras e as vendas equivalem a 20% da transação;
 - inexistia saldo inicial na conta de mercadorias para revenda;
 - as despesas operacionais montaram a R\$ 40,00;
 - foi obtido lucro de R\$ 10,00 na alienação de bens do ativo imobilizado;
 - as bases de cálculo da contribuição social sobre o lucro e do imposto de renda são negativas;
- podemos afirmar que os saldos das contas de mercadorias para revenda e de resultado do exercício são, respectivamente, de:**
- a) R\$ 40,00 e ZERO;
 b) R\$ 40,00 e R\$ 10,00;
 c) R\$ 100,00 e R\$ 40,00;
 d) R\$ 100,00 e R\$ 60,00;
 e) R\$ 200,00 e R\$ 160,00.
- 51. (Esaf/TFC-1996) Observe as notas fiscais abaixo, para responder à questão seguinte.**
- | | |
|-------------------------------|-----------------|
| Nota fiscal de entrada | |
| 100 camisas a 50,00 | 5.000,00 |
| IPI 10 % | 500,00 |
| Total da nota | 5.500,00 |
| ICMS 12 % | 600,00 |
| Nota fiscal de saída | |
| 40 camisas a 70,00 | 2.800,00 |
| ICMS 17 % | 476,00 |
- O custo das mercadorias vendidas (nota fiscal de saída) foi de:**
- a) 1.760,00;
 b) 2.464,00;
 c) 2.000,00;
 d) 2.200,00;
 e) 1.960,00.

- 52. (Esaf/AFTN-1994/setembro) Em um dado período, os registros da Comercial Brasileira Ltda. assinalam vendas a crédito de R\$ 50,00, ao custo de R\$ 30,00:**
- as compras, de R\$ 60,00 , sujeitas a ICMS de 20%, foram feitas à vista;
 - a empresa adota controle permanente de estoques e, no período, não se registraram perdas;
 - os impostos incidentes sobre vendas foram de 20%;
 - as vendas à vista somaram R\$ 100,00, ao custo de R\$ 60,00;
 - os estoques iniciais de mercadorias eram de R\$ 70,00.

Dois lançamentos que se relacionam com as vendas das mercadorias, apresentados de forma unificada e simplificada (para maior facilidade), são:

- a) pela aquisição das mercadorias:
- | | | |
|---|--------------|---------|
| Mercadorias | | |
| a Caixa | 60,00 | |
| pela venda e apropriação dos custos das mercadorias vendidas: | | |
| Diversos | | |
| a Mercadorias | | |
| Caixa | 100,00 | |
| Duplicatas a receber | 50,00 | |
| Custo de mercadorias vendidas | <u>90,00</u> | 240,00; |
- b) pela venda das mercadorias:
- | | | |
|---|--------------|--------|
| Diversos | | |
| a Mercadorias para revenda | | |
| Caixa | 100,00 | |
| Duplicatas a receber | <u>50,00</u> | 150,00 |
| pela apropriação dos custos das mercadorias vendidas: | | |
| Custo de mercadorias vendidas | | |
| a Mercadorias para revenda | 90,00; | |
- c) pelo registro das aquisições de mercadorias:
- | | | |
|---|--------|--|
| Mercadorias | | |
| a Caixa | 60,00 | |
| pela apropriação dos custos das mercadorias vendidas: | | |
| Custo de mercadorias vendidas | | |
| a Mercadorias | 72,00; | |
- d) pela venda das mercadorias:
- | | | |
|---|--------------|--------|
| Caixa | | |
| a Diversos | | |
| a Mercadorias | 80,00 | |
| a ICMS a pagar | <u>20,00</u> | 100,00 |
| pela apropriação dos custos das mercadorias vendidas: | | |
| Custo de mercadorias vendidas | | |
| a Mercadorias | 90,00; | |
- e) pela apropriação dos custos das mercadorias vendidas:
- | | | |
|-------------------------------|--------------|---------|
| Custo de mercadorias vendidas | | |
| a Mercadorias | 90,00 | |
| pela venda das mercadorias: | | |
| Diversos | | |
| a Vendas | | |
| Caixa | 100,00 | |
| Clientes | <u>50,00</u> | 150,00. |

- 53. (Fiscal/ICMS/SC-1998) A Cia. Xis, empresa comercial típica, negocia uma única mercadoria. Além dos registros contábeis, controla a movimentação de tal mercadoria através de uma ficha de controle físico-financeiro (uma ficha de estoques) e adota o método PEPS (primeiro a entrar, primeiro a sair). No início de um período, as 10 unidades existentes em estoque estão registradas por \$ 122,00 (as 10 unidades). No início de tal período, a conta ICMS a recuperar apresenta um saldo devedor de \$ 22,10. Durante tal período, ocorrem as seguintes únicas operações com a mercadoria:**
- Compra 1: 8 unidades são adquiridas, por \$ 13,00 cada uma (a alíquota do ICMS contido na nota fiscal é de 17%);**
- Venda 1: 11 unidades são vendidas, por \$ 21,00 cada uma (a alíquota do ICMS nesta operação foi de 17%);**
- Venda 2: 5 unidades são vendidas, por \$ 23,00 cada uma (a alíquota do ICMS nesta operação foi de 17%);**
- Devolução: 3 unidades contidas na venda 2 são devolvidas pela empresa comercial que as adquiriu da Cia. Xis.**
- O valor do ICMS que a Cia. Xis deverá registrar, em decorrência de ter recebido as 3 unidades em devolução, é de:**
- \$ 10,71;
 - \$ 6,63;
 - \$ 11,03;
 - \$ 19,04;
 - \$ 11,73.
- 54. (Fiscal/ICMS/SC-1998) A Cia. Lâmbda, empresa comercial típica, adota o regime de inventário permanente e avalia a única mercadoria que negocia pelo custo médio ponderado variável. Sabe-se que o correto saldo da conta ICMS a recuperar, no final de março de 1994 (após realizada a apuração do ICMS de março/1994), é de \$ 42,00. O trecho da ficha de controle físico-financeiro, a seguir mostrado, está correto e reflete as operações efetuadas pela Cia. Lâmbda até o dia 15/04/1994, com a mercadoria que negocia.**

OPERAÇÕES	ENTRADAS			SAÍDAS			SALDO		
	Quantidade	Valor Unitário	Valor Total	Quantidade	Valor Unitário	Valor Total	Quantidade	Valor Unitário	Valor Total
Estoque Inicial	-	-	-	-	-	-	20	10,000	200,00
1) Compra	30	14,1667	425,00	-	-	-	50	12,500	625,00
2) Venda	-	-	-	15	12,50	187,50	35	12,500	437,50
etc. etc. etc.									

Sobre as duas operações de abril de 1994, mostradas no trecho da ficha de estoques, sabe-se que:

- 1) a compra foi a prazo e a alíquota do ICMS da nota fiscal foi de 15%. O fornecedor foi uma outra empresa comercial;**
- 2) o cliente que adquiriu as 15 unidades foi outra empresa comercial típica. A alíquota de ICMS, utilizada pela Cia. Lâmbda, foi de 18% e o lucro operacional bruto desta operação foi de \$ 796,50.**

O valor cobrado do cliente que adquiriu as 15 unidades foi de:

- a) \$ 984,00;
- b) \$ 1.101,00;
- c) \$ 1.416,00;
- d) \$ 1.200,00;
- e) \$ 885,00.

55. (Fiscal/ICMS/SC–1998) A Cia. Industrial Armada fabrica o item denominado “beliscão”, cuja alíquota de IPI é de 12% incidente sobre o valor da mercadoria (neste valor da mercadoria incide a alíquota do ICMS, destacado na nota fiscal, a qual, na presente questão, é de 17%).

A Cia. Industrial Armada vende 25 beliscões para a Lambida Ltda., empresa comercial típica, a qual fica devendo os \$ 560,00, que representam o valor global da nota fiscal que acompanhou os 25 beliscões.

Imediatamente antes de adquirir tais beliscões, a Lambida Ltda. já era proprietária de 10 deles, contabilmente registrados, todos eles, por \$ 155,00. Imediatamente após a aquisição, ela vende 20 beliscões a um consumidor final, por eles cobrando \$ 400,00 (neste valor, está incluído um ICMS de 17%).

Os beliscões que remaneceram em estoque na Lambida Ltda. estão avaliados por:

- a) \$ 238,00, se adotado o UEPS (último a entrar, primeiro a sair);
- b) \$ 250,00, se adotado o PEPS (primeiro a entrar, primeiro a sair);
- c) \$ 285,00, se adotado o UEPS (último a entrar, primeiro a sair);
- d) \$ 249,00, se adotado o PEPS (primeiro a entrar, primeiro a sair);
- e) \$ 270,00, se adotado o custo médio ponderado variável.

56. (Esaf/SEFA/PA – 2002) Assinale a opção correta.

As despesas de fretes:

- a) e seguros, pagas na aquisição de mercadorias para revenda, devem ser classificadas como custo de aquisição de mercadorias;
- b) e seguros, pagas na aquisição de mercadorias para revenda, devem ser classificadas como despesas comerciais;
- c) não pagas, devem ser classificadas no ativo intangível;
- d) pagas na entrega de mercadorias vendidas devem ser classificadas como custo de mercadorias vendidas;
- e) pagas na venda de mercadorias não alteram o resultado operacional.

57. (Esaf/Susep–2002) Determinada empresa, que mantém controle permanente de estoques, registrou, em 31/12/2001, o estoque de 800 unidades, no valor unitário de R\$ 4,00.

A movimentação, em janeiro de 2002, foi a seguinte:

05.01.02 Venda de 400 unidades, a R\$ 10,00 cada;

10.01.02 Compra de 1.600 unidades, a R\$ 5,00 cada;

15.01.02 Venda de 1.500 unidades, a R\$ 10,00 cada;

20.01.02 Venda de 400 unidades, a R\$ 10,00 cada;

25.01.02 Compra de 1.400 unidades, a R\$ 5,00 cada.

Considerando que as operações de compra e venda estão sujeitas a ICMS de 20%, podemos afirmar que o valor do estoque em:

- a) 15/01/2002 é de R\$ 2.400,00;
- b) 31/01/2002 é de R\$ 6.000,00;
- c) 31/01/2002 é de R\$ 7.480,00;
- d) 10/01/2002 é de R\$ 9.600,00;
- e) 20/01/2002 é de R\$ 480,00.

- 58. (Esaf/Susep-2002) – Considere os seguintes dados da conta de mercadorias para revenda:**
estoque inicial – 1.000 unidades, no valor de R\$ 4.000,00;
compras – 500 unidades, no valor de fatura de R\$ 2.500,00;
estoque final – 200 unidades.
Sabendo-se que as compras e vendas estão sujeitas a ICMS de 20% e que o preço unitário de venda das mercadorias é de R\$ 5,00, podemos afirmar que:
- o lucro bruto sobre vendas é de R\$ 1.300,00;
 - a receita líquida de vendas é de R\$ 6.500,00;
 - o custo de mercadorias vendidas é de R\$ 6.500,00;
 - o saldo da conta de mercadorias para revenda é de R\$ 1.000,00;
 - o lucro bruto sobre vendas é nulo.
- 59. (BNDES/Analista/2001) – Qual é o critério de avaliação de estoques, no qual se atribui, a cada unidade estocada, o valor efetivamente pago por ela?**
- Preço médio.
 - Preço específico.
 - PEPS.
 - UEPS.
 - Preço ponderado.
- 60. (Esaf/AFRF/2002-A) – No balancete de 30 de junho, a firma Zimbra Comercial Ltda. apresentava um estoque de mercadorias no valor de R\$ 75.000,00. Durante o mesmo mês, o movimento de entradas e saídas demonstrou: estoque inicial de R\$ 60.000,00, com compras de R\$ 120.000,00 e vendas de R\$ 100.000,00. As operações foram tributadas em 10% com IPI nas compras; em 12% com ICMS nas compras; e em 17% com ICMS nas vendas. No mês seguinte, ao acertar as contas com o fisco, a empresa demonstrará, em relação ao movimento de junho passado:**
- ICMS a recolher de R\$ 17.000,00;
 - ICMS a recuperar de R\$ 14.400,00;
 - ICMS a recuperar de R\$ 4.600,00;
 - ICMS a recolher de R\$ 2.600,00;
 - ICMS a recolher de R\$ 1.160,00.
- 61. (Esaf/AFRF/2002-A) – A Sapataria J.B. consegue fabricar botinas, custeando materiais e mão de obra em partes iguais. Atualmente, está vendendo as botinas a R\$ 20,00, o par. Nós, da J.C. Comércio, no início de maio, tínhamos 200 pares dessas botinas em estoque, ao custo unitário de R\$ 17,00. Durante o mês, compramos mais 300 pares, ao preço oferecido por J.B. mais 30% de IPI. É verdade que o produto vende bem. No fim de maio, restaram-nos apenas 40 pares, avaliados a custo médio. As operações de compra e venda são tributadas com ICMS a 20%. Com essas informações, podemos dizer que o custo unitário das vendas de J.C. Comércio, no mês de maio, foi de:**
- R\$ 16,40;
 - R\$ 18,80;
 - R\$ 20,00;
 - R\$ 21,20;
 - R\$ 22,40.

62. (Esaf/AFRF/2002-A) – Apresentamos abaixo os dados da movimentação do estoque de cestos de vime, comprados para revender, relativos ao mês de março. O mês começou com a existência de 15 cestos, avaliados a R\$ 3,00 por unidade. As vendas ocorreram no dia 5: cinco unidades; no dia 20: quinze unidades; e no dia 30: vinte unidades. Os preços unitários foram, respectivamente, de R\$ 4,00, R\$ 6,00 e R\$ 8,00. As compras foram feitas no dia 10: vinte unidades; e no dia 15: dez unidades. A primeira compra teve custo unitário igual ao do estoque inicial e a última foi feita ao preço unitário de fatura de R\$ 5,00. As compras e vendas foram tributadas em 20% com ICMS. Não houve devoluções, nem descontos. O estoque é contabilizado por controle permanente e avaliado pelo custo médio ponderado. Com as informações acima, podemos afirmar que:
- a) o estoque final apresenta custo unitário de R\$ 3,25;
 - b) o custo das mercadorias vendidas foi de R\$ 130,00;
 - c) a venda do dia 20 de março deu lucro bruto de R\$ 41,25;
 - d) o estoque existente ao fim do dia 10 de março foi de R\$ 78,00;
 - e) o valor total do estoque final de março foi de R\$ 81,25.
63. (Esaf/AFRF/2002-A) – A Comercial Flores Ltda. apurou os seguintes dados em relação à mercadoria “Palmas”, no exercício de 2001: estoque inicial 120 unidades, ao custo unitário de R\$ 2,00; compras 120 unidades, ao preço unitário de R\$ 2,50; vendas 120 unidades, ao preço unitário de R\$ 3,50; compras 100 unidades, ao preço unitário de R\$ 3,00; vendas 100 unidades, ao preço unitário de R\$ 4,80. As operações de compra e venda são tributadas a 20% com ICMS e o faturamento é tributado a 3% para a Cofins. A empresa utiliza o critério UEPS para avaliação dos estoques. Feitos os cálculos devidos e elaborando-se a demonstração parcial do resultado do exercício, vamos encontrar um lucro bruto sobre vendas no valor de:
- a) R\$ 213,00;
 - b) R\$ 240,00;
 - c) R\$ 253,00;
 - d) R\$ 280,00;
 - e) R\$ 693,00.
64. (Esaf/TRF/2006) Para manter a margem de lucro bruto de 10% sobre as vendas, a empresa Méritus e Pretéritus Limitada, cujo custo é composto de CMV de R\$146.000,00 e ICMS sobre Vendas de 17%, terá de obter receitas brutas de vendas no montante de:
- a) R\$ 182.500,00;
 - b) R\$ 185.420,00;
 - c) R\$ 187.902,00;
 - d) R\$ 193.492,00;
 - e) R\$ 200.000,00.
65. (Esaf/TRF/2006) No período selecionado para esse estudo, foi constatada a seguinte movimentação de mercadorias isentas de qualquer tributação:
- 1) estoques anteriores de 1.500 unidades, avaliados em R\$ 30,00 por unidade;
 - 2) entradas de 2.300 unidades, adquiridas a prazo a R\$ 40,00 cada uma;
 - 3) saídas de 2.100 unidades, vendidas à vista a R\$ 50,00 cada uma.

Sabendo-se que sob o critério PEPS os estoques serão avaliados ao custo das últimas entradas e que no referido período houve a devolução de 200 unidades vendidas, podemos dizer que o CMV foi de:

- a) R\$ 76.000,00;
- b) R\$ 69.000,00;
- c) R\$ 68.400,00;
- d) R\$ 61.000,00;
- e) R\$ 57.000,00.

- 66. (Auditor – MPE/RO – Cesgranrio – 2005) Uma empresa comercial iniciou o exercício com estoque zero. Adquiriu 50 unidades de determinado produto, pagando R\$ 5.400,00, da seguinte forma:**

Preço das mercadorias adquiridas R\$ 5.000,00

(+) IPI acrescido ao preço (alíquota de 10%) R\$ 500,00

(-) Descontos Incondicionais Concedidos R\$ 250,00

(+) Frete Pago na Compra R\$ 100,00

(+) Seguro Pago na Compra R\$ 50,00

OBS: A alíquota de ICMS na compra foi de 18%.

A empresa vendeu todo o estoque adquirido pelo preço total de R\$ 6.000,00. O custo das mercadorias vendidas, em reais, a ser registrado na Demonstração do Resultado do Exercício, será:

- a) 4.028,00;
- b) 4.428,00;
- c) 4.118,00;
- d) 4.518,00;
- e) 4.545,00.

- 67. (Contador – Assembleia Legislativa/TO – Cesgranrio – 2005) Analise o seguinte lançamento, sem os elementos data, histórico e valor:**

VENDAS

a DEVOLUÇÃO DE VENDAS

Tal lançamento representa:

- a) apuração das Deduções das Vendas;
- b) apuração das Vendas Líquidas;
- c) devolução das Vendas à Vista;
- d) devolução das Vendas a Prazo;
- e) encerramento das Vendas, no Final do Período.

- 68. (Contador – Assembleia Legislativa/TO – Cesgranrio – 2005) Analise os saldos, em reais, dos razeonetes abaixo, levantados em 30 jan. 2005.**

MERCADORIAS 80.000,00

COMPRAS 120.000,00

Neste mesmo dia, na contagem física do estoque de mercadorias, foi apurado o valor de R\$ 20.000,00. Considerando exclusivamente as informações acima, pode-se afirmar que, na apuração do Custo das Mercadorias Vendidas (CMV), o somatório dos débitos, no razeonete da respectiva conta de Custo das Mercadorias Vendidas, em reais, é:

- a) 40.000,00;
- b) 80.000,00;
- c) 120.000,00;
- d) 180.000,00;
- e) 200.000,00.

- 69. (Contador – CRF/PA – Cesgranrio – 2005) Quando da compra de matéria-prima em uma indústria, que tenha crédito de IPI e ICMS, sua contabilização ficaria melhor representada por:**
- a) débito de IPI e ICMS a recuperar e crédito dos estoques;
 - b) crédito de IPI e ICMS a recolher e débito de estoques;
 - c) débito de IPI e ICMS a recuperar e débito do valor líquido da matéria-prima nos estoques;
 - d) débito de IPI e ICMS a recuperar e crédito de empréstimos bancários;
 - e) Somente A e C estão corretas.
- 70. Contador – CRF/PA – Cesgranrio – 2005) A Cofins não cumulativa só pode ser aplicada pelas empresas que tributam o imposto de renda pelo:**
- a) Lucro real;
 - b) Lucro presumido;
 - c) Lucro arbitrado;
 - d) SIMPLES;
 - e) Todas as opções acima estão corretas.
- 71. (Técnico em Contabilidade – Estado/TO – Cesgranrio – 2005) Em 10/06/2004, a Distribuidora de Medicamentos Ltda. comprou a prazo uma partida de medicamentos, para revenda, por R\$ 685.000,00, com vencimento a 10/07/2004, pagando ainda o frete de R\$ 25.000,00 e o seguro de R\$ 5.000,00 sobre as compras até o seu depósito. No dia 15/06/2004, ao receber os medicamentos, aproveitou a oferta do fornecedor e obteve desconto de R\$ 50.000,00 para pagamento contra a entrega dos medicamentos, quitando a duplicata. Desconsiderando a incidência de impostos nestas operações, o valor, em reais, dos medicamentos para estoque foi de:**
- a) 660.000,00;
 - b) 665.000,00;
 - c) 685.000,00;
 - d) 710.000,00;
 - e) 715.000,00.
- 72. (Técnico em Contabilidade – MPE/RO – Cesgranrio – 2005) Uma empresa comercial cujo saldo na conta de estoques era de R\$ 80,00, representado por 10 unidades, realizou apenas as seguintes operações ao longo do mês:**
- Dia 5 – aquisição de 10 unidades por R\$ 10,00 cada;**
 - Dia 10 – venda de 5 unidades por R\$ 12,00 cada;**
 - Dia 20 – aquisição de 5 unidades por R\$ 11,00 cada;**
 - Dia 25 – venda de 10 unidades por R\$ 13,00 cada.**
- Sabendo que a empresa adota o custo médio como forma de controle de seus estoques e que não há tributação nas operações, o lucro bruto, em reais, dessa empresa, é:**
- a) 45,00;
 - b) 50,00;
 - c) 55,00;
 - d) 60,00;
 - e) 70,00.
- 73. (Técnico em Contabilidade – MPE/RO – Cesgranrio – 2005) A Cia. Anápolis é uma empresa comercial que utiliza o método PEPS (Primeiro que Entra, Primeiro que Sai) para avaliar seus estoques. Seu saldo inicial era de R\$ 1.500,00, representado por 20 unidades. Adquiriu no mês mais 10 unidades pelo preço**

individual de R\$ 90,00 mais frete total de R\$ 60,00 e seguro de R\$ 20,00. Vendeu 25 unidades no mês. O Custo das Mercadorias Vendidas, em reais, a ser registrado no mês será:

- a) 1.950,00;
- b) 1.980,00;
- c) 1.990,00;
- d) 2.000,00;
- e) 2.010,00.

74. (Técnico de Contabilidade – REFAP – Cesgranrio – 2007) Empresas que realizam elevado número de compras e possuem número elevadíssimo de mercadorias, as quais são mantidas em diversos pontos de estoque e ficam à disposição dos consumidores, devem avaliar seus estoques pelo método:

- a) PEPS;
- b) UEPS;
- c) Preço específico;
- d) Preço de venda a varejo;
- e) Média ponderada móvel.

75. (Técnico de Contabilidade – REFAP – Cesgranrio – 2007) A Cia. Comercial Paz & Guerra Ltda. teve a seguinte movimentação de estoques:

Data	Histórico
02.03.2007	Aquisição de 8.000 U de mercadorias a R\$ 2,05/U
10.03.2007	Aquisição de 4.000 U de mercadorias a R\$ 2,20/U
15.03.2007	Aquisição de 4.000 U de mercadorias a R\$ 2,35/U
18.03.2007	Venda de 12.000 U de mercadorias
20.03.2007	Aquisição de 6.000 U de mercadorias a R\$ 2,55/U
25.03.2007	Venda de 8.000 U de mercadorias
30.03.2007	Aquisição de 3.000 U de mercadorias a R\$ 2,50/U

Em 01.03.2007, havia em estoque 3.000 unidades de mercadorias montando a R\$ 6.000,00. Considerando exclusivamente as informações apresentadas, e sabendo-se que a empresa vendeu as mercadorias por R\$ 5,00 a unidade, o CMV – Custo de Mercadorias Vendidas, pelo método PEPS (Primeiro que Entra, Primeiro que Sai), em reais, montou a:

- a) 25.150,00;
- b) 37.650,00;
- c) 38.800,00;
- d) 39.750,00;
- e) 43.150,00.

76. (Contador – CERON/RO – Conesul – 2006) Assinale a alternativa, na sequência correta e respectiva, que representa os dois tipos de Controle de Estoque.

**– Os valores das compras são registrados no resultado e ao final de cada exercício o saldo do estoque é ajustado pelas últimas compras e pelo inventário.
– Os valores do estoque são atualizados a cada nova compra e venda, e o gestor poderá a qualquer momento usufruir das informações necessárias.**

- a) Permanente e Periódico.
- b) Permanente e PEPS.
- c) Periódico e UEPS.
- d) Periódico e Permanente.
- e) PEPS e Periódico.

- 77. (Analista/Contabilidade – IRB – Esaf – 2006) A firma Lojas Entrepósitos S/A, operando mercadorias isentas de tributação, inclusive quanto a PIS e Cofins, apresentou o seguinte movimento de estoques, o qual numeramos para indicar a ordem cronológica:**
- 1 – compra de 15 unidades por R\$ 1.500,00;**
 - 2 – compra de 30 unidades por R\$ 4.500,00;**
 - 3 – venda de 48 unidades por R\$ 9.600,00;**
 - 4 – compra de 60 unidades por R\$ 9.600,00;**
 - 5 – venda de 67 unidades por R\$ 13.500,00.**
- Observações:**
- O estoque inicial do período era de 18 unidades avaliado em R\$ 1.620,00. De acordo com essas informações podemos mensurar que o estoque final foi de apenas 8 unidades ao custo unitário de:**
- a) R\$ 160,00, se a avaliação for feita pelo critério UEPS;
 - b) R\$ 150,00, se a avaliação for feita pelo critério PEPS;
 - c) R\$ 125,00, se a avaliação for feita pelo critério Preço Médio;
 - d) R\$ 90,00, se a avaliação for feita pelo critério UEPS;
 - e) R\$ 90,00, se a avaliação for feita pelo critério PEPS.
- 78. (Analista/Contabilidade – IRB – Esaf – 2006) O mercado Pop Loli Ltda. comprou mercadorias por R\$ 200.000,00 e assinou duplicatas. Na operação foram negociados descontos de 5% na nota fiscal, no ato da compra, e de 3% para pagamentos efetuados em até 30 dias. A operação de compra não sofreu qualquer incidência de ordem fiscal ou tributária, a não ser do ICMS de 12%. A empresa pagou metade das dívidas em 30 de abril, para aproveitar o desconto, e a outra metade em 5 de junho. Quando a mercadoria foi vendida por R\$ 250.000,00, em 10 de junho, o mercado deve ter contabilizado um custo de vendas no valor de:**
- a) R\$ 164.200,00;
 - b) R\$ 164.560,00;
 - c) R\$ 164.692,00;
 - d) R\$ 166.000,00;
 - e) R\$ 167.200,00.
- 79. (AFC – CGU – Esaf – 2006) A empresa Xestereo S/A apresentou a seguinte movimentação de mercadorias, isentas de tributação, referente à última semana do mês de outubro:**
- Estoque de mercadorias em 23/10 50 unidades a R\$ 8,00**
- 1ª compra realizada em 24/10 50 unidades a R\$ 10,00**
- 2ª compra realizada em 28/10 50 unidades a R\$ 12,00**
- 1ª venda realizada em 25/10 50 unidades a R\$ 14,00**
- 2ª venda realizada em 30/10 50 unidades a R\$ 16,00**
- Considerando os dados fornecidos acima, pode-se dizer que, se for utilizado o critério de avaliação conhecido como preço médio, o estoque final de mercadorias terá o valor de:**
- a) R\$ 400,00;
 - b) R\$ 450,00;
 - c) R\$ 500,00;
 - d) R\$ 525,00;
 - e) R\$ 600,00.

80. (AFC – STN – Esaf – 2005) A firma Bodegueiros Comerciais Ltda. mandou elaborar a ficha de controle de estoques de sua mercadoria “X”, cuja tributação ocorre com a incidência de ICMS de 17%, com as seguintes informações:

30/09 – estoque existente: 30 unidades a R\$ 18,00

06/10 – compras a prazo: 100 unidades a R\$ 24,10

07/10 – vendas a prazo: 60 unidades a R\$ 36,14

08/10 – compras a vista: 100 unidades a R\$ 30,12

09/10 – vendas a vista: 90 unidades a R\$ 36,14

Os cálculos de controle dos estoques foram feitos a partir dos dados acima, considerando o critério de avaliação Last In, First Out (LIFO ou UEPS) mas, sabendo da não permissão de uso desse critério para fins fiscais, a organização mandou refazer os cálculos para contabilizar as transações segundo o critério First In, First Out (FIFO ou PEPS).

A mudança de critério provocou uma variação para menos no valor de:

- a) R\$ 69,70 no ICMS a Recuperar;
- b) R\$ 69,70 no ICMS a Recolher;
- c) R\$ 410,00 no RCM;
- d) R\$ 410,00 no CMV;
- e) R\$ 410,00 no estoque final.

ATENÇÃO: Utilize as seguintes informações para responder as questões a seguir:

A Cia. Goianésia, ao iniciar suas atividades comerciais, efetuou as seguintes operações com mercadorias em ordem cronológica:

- Aquisição de 100 unidades a R\$ 1.000,00 cada uma.
- Aquisição de 200 unidades a R\$ 1.200,00 cada uma.
- Venda de 60 unidades a R\$ 2.000,00 cada uma.
- Aquisição de 50 unidades a R\$ 1.100,00 cada uma.
- Venda de 30 unidades a R\$ 2.200,00 cada uma.

81. (Técnico Judiciário – Contabilidade – TRT 3ª – FCC – 2007) O valor do estoque final de mercadorias avaliado pelo método PEPS (Primeiro que Entra, Primeiro que Sai), após essas operações, seria de, em R\$:

- a) 305.000,00;
- b) 297.500,00;
- c) 295.000,00;
- d) 292.500,00;
- e) 290.000,00.

82. (Técnico Judiciário – Contabilidade – TRT 3ª – FCC – 2007) O Custo das Mercadorias Vendidas da companhia, se utilizado o método UEPS para avaliação do estoque final, equivaleria a, em R\$:

- a) 81.000,00;
- b) 90.000,00;
- c) 96.000,00;
- d) 105.000,00;
- e) 111.000,00.

- 83. (Técnico Judiciário – Contabilidade – TRT 3ª – FCC – 2007) O custo das primeiras 60 unidades vendidas pela companhia, se utilizado o método do Custo Médio Ponderado Móvel para avaliação do estoque final, corresponderia a, em R\$:**
- a) 81.000,00;
 - b) 72.000,00;
 - c) 68.000,00;
 - d) 60.000,00;
 - e) 58.000,00.
- 84. (Analista Judiciário – Contadoria – TRF 4ª – FCC – 2007) O preço unitário de custo de aquisição das mercadorias revendidas pela Cia. Comercial Votuporanga registrou uma constante elevação durante todo o exercício de 2006. Logo, o lucro bruto com mercadorias terá escala ascendente se empregados, pela ordem, os sistemas de avaliação de estoques:**
- a) UEPS, PEPS e Média Ponderada Móvel;
 - b) Média Ponderada Móvel, UEPS e PEPS;
 - c) PEPS, Média Ponderada Móvel e UEPS;
 - d) PEPS, UEPS e Média Ponderada Móvel;
 - e) UEPS, Média Ponderada Móvel e PEPS.
- 85. (Analista Judiciário – Contadoria – TRF 4ª – FCC – 2007) A Cia. Piraju possuía em seu estoque 250 unidades de uma mercadoria, adquiridas ao custo unitário de R\$ 10,00. Posteriormente, ocorreram os seguintes fatos, em ordem cronológica:**
- Aquisição de 150 unidades ao custo unitário de R\$ 12,00;
 - Venda de 300 unidades ao preço de R\$ 25,00 cada uma;
 - Aquisição de 180 unidades ao custo unitário de R\$ 11,00;
 - Aquisição de 100 unidades ao custo unitário de R\$ 11,50;
 - Venda de 320 unidades ao preço de R\$ 22,00 cada uma;
 - Aquisição de 50 unidades ao custo unitário de R\$ 13,00.
- Desconsiderando-se os tributos nas referidas operações, no final do período, o estoque final da companhia, avaliado pelo critério PEPS, corresponderá, em R\$, a:**
- a) 650,00;
 - b) 1.250,00;
 - c) 1.314,00;
 - d) 1.340,00;
 - e) 1.450,00.
- 86. (Analista Legislativo – Contador – Câmara dos Deputados – FCC – 2007) A Cia. Constelar comercializa peças e componentes para microcomputadores e ainda presta serviços de manutenção aos seus clientes, garantindo a assistência técnica por um ano. Para a efetivação de suas atividades, mantém em seus estoques peças e componentes que sofrem acentuada desvalorização mensal no preço de aquisição, mesmo em uma economia de preços crescentes, em face da mudança constante provocada pelo avanço tecnológico. Se essa empresa utiliza para avaliar seus estoques o critério Último que Entra o Primeiro que Sai (UEPS), com relação à apuração do custo das mercadorias vendidas e dos serviços prestados, a tendência dessa empresa é apurar:**
- a) custos de mercadorias superavaliados;
 - b) estoques finais subavaliados;
 - c) menor Resultado Bruto Operacional;
 - d) estoques finais maiores;
 - e) custos de serviços maiores.

- 87. (Analista Pericial – Contabilidade – MPU – FCC – 2007) A Cia. Comercial Tupã realizou sequencialmente, num determinado mês, as seguintes operações com mercadorias:**
- aquisição de 10 unidades, a R\$ 30,00 cada uma;
 - aquisição de 20 unidades, a R\$ 36,00 cada uma;
 - venda de 25 unidades, a R\$ 60,00 cada uma;
 - aquisição de 5 unidades, a R\$ 36,00 cada uma.
- O estoque inicial do mês era constituído por 5 unidades, a R\$ 25,00 cada uma. Sabendo que a companhia usa o critério PEPS (Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair) para avaliar os seus estoques, o custo das mercadorias vendidas no mês correspondeu, em R\$, a:**
- a) 785,00;
 - b) 798,00;
 - c) 818,00;
 - d) 825,00;
 - e) 870,00.
- 88. (Analista Pericial – Contabilidade – MPU – FCC – 2007) Uma determinada empresa comercial, que utiliza o sistema do inventário permanente, efetuou a venda de um lote de 1.000 unidades de uma mercadoria por R\$ 200.000,00, com incidência de ICMS a 18%. Posteriormente, 10% do lote foram devolvidos pela compradora. O preço de venda das mercadorias foi superior em 60% ao custo contábil delas. Abstraindo a incidência de PIS e Cofins sobre as operações, o registro contábil da devolução de vendas diminuiu o lucro bruto da vendedora, em R\$, em:**
- a) 3.200,00;
 - b) 3.600,00;
 - c) 3.900,00;
 - d) 6.150,00;
 - e) 7.500,00.
- 89. (MAPA – 2010) O cálculo do Custo das Mercadorias Vendidas (CMV), obtido por meio de um levantamento físico para a avaliação do estoque de mercadorias naquela data e pela diferença entre o total das mercadorias disponíveis para venda durante esse período e esse estoque final (apurado extracontabilmente), caracteriza o sistema de:**
- a) inventário periódico;
 - b) preço específico;
 - c) inventário geral;
 - d) média ponderada móvel;
 - e) inventário permanente.
- 90. (CEB Distribuição S/A – 2010) A empresa Dólar Ltda, com atividade comercial, realizou a compra de mercadorias à vista no valor de R\$ 80.000,00, com ICMS incluído no valor da nota à alíquota de 10%. Com base nessa situação, assinale a alternativa que apresenta o lançamento contábil correto da operação.**
- a) Débito de estoques R\$ 80.000,00, débito de caixa R\$ 80.000,00 e crédito de ICMS a recuperar R\$ 10.000,00.
 - b) Débito de ICMS a recuperar e crédito de caixa de R\$ 72.000,00.
 - c) Débito de estoques R\$ 72.000,00, crédito de caixa R\$ 72.000,00.
 - d) Débito de estoques R\$ 72.000,00, débito de ICMS a recuperar R\$ 8.000,00 e crédito de caixa R\$ 80.000,00.
 - e) Crédito de estoques R\$ 72.000,00, crédito de ICMS a recuperar R\$ 8.000,00 e débito de caixa R\$ 80.000,00.

91. (Pref. Araucária – 2010) Em X1, determinada empresa adquiriu mercadorias para a revenda no total de R\$ 5.000,00. Durante o período, a receita de vendas somou R\$ 8.000,00. Seu estoque final era de R\$ 400,00, o estoque inicial era de R\$ 300,00 e registraram-se no período devoluções de compras de R\$ 200,00 e de vendas de R\$ 350,00. Nesse caso, é correto afirmar que o custo das mercadorias vendidas e o valor das mercadorias disponíveis para a venda foram, respectivamente, de:
- 4.800,00 e 4.600,00;
 - 4.800,00 e 4.400,00;
 - 4.700,00 e 5.100,00;
 - 4.700,00 e 4.900,00;
 - 2.950,00 e 3.500,00.
92. (Pref. Mun. Florianópolis – 2010) Assinale a alternativa que completa CORRETAMENTE a afirmativa abaixo.
As informações contábeis são necessárias para decidir sobre os resultados financeiros e para planejar novas operações de continuidade da empresa ou entidade. Uma informação fundamental diz respeito ao resultado das operações com mercadorias, no que se refere a compras, vendas, controle e avaliação dos estoques. Os critérios usuais para controlar os estoques são por meio do regime:
- de controle de custos dos produtos vendidos, ou resultado da conta mercadorias.
 - misto ou desdobrado, ou regime discriminatório de entradas.
 - de inventário das entradas, ou regime de inventário das saídas.
 - do primeiro que entra, do primeiro que sai (PEPS), ou regime do último que entra, Primeiro que sai (UEPS).
 - de inventário periódico, ou regime de inventário permanente.
93. (Petrobras/Cesgranrio – 2010) A Comercial Amazonas Ltda. adquiriu do Atacadista Triângulo Mineiro S.A. R\$ 50.000,00 em mercadorias, estando inclusos 18% de ICMS. Dessas mercadorias 60% foram vendidas por R\$ 40.000,00, estando inclusos, também, 18% de ICMS.
Sabendo-se que as operações foram realizadas no mesmo mês e considerando exclusivamente as informações acima, o Lucro Bruto apurado nessa operação, em reais, foi:
- 8.200,00;
 - 8.120,00;
 - 8.000,00;
 - 7.480,00;
 - 2.800,00.
94. (Petrobras/Cesgranrio – 2010) Observe os dados extraídos da contabilidade da Comercial Aurora Boreal Ltda., em janeiro de 2010.
- Valor das mercadorias vendidas R\$ 30.000,00
 - ICMS de 18% incluso na operação R\$ 5.400,00
 - IPI de 10% sobre o valor da operação R\$ 3.000,00
 - Desconto incondicional concedido R\$ 4.000,00
 - Devolução de vendas R\$ 2.500,00

Considerando, exclusivamente, as informações acima, o valor da Nota Fiscal emitida por ocasião da venda de mercadorias pela Aurora Boreal, em reais, foi:

- a) 26.500,00;
- b) 26.950,00;
- c) 29.000,00;
- d) 31.450,00;
- e) 31.900,00.

95. (Petrobras/Cesgranrio – 2010) Operações realizadas pela Empresa Comercial Serra Verde Ltda. em maio de 2009:

- **Compra de Mercadorias**
- **Compra de 100 cadeiras R\$ 16.000,00**
- **(+) IPI R\$ 1.600,00**
- **Valor da Nota Fiscal R\$ 17.600,00**
- **ICMS destacado na nota fiscal R\$ 2.720,00**
- **Frete R\$ 450,00**
- **Seguros R\$ 230,00**
- **Venda de Mercadorias**

Venda de 100 cadeiras R\$ 22.000,00

ICMS destacado na nota fiscal R\$ 3.740,00

PIS/FINSOCIAL R\$ 1.265,00

Frete R\$ 450,00

Seguros R\$ 250,00

Considerando, exclusivamente, as informações acima, o Lucro Bruto obtido nessa operação, em reais, foi:

- a) 735,00;
- b) 1.085,00;
- c) 1.185,00;
- d) 1.235,00;
- e) 1.435,00.

96. (AFRM/Angra dos Reis – 2009) Em 1º de dezembro de 2008, a Cia. CMS tinha em seu estoque 20 unidades da mercadoria B. O estoque era avaliado por R\$ 160. Durante o mês de dezembro de 2008, a Cia. CMS realizou as seguintes operações:

- 1. Compra de 50 unidades de B por R\$ 600. O frete de R\$ 100 é pago pelo comprador.**
- 2. Compra de 40 unidades de B por R\$ 440. O frete de R\$ 80 é pago pelo fornecedor.**
- 3. Venda de 90 unidades de B por R\$ 16 cada.**
- 4. Compra de 30 unidades de B por R\$ 420. O frete de R\$ 30 é pago pelo comprador.**
- 5. Venda de 40 unidades de B por R\$ 20 cada.**

Qual é o valor do custo de mercadorias vendidas apurado pela Cia. CMS em 31 de dezembro de 2008 pelo PEPS e pelo Custo médio ponderado móvel, respectivamente?

- a) R\$ 1.480 e R\$ 1.492.
- b) R\$ 1.580 e R\$ 1.613.
- c) R\$ 1.600 e R\$ 1.613.
- d) R\$ 1.600 e R\$ 1.690.
- e) R\$ 1.680 e R\$ 1.690.

97. (TRF-4/FCC – 2010) Se uma mercadoria vendida por uma empresa comercial apresentar constantemente elevação de seu preço de custo, é correto afirmar que, em relação aos métodos de avaliação de estoques, o:

- a) lucro bruto obtido em sua venda será maior se ela utilizar o método UEPS em vez do PEPS;
- b) custo da mercadoria vendida, se adotado o critério do custo médio ponderado, será maior do que se fosse adotado o método PEPS;
- c) estoque final, se adotado o método PEPS, será menor do que o obtido adotando-se o critério do custo médio ponderado;
- d) lucro obtido em sua venda será maior se ela utilizar o método do custo médio ponderado em vez do PEPS;
- e) valor do estoque final, se adotado o método UEPS, será maior do que se fossem adotados o método PEPS ou o método do custo médio ponderado.

98. (TRF-4/FCC – 2010) Dados referentes à importação de uma máquina feita por uma companhia:

Valor da importação	R\$ 500.000,00
Tributos cobrados sobre a importação	R\$ 180.000,00
Taxas alfandegárias relativas a essa importação	R\$ 25.000,00
Frete e seguro do porto até a fábrica	R\$ 4.000,00
Gasto com instalação	R\$ 13.000,00

O valor que deve ser contabilizado como custo de aquisição desse equipamento, de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade, corresponde, em R\$, a:

- a) 722.000,00;
- b) 680.000,00;
- c) 705.000,00;
- d) 500.000,00;
- e) 709.000,00.

99. (Petrobras/Cesgranrio – 2010) Um dos critérios de avaliação dos estoques é o do preço médio que pode ser calculado por meio de dois métodos distintos: Preço Médio Ponderado Móvel e Preço Médio Ponderado Fixo. Qual a diferença fundamental entre esses dois métodos de cálculo?

Preço Médio Ponderado Móvel	Preço Médio Ponderado Fixo
a) Atualiza o preço médio a cada operação.	– Atualiza o preço médio a cada saída.
b) Atualiza o preço médio em cada aquisição.	– Atualiza o preço médio em cada saída.
c) Atualiza o preço médio em cada entrada.	– Atualiza o preço médio apenas no encerramento do período.
d) Atualiza o preço médio em cada entrada e em cada saída.	– Atualiza o preço médio apenas no encerramento do período.
e) Atualiza o preço médio em cada saída.	– Atualiza o preço médio em cada entrada.

100. (Petrobras/Cesgranrio – 2010) Quando uma empresa comercial tributada pelo lucro presumido adquire produtos de uma indústria, há incidência, sobre a venda, dos seguintes impostos: IPI, ICMS, PIS e COFINS. Dentre esses impostos, a empresa comercial recupera:

- a) ICMS;
- b) IPI;
- c) ICMS e IPI;
- d) ICMS, IPI e COFINS;
- e) ICMS, IPI, PIS e COFINS.

- 101. (Esaf – MPOG – 2010) A empresa Americanas Comercial efetuou uma compra de mercadorias por R\$ 3.000,00, com ICMS de 15%, e vendeu metade dessa mercadoria por R\$ 3.200,00, com ICMS à mesma alíquota e frete de 1% sobre o preço de venda. Sabendo-se que as operações foram realizadas a prazo, o Contador vai apurar um saldo de:**
- a) Contas a Pagar de R\$ 3.062,00;
 - b) Contas a Receber de R\$ 2.720,00;
 - c) Mercadorias de R\$ 2.550,00;
 - d) Lucro com Mercadorias de R\$ 1.413,00;
 - e) ICMS a Recolher de R\$ 480,00.
- 102. (Esaf – MPOG – 2010) Durante o ano de 2009, a empresa Rondápolis contabilizou os seguintes resultados:**
- Compras de Mercadorias R\$ 600,00**
Vendas de Mercadorias R\$ 970,00
Receitas Não Operacionais R\$ 17,00
Despesas Não Operacionais R\$ 60,00
Reservas de Lucros R\$ 20,00
Participação nos Lucros R\$ 15,00
Imposto de Renda R\$ 30,00
ICMS sobre as Vendas R\$ 97,00
Estoque de Mercadorias em 01/01 R\$ 300,00
Estoque de Mercadorias em 31/12 R\$ 250,00
Despesas Operacionais R\$ 80,00
- A Demonstração do Resultado do Exercício, elaborada a partir dos valores acima, vai evidenciar um Lucro Líquido do Exercício no valor de:**
- a) R\$ 100,00;
 - b) R\$ 143,00;
 - c) R\$ 55,00;
 - d) R\$ 152,00;
 - e) R\$ 35,00.

Capítulo 7

Ajustes e Operações de Encerramento

7.1. Ajustes ao resultado do exercício

Com vistas à adequação das demonstrações contábeis aos preceitos legais e aos princípios de contabilidade são necessários alguns ajustes após o levantamento do Balancete de Verificação. Por meio desses ajustes é que são contabilizadas as depreciações, provisões e apropriação de receitas e despesas não contabilizadas nos registros gerais.

A periodicidade desses ajustes depende da necessidade da empresa em obter informações precisas de sua existência patrimonial, podendo ser mensal, semestral ou, como ocorre na maioria das empresas, anual.

7.1.1. Regimes de escrituração

As aziendas podem utilizar ou utilizam três tipos de regimes de escrituração, embora as empresas comerciais estejam obrigadas, em sua maioria, a utilizar o regime de competência:

- a) regime de caixa;
- b) regime de competência;
- c) regime misto (utilizado em Contabilidade Pública).

a) Regime de Caixa

O **regime de caixa** é uma forma simplificada de Contabilidade. As regras básicas, para a contabilização por esse regime, são:

- a receita será contabilizada (reconhecida) no momento do seu recebimento, e somente nesse momento, ou seja, quando entrar o dinheiro no caixa (encaixe);
- a despesa será contabilizada no momento do pagamento, ou seja, quando da efetiva saída de dinheiro do caixa (desembolso).

No Brasil, a Contabilidade das pessoas jurídicas, não públicas, deve, por disposição da Lei nº 6.404/1976, adotar o regime de competência.

Na Contabilidade Pública utiliza-se um regime misto, ou seja, o regime de competência para a despesa e o de caixa para as receitas. Restringe-se, portanto, o uso do regime de caixa às pessoas físicas e a determinadas circunstâncias fiscais, para as pessoas jurídicas tributadas com base no Lucro Presumido e as optantes pelo SIMPLES, visto que as legislações que regulamentam aquelas formas de tributação exigem apenas o Livro Caixa e o Registro de Inventário.

Resumindo, temos regime de caixa quando, na apuração do resultado do exercício (rédito), levam-se em consideração apenas os valores efetivamente recebidos ou pagos no período. É o regime utilizado pelas pessoas físicas, em que as receitas confundem-se com os recebimentos e as despesas, com pagamentos. Também é utilizado pelas micro e pequenas empresas.

Exemplo: Uma empresa possuía, até 29/12/2009, um total de receitas de \$ 400.000,00 no ano e um total de despesas de \$ 250.000,00. No dia 31/12/2009, a empresa recebeu antecipadamente \$ 10.000,00, referentes ao aluguel de janeiro de 2010 de um galpão de fábrica para terceiros, não possuindo nenhuma outra receita ou despesa no ano de 2009. Com isso, pelo regime de caixa, o lucro da empresa, em 2009, será o seguinte:

Resultado de 2009

Despesas	Receitas
250.000,00	400.000,00
	<u>10.000,00</u>
	410.000,00
	160.000,00 (LUCRO)

b) Regime de Competência

Decorre do princípio da competência. Por este regime, devemos reconhecer (lançar) as receitas e despesas no exercício em que ocorrerem seus fatos geradores, ou seja, no período a que se referirem, **independentemente do pagamento ou do recebimento**. Diz-se que as receitas devem ser reconhecidas quando **realizadas** (ou **auferidas ou ganhas**) e as despesas, quando **incorridas** (ou **consumidas ou realizadas**). Conforme a legislação comercial, as entidades com fins lucrativos

são obrigadas a adotar este regime na apuração de seus resultados e no adequado reconhecimento das receitas e despesas, devendo escriturar as mutações patrimoniais em seus livros.

Assim, as obrigações, como salários a pagar, aluguéis a pagar, adiantamento de clientes etc. e os direitos, como juros a vencer, seguros a vencer, clientes etc., quando aparecem no balanço patrimonial, são decorrentes da correta aplicação do princípio da competência, pois houve o reconhecimento de receitas ganhas e não recebidas, de receitas recebidas e não ganhas, de despesas pagas e não incorridas e de despesas incorridas e não pagas.

A função econômica da Contabilidade é apurar o resultado (rédito). O método universalmente aceito para registro das mutações patrimoniais é o das partidas dobradas, no qual deve-se observar o **regime de competência**. No Brasil, a Lei das S/A (Lei nº 6.404/1976), a Lei Fiscal (Decreto-Lei nº 1.598/1977) e o Código Civil adotam-no. O Conselho Federal de Contabilidade consagrou-o como Princípio de Contabilidade. Esse princípio consiste em que as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente, quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

Dessa forma, realiza-se uma receita por meio de uma venda, seja ela à vista ou a prazo e, por outro lado, reconhece-se uma despesa pela assunção de uma obrigação (salários a pagar) ou pelo efetivo pagamento de salários no período da ocorrência do seu fato gerador. Vale dizer, mais uma vez, que a Contabilidade deve reconhecer as receitas e as despesas, por ocasião da ocorrência dos respectivos fatos geradores, sendo irrelevantes o recebimento e o pagamento.

No exemplo anterior, a receita do aluguel do imóvel, apesar de recebida antecipadamente em dezembro de 2009, refere-se (será ganha, realizada) ao mês de janeiro de 2010. Assim, pelo regime de competência, deverá compor o resultado do ano de 2010, e não o de 2009, como no regime de caixa. O lucro de 2009, pelo regime de competência, ficaria assim:

Resultado de 2009

Despesas	Receitas
250.000,00	400.000,00
	150.000,00 (LUCRO)

7.1.2. Ajustes ao regime de competência

Ao término do exercício social, com a finalidade de apurar o resultado do exercício, a empresa deve fazer os ajustes necessários em sua escrituração, de forma que esta apresente corretamente o lucro ou o prejuízo e a situação patrimonial. Os ajustes são efetuados em função do regime de competência dos exercícios, o que implica considerar:

- a) as receitas de um exercício são aquelas auferidas no período contábil, tendo sido recebidas ou não;
- b) as despesas de um exercício são aquelas efetivamente ocorridas naquele exercício, estando pagas ou não.

Em linhas gerais, regime de competência é aquele em que as receitas ou despesas são computadas em função do momento em que nasce o direito ao rendimento ou a obrigação de pagar a despesa, ou seja, é levado em consideração o momento da ocorrência do **fato gerador**, e ainda, receitas e despesas correlatas devem ser registradas em um mesmo período. Desta forma, os ajustes são contabilizados para registrar a ocorrência de quatro tipos de situações, a saber:

- a) despesas pagas antecipadamente;
- b) despesas incorridas e não pagas;
- c) receitas recebidas antecipadamente;
- d) receitas ganhas e ainda não recebidas.

Vejamos então cada uma dessas situações detalhadamente:

a) despesas pagas antecipadamente (pagas e não incorridas) ou sobre as quais já se assumiu um compromisso.

Integram o ativo circulante, os pagamentos antecipados ou a assunção de compromissos de despesas operacionais, cujos benefícios somente se efetivam no exercício seguinte. Todavia, há a possibilidade de classificá-los no ativo não circulante – realizável a longo prazo, conforme seus fatos geradores ocorreram até o final do exercício seguinte ou após, pela aplicação do princípio da competência.

Tais dispêndios deverão ser apropriados à conta de despesa ou custo, à medida que os benefícios forem sendo auferidos, isto é, à proporção que ocorram os fatos geradores.

Exemplo: Prêmio de seguro pago em determinado período contábil, porém o período coberto refere-se a exercícios futuros. O seguro foi contratado e pago em 1º de dezembro de 20X1, com vigência de 12 meses, pelo valor de R\$ 1.200,00.

Percebe-se que a empresa efetuou um pagamento adiantado, referente a um serviço (seguro) que será prestado ao longo de um ano. De acordo com o princípio da competência, não podemos lançar esta despesa de R\$ 1.200,00 integralmente no ano de 20X1, uma vez que a mesma corresponde a um mês do ano de 20X1, e a onze meses do ano de 20X2. O correto, então, é diluirmos essa despesa ao longo dos doze meses de vigência da apólice. No momento do pagamento, a empresa deve lançar a débito em seu ativo o valor total do prêmio como **despesa antecipada** ou **seguros a vencer**, pois a mesma fará a apropriação da despesa, mês a mês, conforme for ocorrendo o seu fato gerador.

Valor do prêmio: R\$ 1.200,00

Vigência da apólice: 01/12/20X1 a 30/11/20X2

Apropriação **mensal** da despesa: $R\$ 1.200,00/12 = R\$ 100,00$

Contabilização:

Pelo pagamento, no dia 01/12/20X1 – lançamento (1)

Seguros a vencer

a Caixa R\$ 1.200,00

A conta **seguros a vencer** também pode se chamar **seguros pagos antecipadamente** ou **seguros a apropriar**. A mesma refere-se a uma despesa antecipada e deverá ser classificada no ativo circulante ou no ativo não circulante – realizável a longo prazo, conforme o prazo de validade da apólice (neste caso, é do exercício seguinte, logo deve ser no Ativo Circulante). Não faria diferença se o pagamento fosse em 4 parcelas de R\$ 300,00, por exemplo. Em vez de creditar **caixa**, a empresa iria creditar no passivo **contas a pagar**.

Ao final do exercício social de 20X1, devemos apropriar a despesa de seguros proporcional, ou seja, R\$ 100,00 ($R\$ 1.200,00/12$) por mês. Neste caso, só deve ser apropriado um mês de despesa (dezembro) no ano de 20X1, através do seguinte lançamento (2):

Despesas de seguros

a Seguros a vencer

R\$ 100,00

O saldo da conta **seguros a vencer**, que figurará no ativo circulante no balanço patrimonial de 31/12/20X1, será de R\$ 1.100,00.

Teremos os seguintes registros no livro **Razão**:

Caixa		Seguros a Vencer	
(SA)5.000,00	1.200,00 (1)	(1) 1.200,00	100,00 (2)
3.800,00		1.100,00	
		↑	
		Saldo	

Despesas de Seguro	
(2)100,00	
↑	

Apropriação da despesa
de seguro em 20X1

No(s) período(s) subsequente(s), ocorrerá a apropriação do restante da despesa aos resultados, à medida que forem ocorrendo os fatos geradores.

Interessante anotar que em muitas situações o contador poderá fazer o registro da contratação do seguro como se fosse despesa, do seguinte modo:

```
D – Despesas de Seguros
C – Caixa                R$ 1.200,00
```

Neste caso, no final do período deve ser efetuado o ajuste da conta de despesa com a devida reversão para seguros a vencer, à razão de 11/12:

```
D – Seguros a Vencer
C – Despesas de Seguros    R$ 1.100,00
```

Com esse procedimento o contador não observou o regime de competência por ocasião do lançamento original. Esta situação ocorre com frequência em questões de provas.

Percebe-se que em ambos os casos a despesa de seguro a ser levada a resultado no final de 20X1 será de R\$ 100,00, e a conta Seguros a Vencer aparecerá no Balanço de 20X1 com saldo de R\$ 1.100,00.

EXERCÍCIO RESOLVIDO 7-1:

A empresa Chama Acesa S/A contratou, em 29/09/20X0, um seguro para suas instalações, no valor de \$ 2.400,00, pagando à vista, com vigência de outubro de 20X0 até setembro de 20X1. Sabendo que o contador, no momento do pagamento, contabilizou o fato pelo regime de caixa, determine o lançamento de ajuste ao regime de competência, a ser efetuado no final do exercício de 20X1.

Resolução:

Valor do prêmio: \$ 2.400,00

Vigência da apólice: 01/10/20X0 a 30/09/20X1

Apropriação **mensal** da despesa: \$ 2.400,00 / 12 = \$ 200,00

Contabilização:

Pelo pagamento no dia 29/09/20X0, no regime de caixa lançamento (1)

Despesas de seguros

a Caixa \$ 2.400,00

Ao final do exercício social de 20X0, devemos ajustar a despesa de seguros proporcionalmente, ou seja, R\$ 600,00, referentes aos meses de outubro a dezembro de 20X0. Como o valor do prêmio foi todo lançado como despesa, deveremos proceder a um estorno parcial do mesmo, através de seguinte lançamento de ajuste (2):

Seguros a vencer

a Despesas de seguros R\$ 1.800,00

Teremos os seguintes registros no livro **Razão**:

Caixa		Despesa de Seguros	
(SA) 5.000,00	2.400,00 (1)	(1) 2.400,00	1.800,00 (2)
2.600,00		600,00	
		↑	
		Valor a ser apropriado como despesa em 20X0	

Seguros a Vencer	
(2) 1.800,00	
↑	

Valor do seguro a apropriar
em 20X1

b) despesas do período contábil atual, que só serão pagas no próximo período (incorridas e não pagas)

Nessa situação, a empresa está diante de fatos contábeis que ocorreram, sem que tenha havido qualquer desembolso (pagamento). Pelo Princípio da Competência, tais fatos devem ser contabilizados no período a que se referirem. É o caso de contas vencidas e não pagas, salários provisionados em um mês para pagamento no mês seguinte e outras situações.

Exemplo: Salários do mês de dezembro/X0, que só serão pagos em janeiro/X1. Deve-se proceder ao seguinte lançamento, no final do mês de dezembro/X0:

Despesa de salários	
a Salários a pagar	R\$ 5.000,00

Note que esse fato altera o PL e caracteriza-se como sendo fato contábil modificativo. Este lançamento é conhecido como lançamento de apropriação da despesa ou de reconhecimento da despesa, e deve ser feito, obrigatoriamente, em decorrência da correta aplicação do princípio da competência. Resulta num fato contábil modificativo diminutivo. Repare que ele reconhece uma despesa (**despesa de salários**) e uma obrigação (**salários a pagar**) ao mesmo tempo.

Por ocasião do efetivo pagamento, no mês de janeiro/X1, digamos no dia 08/01/X1, o lançamento a ser realizado será um fato contábil meramente permutativo, da seguinte forma:

Salários a pagar	
a Caixa/bancos	R\$ 5.000,00

c) receitas recebidas antecipadamente no período anterior e ganhas no atual

Empresas fornecedoras de bens ou serviços, tais como empreiteiras de obra, frequentemente recebem parcelas em dinheiro, antecipadamente à produção dos bens ou execução de tais serviços.

Essas antecipações recebidas devem ser registradas na conta **adiantamento de clientes** ou **receita recebida antecipadamente**, classificadas no passivo, inicialmente no circulante, podendo ocorrer a situação de tal obrigação ser exigível a prazo maior, passando então a ser classificada no passivo não circulante.

No final do período, a parte do valor dos bens entregues ou dos serviços prestados naquela fase deverá ser transferida, mediante o lançamento de ajuste na conta patrimonial, para a conta de receita do exercício (conta de resultado).

Contabilização: na data do recebimento

Caixa

a Receita de serviços recebida antecipadamente R\$ 1.000,00

Repare que o lançamento é feito em conta de passivo circulante ou não circulante, se a empresa assumir alguma obrigação, quer pela devolução do valor ou pelo fornecimento de bens ou serviços. Quando não recair nenhuma obrigação sobre as receitas recebidas antecipadamente, estas serão classificadas no grupo **do passivo não circulante em conta de receitas diferidas e deduzidas dos respectivos custos**, e somente neste caso.

Na apropriação ao resultado do exercício, pela parcela da receita realizada em cada período a empresa fará o seguinte lançamento:

Receita de serviços recebida antecipadamente

a Receita de serviços

R\$ 200,00

d) receitas ganhas (ocorreu o fato gerador) e ainda não recebidas

Uma receita será considerada ganha (realizada), quando ocorrido o seu fato gerador. Segundo o princípio da competência, é neste momento que devemos reconhecê-la na Contabilidade, independentemente de ter sido recebida.

Exemplo: Um escritório de advocacia mantém, com cliente, contrato de prestação mensal de \$ 1.000,00. Caso deixe, por algum motivo, de faturar uma mensalidade (outubro de 20X1, por exemplo), mesmo assim deverá fazer o lan-

çamento abaixo para registrar o vencimento de um mês de prestação de serviços (receita já ganha ou realizada, porém não recebida):

Serviços a faturar	
a Receitas de serviços	1.000,00

A conta **serviços a faturar** é uma conta de ativo e representa o direito que o prestador de serviço terá de enviar a fatura ao cliente, para cobrança. Seu saldo deve ser transferido para a conta **caixa ou duplicatas a receber** à medida que as mensalidades forem sendo pagas ou faturadas, da seguinte forma:

Caixa / Duplicatas a receber	
a Serviços a faturar	1.000,00

EXERCÍCIO RESOLVIDO 7-2:

(AFCE-TCU/1999) Registrada em 25 de fevereiro de 1998, a Firma Mento Ltda. funcionou normalmente até o fim do ano, contabilizando seus resultados sob a ótica do regime contábil de caixa. Ao chegar dezembro, foi informada de que, para elaborar seus balanços, teria de observar o regime contábil da competência de exercícios, em obediência aos princípios contábeis e às determinações legais. O lucro do exercício de 1998 já estava contabilizado sob regime de caixa e computava os seguintes elementos.

- 1) Salários correspondentes aos meses de fevereiro a dezembro: R\$ 3.960,00, faltando pagar apenas o mês de dezembro, no valor de R\$ 360,00.
- 2) Seguros correspondentes aos meses de fevereiro de 1998 a janeiro de 1999, totalmente pagos, a razão de R\$ 80,00 por mês.
- 3) Serviços prestados durante todo o período, a razão de R\$ 450,00 ao mês, inclusive fevereiro de 1998, faltando receber apenas o mês de dezembro/1998.
- 4) Juros vencidos a favor da Firma Mento, no valor de R\$ 600,00, totalmente recebidos.
- 5) Impostos e taxas municipais, no valor de R\$ 400,00, já vencidos, mas ainda não pagos.
- 6) Comissões recebidas em 1998, mas relacionadas ao exercício de 1999, no valor de R\$ 100,00.

Ao fazer as correções de lançamento, para ajustar o lucro ao regime de competência, a empresa, naturalmente, provocou alterações no valor contábil do resultado antes contabilizado. Essas alterações significaram:

- a) redução do lucro em R\$ 330,00;
- b) redução do lucro em R\$ 640,00;
- c) aumento do lucro em R\$ 310,00;
- d) aumento do lucro em R\$ 370,00;
- e) aumento do lucro em R\$ 1.030,00.

Resolução:

Nesta questão, a empresa efetuou suas operações pelo **regime de caixa**. O que devemos fazer é proceder aos **ajustes**, para enquadrar os fatos ao REGIME DE COMPETÊNCIA:

- 1) falta contabilizar a despesa do salário de dezembro (360,00 – débito);
- 2) expurgar a parcela de despesa de seguros de janeiro/1999 (80,00 – crédito);
- 3) falta contabilizar a receita de serviços de dez/1998 (450,00 – crédito);
- 4) juros vencidos, a favor da empresa Firma Mento Ltda., e já recebidos (sem ajuste);
- 5) impostos e taxas vencidos, mas não pagos. Devem ser reconhecidas as despesas (400,00 – débito);
- 6) comissões recebidas em 1998, referentes ao exercício de 1999, no valor de \$ 100,00. Expurgar (100,00 – débito).

Ajustes	
360	450
400	80
100	
860	530
330	

Resposta: Letra A

7.2. Provisões

7.2.1. Conceito

Segundo os mais importantes doutrinadores da Contabilidade, as provisões representam, geralmente, despesas incorridas, **mas cujo total podemos apenas estimar**. Assim, para que possamos entender a natureza e a importância das provisões, necessário faz-se buscar os Princípios de Contabilidade, em que elas se assentam e se justificam, que são os **princípios da competência, do registro pelo valor original, da oportunidade e da prudência**. Desta forma, estamos diante da necessidade de constituir uma provisão quando temos uma estimativa de perda ou a estimativa de uma obrigação não integralmente determinada.

Quer as provisões refiram-se às reduções de valores ativos ou à constituição de obrigações, conforme veremos no desenrolar deste capítulo, suas contas representativas **serão sempre de natureza credora**, tendo como contrapartida conta de despesa ou de custos. Assim, a justificativa da constituição das provisões pode ser explicada, lembrando o tratamento a ser dado às despesas, em obediência aos princípios contábeis:

Competência	O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.
Registro pelo valor original	O Princípio do Registro pelo Valor Original determina que os componentes do patrimônio devem ser inicialmente registrados pelos valores originais das transações, expressos em moeda nacional. Os valores assim registrados podem sofrer variações em decorrência do custo corrente, valor realizável, valor presente, valor justo e atualização monetária.
Oportunidade	O Princípio da Oportunidade refere-se ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para produzir informações íntegras e tempestivas.
Prudência	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.

A maioria das despesas e custos possui valor preciso e documentado, como aluguéis, tributos, salários etc., o que faz com que seus registros sejam feitos à medida de seu acontecimento e conhecimento documental. Quanto às despesas incorridas, que determinam a constituição das provisões, por corresponderem a valores estimados e de difícil precisão do momento, do tempo em que se consideram gerados, seus registros realizam-se, geralmente, por ocasião da elaboração das demonstrações financeiras, sob a forma de ajustes de balanço.

7.2.2. Provisão x Reserva – uma distinção necessária

A constituição de provisão decorre do reconhecimento de uma despesa ou custo no resultado do exercício, ao passo que a **reserva** (de lucros) decorre de destaque de parcela do lucro líquido que não constitui obrigação para com terceiros.

A provisão deve ser constituída, mesmo quando o resultado do exercício for negativo, enquanto que a reserva de lucros só pode ser constituída quando o resultado do exercício for positivo, visto que é composta a partir do lucro líquido do exercício.

A reserva é reforço ou correção do capital, integrando o patrimônio líquido da sociedade. A provisão representa redução de valores do ativo (quando são contas retificadoras) ou aumento do passivo (quando são obrigações), portanto reduz o PL, pois as contrapartidas são despesas. Embora tenha ocorrido o fato gerador contábil, não pode ser medida com exatidão.

A reserva objetiva a retenção de recursos na entidade, pautada no princípio da continuidade, a fim de não efetuar a distribuição de lucros (dividendos) sobre recursos de que a entidade precisará como capital de giro para seus negócios.

A provisão, com base no princípio da prudência, visa a eliminar a possibilidade de haver distorções no resultado de determinado exercício, as quais poderiam trazer prejuízos à entidade em exercícios futuros, bem como a terceiros de boa fé, como investidores, acionistas etc.

Contabilização:

As provisões são calculadas e registradas por lançamento a débito de conta de resultado (despesa), que representa a despesa estimada, quando da elaboração do balanço, no encerramento do exercício, e a crédito de conta patrimonial (provisão).

Conta de despesa

a Conta da provisão

7.2.3. Provisões retificadoras de ativo ou para perdas no ativo

As empresas têm como objetivo fundamental a geração de lucros e, para obtê-los, aplicam recursos de seus sócios, acionistas ou titular (patrimônio líquido), bem como de terceiros (passivo circulante ou passivo não circulante), em ativos dos mais diversos. Evidentemente que esses lucros, para serem obtidos, necessitam da realização dos ativos, em geral por alienação ou resgate.

Sob o prisma obrigatório desse raciocínio lógico, sempre que os ativos estiverem registrados por valor superior ao de sua realização, normalmente por circunstâncias de mercado, necessário faz-se ajustá-los, para que as demonstrações financeiras espelhem a realidade patrimonial, de forma que terceiros interessados (sócios, acionistas, credores etc.) possam conhecer a real situação de liquidez da entidade.

Paralelamente, de forma geral, o princípio do registro pelo valor original determina que os componentes do patrimônio devem ser inicialmente registrados pelos valores originais das transações, expressos em moeda nacional. Assim, para que se obedeça aos princípios de Contabilidade, de forma integrada e harmônica, a diferença entre o valor do ativo e o de sua realização, quando este for inferior, deverá ser registrada em conta retificadora deste mesmo ativo, tendo como contrapartida um registro em conta de despesa, com influência direta no resultado do exercício.

Em outras situações, principalmente na avaliação de aplicações em instrumentos financeiros, há que se considerar a possibilidade de avaliação pelo valor justo ou pelo valor de mercado, tendo como contrapartida uma receita ou uma despesa, pois as disposições legais ou contratuais assim podem determinar.

As orientações emanadas dos princípios de Contabilidade, aqui envolvidos, encontram sustentáculo legal no art. 183 da Lei das S/A, que trata dos critérios de avaliação do ativo.

Critérios de Avaliação do Ativo

Art. 183 — No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

- I — as aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos, e em direitos e títulos de créditos, classificados no ativo circulante ou no realizável a longo prazo: (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)
- a) pelo seu valor justo, quando se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda; e (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)
 - b) pelo valor de custo de aquisição ou valor de emissão, atualizado conforme disposições legais ou contratuais, **ajustado ao valor provável de realização**, quando este for inferior, no caso das demais aplicações e os direitos e títulos de crédito; (Incluída pela Lei nº 11.638, de 2007)

II — os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, pelo custo de aquisição ou produção, **deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado**, quando este for inferior;

III — os investimentos em participação no capital social de outras sociedades, ressalvado o disposto nos arts. 248 a 250, pelo custo de aquisição, **deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor**, quando essa perda estiver comprovada como permanente, e que não será modificado em razão do recebimento, sem custo para a companhia, de ações ou quotas bonificadas;

IV — os demais investimentos, pelo custo de aquisição, **deduzido de provisão para atender às perdas prováveis na realização do seu valor**, ou para redução do custo de aquisição ao valor de mercado, quando este for inferior;

V — os direitos classificados no imobilizado, pelo custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão;

VI — (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

VII — os direitos classificados no intangível, pelo custo incorrido na aquisição deduzido do saldo da respectiva conta de amortização; (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

VIII — os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão **ajustados a valor presente**, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

§ 1º Para efeitos do disposto neste artigo, considera-se valor justo: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

- a) das matérias-primas e dos bens em almoxarifado, o preço pelo qual possam ser repostos, mediante compra no mercado;
- b) dos bens ou direitos destinados à venda, o preço líquido de realização mediante venda no mercado, deduzidos os impostos e demais despesas necessárias para a venda, e a margem de lucro;
- c) dos investimentos, o valor líquido pelo qual possam ser alienados a terceiros.
- d) dos instrumentos financeiros, o valor que pode se obter em um mercado ativo, decorrente de transação não compulsória realizada entre partes independentes; e, na ausência de um mercado ativo para um determinado instrumento financeiro: (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)
 - 1) o valor que se pode obter em um mercado ativo com a negociação de outro instrumento financeiro de natureza, prazo e risco similares; (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)
 - 2) o valor presente líquido dos fluxos de caixa futuros para instrumentos financeiros de natureza, prazo e risco similares; ou (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)
 - 3) o valor obtido por meio de modelos matemático-estatísticos de precificação de instrumentos financeiros. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

§ 2º A diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível será registrada periodicamente nas contas de: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

- a) depreciação, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência;
- b) amortização, quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado;
- c) exaustão, quando corresponder à perda do valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.

§ 3º A companhia deverá efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado e no intangível, a fim de que sejam:

I — **registradas as perdas de valor do capital aplicado** quando houver decisão de interromper os empreendimentos ou atividades a que se destinavam ou quando comprovado que não poderão produzir resultados suficientes para recuperação desse valor; ou (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

II — revisados e ajustados os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação, exaustão e amortização. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

§ 4º Os estoques de mercadorias fungíveis destinadas à venda poderão ser avaliados pelo valor de mercado, quando esse for o costume mercantil aceito pela técnica contábil. (grifo nosso)

Pela leitura do dispositivo da Lei Societária, verifica-se que esta determina a constituição de provisão, para os bens e direitos integrantes do ativo, visando ajustá-los ao valor de realização ou, em se tratando de matérias-primas e bens em almoxarifado, em razão de não estarem, ainda, postos para venda, ao valor de reposição, ambos apuráveis no momento do levantamento do balanço.

Entretanto, pelas normas internacionais, acolhidas pelo CPC 38 (Instrumentos Financeiros Reconhecimento e Mensuração), as perdas somente devem ser registradas quando incorridas, ou seja, não se devem reconhecer perdas pela simples espera de sua ocorrência ou perdas potenciais pela mesma razão que não devem ser reconhecidas receitas potenciais ou projetadas.

Esta norma, porém, poderá ser alterada e adequada às práticas contábeis adotadas no Brasil, o que se espera em momento próximo.

Segundo as práticas contábeis adotadas no Brasil até o início de 2010, as perdas eram registradas mediante a constituição das seguintes provisões:

7.2.3.1. Provisão para créditos de liquidação duvidosa

A **provisão para créditos de liquidação duvidosa** também chamada de **provisão para devedores duvidosos (PDD)**, corresponde a uma expectativa ou estimativa de perda na realização dos créditos, oriundos da venda de bens ou serviços a prazo. Para ajustar as perdas prováveis ao princípio da competência, é necessário que se reconheçam as perdas no mesmo período em que se originaram as receitas, pois o Princípio da Competência pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas.

Até o período-base encerrado em 31/12/1996, o valor da PDD era dedutível da base de cálculo do imposto de renda, e a base de cálculo da provisão aceita pela legislação era o montante dos créditos oriundos das atividades operacionais, diminuído dos valores das vendas com reserva de domínio, das vendas com alienação fiduciária em garantia e das operações com garantia real (hipoteca, penhor e anticrese), além de outras restrições.

A partir da vigência da Lei nº 9.430/1996, o valor da provisão para devedores duvidosos passou a ser **indedutível** da base de cálculo do IR. Segundo essa norma, as perdas no recebimento de créditos, decorrentes das atividades da empresa, poderão ser deduzidas como despesas, para determinação do lucro real, desde que observadas uma série de restrições e limites que não serão expostas aqui neste livro. O lançamento neste caso seria:

- D – Despesas com perdas no recebimento de clientes
- C – Duplicatas a receber

Perceba que, pelas normas internacionais e pelo CPC 38, este é o lançamento que deve ser adotado a partir de 2010, também para a contabilidade.

Porém, a indedutibilidade da PDD pela legislação do Imposto de Renda não impedia que a empresa continuasse procedendo aos registros contábeis referentes à provisão para devedores duvidosos e, no momento da apuração da base de cálculo do IR, promovia os ajustes necessários. Aliás, a Lei nº 6.404/1976, em seu art. 177, § 2º, determina que a companhia observe exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações por ela reguladas, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferen-

tes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras.

Desta forma, a determinação do valor da provisão para devedores duvidosos ficava a cargo da empresa, com base em critérios economicamente justificáveis e de acordo com as características da mesma. Normalmente, determinava-se um percentual médio das perdas dos três últimos períodos, calculados conforme o exemplo a seguir:

Data	Direitos (em R\$)	Ano	Perdas (em R\$)
31/12/1993	20.000,00	1994	600,00
31/12/1994	10.000,00	1995	150,00
31/12/1995	6.000,00	1996	150,00
Totais	36.000,00		900,00
Percentual médio = $(900,00/36.000,00) \times 100 = 4 \%$			

Assim, pelo exemplo apresentado, para o cálculo da provisão a ser constituída em 31/12/1996, observa-se o percentual de 4% dos créditos a receber.

Contabilização:

A contabilização da provisão era feita no final do período, lançada a débito de uma conta de resultado e a crédito da conta provisão para crédito de liquidação duvidosa, sendo esta última retificadora do montante de créditos a receber (conta clientes ou duplicatas a receber). Caso o saldo da conta *Duplicatas a Receber* fosse de R\$ 62.500,00 ao final do período (31/12/1996), aplicando o percentual de 4% teríamos uma PDD no valor de:

$$4\% \times \text{R\$ } 62.500,00 = \text{R\$ } 2.500,00$$

Lançamento da constituição da PDD:

D – Despesa com créditos de liquidação duvidosa

C – Provisão para créditos de liquidação duvidosa R\$ 2.500,00

No **período subsequente**, após utilização de todos os meios de cobrança possíveis, todas as perdas incorridas na realização dos créditos eram contabilizadas a débito da conta de provisão, constituída no período anterior e a crédito de valores a receber. É o que se chamava de **baixa de títulos incobráveis**. Supondo que

houvesse perdas (não recebimento de créditos) no período de 1997, no valor de R\$ 1.000,00, o lançamento referente à baixa dos títulos seria:

D – Provisão para créditos de liquidação duvidosa	
C – Duplicatas a receber	R\$ 1.000,00

Na hipótese de ainda existir, no final do período, após todas as baixas, saldo da conta provisão para créditos de liquidação duvidosa, apresentavam-se duas alternativas, a saber:

- a) reversão do saldo para outras receitas operacionais; e
- b) complemento do saldo até o valor da nova provisão a ser determinada.

Vejam os lançamentos contábeis referentes às duas alternativas, na hipótese em que o saldo final da PDD de um exercício seja R\$ 1.000,00 (restante da PDD constituída no ano anterior) e o cálculo da nova provisão no final de 1997 (para o período de 1998) seja R\$ 1.400,00.

- a) Reversão do saldo existente e constituição da nova provisão:
 - a.1) Reversão:

D – Provisão para créditos de liquidação duvidosa	
C – Outras receitas – reversão da PDD	R\$ 1.000,00
 - a.2) Constituição da PDD para o exercício seguinte:

D – Despesa com créditos de liquidação duvidosa	
C – Provisão para créditos de liquidação duvidosa	R\$ 1.400,00

Outra forma que era utilizada para efetuar-se a provisão do período era não reverter o saldo anterior da provisão e fazer a complementação até o saldo da perda provável, por meio do seguinte lançamento (esta forma era a mais usual – complemento):

- b) Complemento de provisão

D – Despesa com créditos de liquidação duvidosa	
C – Provisão para créditos de liquidação duvidosa	R\$ 400,00

Se no período seguinte ao da Constituição ocorressem perdas em valor superior ao provisionado no período anterior, dava-se baixa na provisão até o valor existente e debitava-se uma conta que representava despesas com clientes incobráveis ou perdas pela diferença entre o valor que deixou de ser recebido e o da provisão, baixando-se duplicatas a receber da seguinte forma:

Diversos
a Duplicatas a receber
Provisão para créditos de liquidação duvidosa
Despesa c/ créditos de liquidação duvidosa

Exemplo 1: A empresa GAMA possuía na conta **clientes** os seguintes saldos:

	Saldo de Clientes
31/12/20X0	R\$ 1.400.000,00
31/12/20X1	R\$ 2.000.000,00

Sabendo-se que, ao longo do exercício de 20X1, a empresa teve R\$ 50.000,00 em títulos incobráveis e baixados, e que o percentual que a mesma utiliza para PDD é de 5% da conta **clientes**, indique o lançamento de ajuste a ser efetuado em 31/12/20X1:

Resolução (sugere-se que o leitor faça os razonetes):

Valor da PDD para 20X1 (provisionado em 31/12/20X0):

R\$ 1.400.000,00 X 5% = R\$ 70.000,00

Contabilização:

D – Despesa com PDD

C – PDD R\$ 70.000,00

Representação no balanço patrimonial de 31/12/20X1:

Ativo Circulante

Créditos

Clientes R\$ 1.400.000,00

(-)PDD (R\$ 70.000,00) R\$ 1.330.000,00

Utilização da PDD em 20X1:

D – PDD

C – Clientes

R\$ 50.000,00

Saldo remanescente da PDD em 31/12/20X1:

 $R\$ 70.000,00 - R\$ 50.000,00 = R\$ 20.000,00$

Valor da PDD para 20X2:

 $R\$ 2.000.000,00 \times 5\% = R\$ 100.000,00$

Valor a complementar para PDD de 20X2:

 $R\$ 100.000,00 - R\$ 20.000,00 = R\$ 80.000,00$ **Lançamento de complementação da PDD:**

D – Despesa com PDD

C – PDD

\$ 80.000,00

Para finalizar o tópico PDD, ressalta-se que a luz do art. 183, inciso I, *b* da Lei nº 6.404/1976, a provisão parece ser aplicável em que pese as normas internacionais ou o CPC 38 sinalizarem de forma diversa:

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

I – as aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos, e em direitos e títulos de créditos, classificados no ativo circulante ou no realizável a longo prazo: (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

a) pelo seu valor justo, quando se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda; e (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) pelo valor de custo de aquisição ou **valor de emissão**, atualizado conforme disposições legais ou contratuais, **ajustado ao valor provável de realização**, quando este for inferior, no caso das demais aplicações e os **direitos e títulos de crédito**; (Incluída pela Lei nº 11.638, de 2007) (grifamos).

Desta forma, os títulos de emissão da companhia (como as duplicatas, por exemplo) são avaliados pelo valor de emissão, ajustados ao valor de realização. O ajuste referido na Lei é efetuado pela PDD, conforme demonstrado acima. Portanto, a PDD é assunto que deve ser estudado e pode ser cobrado em concursos.

7.2.3.2. Provisão para ajuste de bens e direitos do ativo ao valor de mercado

Nos termos do art. 183 da Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404/1976), os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, bem assim matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, para fins do levantamento do balanço patrimonial, deverão ser avaliados pelo custo de aquisição ou produção, deduzidos de provisão para ajustá-los ao valor de mercado, quando este for inferior. No mesmo artigo, no inciso I, a referida lei dispõe, ainda, que as aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos, e em direitos e títulos de créditos, classificados no ativo circulante ou no ativo não circulante – realizável a longo prazo devem ser avaliados pelo seu valor justo, quando se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda ou pelo custo de aquisição ou valor de emissão, atualizado conforme disposições legais ou contratuais, ajustado ao valor provável de realização, quando este for inferior, no caso das demais aplicações e os direitos e títulos de crédito.

Considera-se **valor justo**:

- a) das matérias-primas e dos bens em almoxarifado, o preço pelo qual possam ser repostos, mediante compra no mercado;
- b) dos bens ou direitos destinados à venda, o preço líquido de realização, mediante venda no mercado, deduzidos os impostos, demais despesas necessárias para a venda e a margem de lucro.
- c) dos investimentos, o valor líquido pelo qual possam ser alienados a terceiros.
- d) dos instrumentos financeiros, o valor que pode se obter em um mercado ativo, decorrente de transação não compulsória realizada entre partes independentes; e, na ausência de um mercado ativo para um determinado instrumento financeiro: 1) o valor que se pode obter em um mercado ativo com a negociação de outro instrumento financeiro de natureza, prazo e risco similares; 2) o valor presente líquido dos fluxos de caixa futuros para instrumentos financeiros de natureza, prazo e risco similares; ou 3) o valor obtido por meio de modelos matemático-estatísticos de precificação de instrumentos financeiros.

A constituição da provisão para ajuste de bens e direitos ao valor justo ou de mercado é obrigatória perante a legislação comercial, embora não seja dedutível para a legislação do imposto de renda.

Aqui cabe uma ressalva a você, caro estudante: a Contabilidade, como já mencionado, segue as leis comerciais; portanto, por estas leis e também pelo princípio da prudência, esta provisão deve ser constituída, embora não dedutível para a legislação do imposto de renda, na qual se constitui numa adição, por ocasião da apuração do lucro real.

A provisão será contabilizada a débito de custo ou despesa, na conta **despesa com ajuste de ativos**, e a crédito, da na conta **provisão para ajuste ao valor de mercado**, redutora do ativo correspondente, na forma que se segue:

Despesa com ajuste de ativos (conta de resultado)
e provisão para ajuste ao valor de mercado.

No período seguinte, caso a perda não se concretize, a provisão deverá ser revertida a crédito de outras receitas.

Exemplos:

A – Matérias-primas ou bens em almoxarifado

Estoque em 31/12/X4	Valores em R\$
Valor de custo	850.000,00 (estoque final)
(-) Valor de mercado	(800.000,00)
(=) valor da provisão	50.000,00

Contabilização:

Despesa com ajuste de estoque
a Provisão para ajuste de estoque R\$ 50.000,00

Representação no balanço em 31/12/X4:

Ativo circulante
Estoque de matéria-prima R\$ 850.000,00
(-) Provisão para ajuste de estoque (R\$ 50.000,00)
Reversão da provisão no período subsequente – 19X5:
Provisão para ajuste de estoque
a Reversão de provisões* R\$ 50.000,00

*Como a contrapartida dessa provisão foi uma despesa, a sua reversão deverá ser, obrigatoriamente, classificada em **outras receitas**.

A reversão ocorrerá, também, quando da realização (alienação, venda ou cessão) do ativo correspondente.

Quando o valor de mercado for **superior** ao custo de aquisição, não será constituída qualquer provisão, prevalecendo, nessa hipótese, os mandamentos expressos dos princípios da prudência e do registro pelo valor original.

B – Mercadorias para revenda

Dados:

Valor de Aquisição		100.000,00
Valor de venda no mercado		240.000,00
(-) Margem de lucro	10 %	(24.000,00)
(-) Impostos	20 %	(48.000,00)
(-) Demais despesas	3 %	(7.200,00)
(=) Valor de mercado		160.800,00

A provisão não será constituída, tendo em vista que o valor de mercado (\$ 160.800,00) é superior ao custo de aquisição (\$ 100.000,00).

EXERCÍCIO RESOLVIDO 7-3:

(TFC/2000) A Varejista S/A possui, no fim do exercício, 300 unidades, assim discriminadas:

- 100 unidades do item “A”, ao custo unitário de R\$ 2,50;
- 100 unidades do item “B”, ao custo unitário de R\$ 2,70;
- 100 unidades do item “C”, ao custo unitário de R\$ 2,80.

Os itens tipo “C” estão todos contabilizados como bens de uso; os outros dois tipos são destinados à venda. No dia de encerramento do exercício social, os três tipos de itens “A”, “B” e “C” estavam cotados ao preço de mercado de R\$ 2,60, por unidade.

Com essas informações, podemos afirmar que, no balancete de verificação do final do período, preparatório para o balanço patrimonial, as contas que registravam esses itens apresentavam saldos, cuja soma total era de:

- a) R\$ 770,00;
- b) R\$ 780,00;
- c) R\$ 790,00;
- d) R\$ 800,00;
- e) R\$ 810,00.

Resolução:

A provisão para ajuste de estoques ao valor de mercado deverá ser constituída somente para o item tipo “B” (bem de venda), pois o seu valor de mercado (R\$ 2,60) é inferior ao valor contábil (R\$ 2,70). Porém, está sendo perguntado o valor das contas que representam estes itens. Estas não sofrerão alterações.

Ativo Circulante	
Estoques “A”	250
Estoques “B”	270
(-) Provisão p/ajustes de estoques ao valor de mercado	(10)
Ativo Não Circulante Imobilizado	
Item “C”	280

Total das contas representativas dos itens:

$$T = 250 + 270 + 280 = 800$$

Resposta: Letra D

C – Direitos ou títulos de crédito e outros valores mobiliários não classificados no ativo não circulante – investimentos

Em 19X4, a empresa CAVALEIRA adquiriu, sem intenção de permanência, 100 mil ações da Cia. SAPOX, na bolsa de valores, pagando o preço unitário, à vista, de R\$ 1,80 por ação.

Por ocasião do levantamento de seu balanço patrimonial, foi verificado que a cotação das ações adquiridas era de R\$ 1,70. Deste modo, o valor de mercado desse ativo estava inferior ao seu custo de aquisição, justificando a constituição de provisão para ajustá-lo à realidade deste mercado.

Cálculo:

Custo de aquisição (100.000 ações × R\$ 1,80)	R\$ 180.000,00
(–) Valor de mercado (100.000 ações × R\$ 1,70)	(R\$ 170.000,00)
(=) Valor a ser provisionado	R\$ 10.000,00

Contabilização:

Despesa com ajuste ao valor de mercado a Provisão p/ ajuste ao valor de mercado	R\$ 10.000,00
---	---------------

Representação no balanço em 31/12/X4:

Ativo circulante

Investimentos temporários	
Ações Cia. SAPOX	R\$ 180.000,00
(–) Prov. para ajuste ao valor mercado	(R\$ 10.000,00)

EXERCÍCIO RESOLVIDO 7-4: (AFRF – 2003)

- I. A Cia. Boa Vista, companhia atuante no mercado imobiliário, em 20.10.20x1 faz uma aplicação financeira em Títulos e Valores Mobiliários de R\$ 500.000, resgatável em 180 dias pelo valor de R\$ 590.000, com Imposto de Renda Retido na Fonte de 10%;
- II. O imposto retido é compensável com o Imposto de Renda devido sobre o lucro apurado no período fiscal;
- III. O período contábil da empresa, estabelecido em seu estatuto, abrange o intervalo de tempo entre 01/01 a 31/12 de cada ano.

Em 31/12/20x1 o valor de mercado dos títulos que lastreiam essa aplicação temporária era de R\$ 532.000 e as despesas de negociação e corretagem R\$ 2.000.

Em casos como este o procedimento contábil a ser efetivado seria:

- a) computar o rendimento efetivo de R\$ 27.000, já deduzido do Imposto de Renda retido na fonte, registrando o valor apurado em conta do ativo;
- b) debitar em conta de ativo o ajuste de R\$ 32.000 correspondente ao valor de mercado dos títulos a crédito de conta de receita financeira;
- c) evidenciar em notas explicativas o ganho efetivo de R\$ 30.000 em função do custo de oportunidade da empresa em relação a essa aplicação;

- d) efetuar o provisionamento de R\$ 6.000 para atender o ajuste ao valor de mercado, forma de avaliação aplicada a este tipo de ativo;
- e) registrar o ganho de R\$ 4.000 resultantes da comparação entre o valor pago na data do balanço e o valor contábil da aplicação.

Resolução:

Pela aplicação por um período de 180 dias a empresa obterá um ganho financeiro de R\$ 90.000,00.

A aplicação foi realizada em 20 de outubro e a empresa encerra seu exercício social em 31/12 de cada ano.

Desta forma, consoante preceitua o art. 182 da Lei das S/A e o princípio da competência, no ano a encerrar ela terá de reconhecer receita financeira proporcional ao período de aplicação.

Vale salientar que os prazos civis e comerciais são contados com exclusão do dia de início e a inclusão do dia de vencimento.

Desta forma, com a aplicação realizada em 20/10 até 31/12, terão transcorridos 72 dias. Devemos, então, apropriar à receita do período o equivalente a 72/180, ou seja, 40% do rendimento total.

Em valores monetários esta receita alcança R\$ 36.000,00 e o valor de resgate seria de R\$ 536.000,00.

No entanto, conforme informado, em 31/12/20x1, os títulos possuem valor de mercado de apenas R\$ 532.000,00. Ademais, é necessário efetuar uma despesa de corretagem no valor de R\$ 2.000,00.

Assim, o valor líquido de resgate desse título, em 31/12/20x1, é de R\$ 530.000,00.

Portanto, cabem os seguintes lançamentos:

1 – Pelo reconhecimento da receita realizada até 31/12/20x1:

D – Aplicações financeiras

C – Receitas Financeiras R\$ 36.000,00

2 – Pelo provisionamento da perda na realização e despesa com corretagem:

D – Despesas com provisão

C – Provisão para ajuste ao valor de mercado R\$ 6.000,00

Alternativa correta letra “d”.

7.2.3.3. Provisão para perdas prováveis na alienação de investimentos

Esta provisão normalmente é constituída para os investimentos avaliados pelo método de custo, quando o custo corrigido não acompanha a evolução do patrimônio líquido da investida, porque esta pode estar operando com prejuízo, ou por outros motivos que determinem e caracterizem como permanente a perda. São avaliados pelo método de custo todos os investimentos na forma de ações ou quotas, que não sejam em coligadas ou em controladas.

O custo de aquisição é o valor efetivamente despendido na transação, seja por subscrição relativa a aumento de capital, caso em que é o produto da quantidade de ações ou quotas pelo seu preço de emissão, seja pelo valor nominal ou valor superior ao nominal e ainda pela compra de ações de terceiros, quando a base do custo é o preço total pago.

No entanto, ressalte-se que, mesmo para os investimentos avaliados pela equivalência patrimonial, em circunstâncias que determinem a existência de perdas comprovadas como permanentes, constitui-se uma provisão. É o caso na existência de problemas anormais de perda da capacidade de competir, por dificuldades tecnológicas, mercadológicas, de administração etc.

A provisão será contabilizada a débito de despesa, classificada como **outras despesas**, e a crédito da conta **provisão para perdas na alienação de investimentos**, redutora do ativo correspondente, a saber:

Outras despesas
a Provisão p/ perdas na alienação de investimento

Exemplo:

Determinada pessoa jurídica possui investimento em ações, de natureza permanente, da Cia. CELTA, no valor de R\$ 2.000.000,00. Parte significativa da capacidade produtiva da investida destina-se à produção autorizada pelo detentor da marca ou patente.

Estando próximo o término do prazo de concessão e não havendo provisão de renovação do direito de uso da marca, a investida deverá desativar 25% de sua linha produtiva, o que implicará perda definitiva na mesma proporção pela investidora.

Cálculo da perda:

25% de R\$ 2.000.000,00 = R\$ 500.000,00

Contabilização:

Despesa com perda em investimento (outras despesas)

a Provisão para perdas em investimento R\$ 500.000,00

Representação no balanço patrimonial:

Ativo Não Circulante*Investimento*

Participação societária – Cia. CELTA R\$ 2.000.000,00

(–) Provisão para perdas em investimento (R\$ 500.000,00)

O valor da provisão será baixado por ocasião da alienação da participação societária.

Se, no período seguinte, o investimento vier a ser alienado à vista, pelo valor de R\$ 1.400.000,00, a contabilização da respectiva operação será:

- a) **Pela venda à vista:**
 - Bancos c/ movimento
 - a Outras receitas R\$ 1.400.000,00
- b) **Pela baixa do investimento:**
 - Custo do investimento
 - a Participação societária – Cia. CELTA R\$ 2.000.000,00
- c) **Pela baixa da provisão:**
 - Provisão para perdas em investimento
 - a Custo do investimento R\$ 500.000,00
- d) **Pela apuração do resultado:**
 - d.1) **pela transferência da receita:**
 - Outras receitas
 - a Conta de resultado R\$ 1.400.000,00
 - d.2) **pela transferência do custo:**
 - Conta de resultado
 - a Custo do investimento R\$ 1.500.000,00
- e) **Pela transferência para o resultado do exercício:**
 - Resultado do exercício
 - a Resultado R\$ 100.000,00

Razonetes:

Participação Societária Cia. CELTA

(s) 2.000.000,00	2.000.000,00 (b)
=	

Custo de Investimento

(b) 2.000.000,00	500.000,00 (c)
1.500.000,00	1.500.000,00 (d.2)
=	

Resultado

(d.2) 1.500.000,00	1.400.000,00 (d.1)
100.000,00	100.000,00 (e)
=	

Bancos c/ Movimento

(a) 1.400.000,00	
------------------	--

Prov. para Perdas em Investimentos

(c) 500.000,00	500.000,00 (s)
=	

Resultado do Exercício

(e) 100.000,00	
----------------	--

Outras Receitas

(d.1) 1.400.000,00	1.400.000,00 (a)
=	

Onde: (s) = saldo de abertura

7.2.4. Provisões constitutivas de obrigações

Sempre que a administração da entidade tiver conhecimento da possibilidade de ter de assumir um dever ou de realizar um pagamento, de cujo valor ou certeza tenha dúvida, forçosamente deverá registrar essa possibilidade de obrigação, por ter sido ela a origem de um valor que se integrou ao ativo ou que foi consumido na produção dos resultados, como no caso das despesas. Neste último caso, ou seja, o das despesas, sendo seu valor plenamente conhecido, a exemplo dos salários não pagos relativos ao último mês do período, temos na realidade uma apropriação de despesas incorridas e não uma provisão.

Por outro lado, quando não se tem o exato valor dessas despesas definido, mas apenas estimável, embora as mesmas já tenham sido incorridas, como no caso da remuneração de férias, que dependerá de quanto estiver o empregado auferindo

à época de sua concessão, trata-se efetivamente de uma provisão constitutiva de obrigação, dentro do sentido etimológico da palavra, ou seja, o de uma reserva de valores (não confundir com reservas de lucros ou de capital do patrimônio líquido).

A base legal para constituição das provisões passivas, alinhada aos princípios de Contabilidade, é o art. 184 da Lei nº 6.404:

Crítérios de Avaliação do Passivo

Art. 184 — No balanço, os elementos do passivo serão avaliados de acordo com os seguintes critérios:

I — as obrigações, encargos e riscos, conhecidos ou calculáveis, inclusive Imposto de Renda a pagar com base no resultado do exercício, serão computados pelo valor atualizado até a data do balanço;

II — as obrigações em moeda estrangeira, com cláusula de paridade cambial, serão convertidas em moeda nacional à taxa de câmbio em vigor na data do balanço;

III — as obrigações, encargos e riscos classificados no passivo não circulante serão ajustados ao seu valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante. (NR)

7.2.4.1. Provisão para férias

Pela nossa legislação trabalhista, o empregado tem direito a férias após o período aquisitivo de um ano. O valor a ser pago pela empresa (salários, adicionais e encargos) representa uma DESPESA para a mesma. Porém, conforme o Princípio da Competência, essa despesa deve ser reconhecida (lançada) mês a mês, ou seja, à medida que o funcionário vai completando cada mês do seu período aquisitivo de férias, que é de um ano.

O montante da provisão é calculado com base na **remuneração mensal** do empregado, no mês do encerramento do período e no número de dias de férias a que já tiver direito na data do balanço. O número de dias de férias do empregado é regulado pela legislação trabalhista.

A contabilização da provisão é feita a débito de uma conta de resultado (custo ou despesa) e a crédito de **provisão para férias**, integrante do passivo circulante, no final de cada período-base. A provisão contempla a inclusão dos gastos incorridos com a remuneração de férias proporcionais e dos encargos sociais, cujos ônus cabem à empresa, bem como deve computar o terço constitucional. Veja o quadro a seguir:

Folha de Pagamento de Salários	Provisão Mensal p/ Férias (1/12 + 1/3 constitucional)	Encargos Sociais	
		INSS (27,8 %)*	FGTS (8 %)
2.500,00	277,77	77,22	22,22

* A parte patronal para com o INSS e terceiros, que é arrecadada e administrada pela Receita Federal, é composta pelos seguintes elementos:

Parte patronal (sobre folha de salários)	20,0%
SAT (seguro de acidente de trabalho = 1, 2 ou 3%)	3,0%
Terceiros (SENAI, SENAR, SESI, SENAC)	<u>4,8%</u>
Total	27,8%

Lançamento da provisão:

Diversos

a Provisão para férias

Férias	277,77	
INSS	77,22	
FGTS	<u>22,22</u>	377,21

No período subsequente, a empresa vai debitando a conta de **provisão para férias**, à medida que estas vão sendo gozadas pelos empregados, inclusive quanto ao pagamento dos encargos sociais decorrentes.

Provisão para férias

a Banco c/ movimento

Como se trata de um lançamento de provisão, onde a empresa apoia-se em valores estimados, pode, no decorrer dos meses, principalmente no momento do pagamento das férias e dos encargos, o valor provisionado no passivo não representar o valor exato a ser pago. Havendo variação salarial durante o período, a empresa deverá efetuar a complementação da provisão, para satisfazer plenamente o princípio da competência e prudência.

EXERCÍCIO RESOLVIDO 7-5:

(TCE-ES-Controlador/2001) – Ao encerrar o exercício social, a empresa Personal Ltda. constituiu a provisão para férias, segundo os critérios da legislação pertinente, com base na remuneração mensal dos empregados e no número de dias de férias a que já tinham direito na época do balanço, incluindo os encargos à base de 30%, sendo 10% dos segurados e 20% patronal. Apenas o acréscimo de um terço do valor das férias não foi incluído na provisão.

A situação descrita na época do balanço era a seguinte:

- 10 empregados com 12 meses de trabalho e salário mensal de R\$ 1.500,00;
- 10 empregados com 6 meses de trabalho e salário mensal de R\$ 1.200,00;
- 10 empregados com 3 meses de trabalho e salário mensal de R\$ 1.000,00.

Todos os empregados tinham mais de um ano de casa e não faltaram ao serviço durante o período aquisitivo das férias.

Com estas informações o contador da empresa promoveu o lançamento para contabilizar a provisão para férias no valor de:

- a) R\$ 21.150,00;
- b) R\$ 23.500,00;
- c) R\$ 25.850,00;
- d) R\$ 28.200,00;
- e) R\$ 30.550,00.

Resolução:

Devemos calcular a provisão com base no período aquisitivo e na remuneração de cada grupo de funcionários, sendo:

QTD FUNCIONÁRIOS (1)	PERÍODO AQUISITIVO (2)	SALÁRIO INDIVIDUAL (3)	SUBTOTAL (1*2*3/12)	ENCARGO PATRONAL (20%)	PROVISÃO PARA FÉRIAS
10	12	1.500,00	15.000,00	3.000,00	18.000,00
10	6	1.200,00	6.000,00	1.200,00	7.200,00
10	3	1.000,00	2.500,00	500,00	3.000,00
TOTAL			23.500,00	4.700,00	28.200,00

Lançamento:

Diversos

a provisão para férias

Férias 23.500,00

Encargos s/férias 4.700,00 28.200,00

Resposta: Letra D**7.2.4.2. Provisão para 13º salário**

O 13º salário pode ser provisionado da mesma forma como se provisionam as férias e, por constituir um encargo complementar de salário, pode ser provisionado mensalmente como custo ou despesa operacional, à razão de 1/12 da remuneração de cada empregado. O valor da provisão deverá ser reajustado sempre que ocorrerem alterações salariais, uma vez que a provisão efetiva é devida com base no salário de dezembro, ou no caso de pagamentos, em virtude de demissão.

O provisionamento do 13º salário e dos encargos sociais dele decorrentes deve ser feito mensalmente, em obediência à Legislação Comercial e aos princípios da competência, da prudência e da oportunidade. Para empresas que encerram balanço em 31 de dezembro, e que tenham pago o 13º salário no prazo legal, não deverá haver saldo na conta de provisão na data do balanço. Aliás, pela legislação trabalhista, o 13º deve ser pago até o dia 20 de dezembro e, em caso de dia não útil, o pagamento deve ser antecipado. Assim, esta provisão só pode ser constituída dentro do exercício social, e se houver saldo no final deste, ele deve ser revertido em contrapartida de uma obrigação líquida e certa que seria a conta **13º salário a pagar**.

Os valores adicionais normalmente incluídos na remuneração dos funcionários, além dos vencimentos, também devem compor a provisão para 13º salário. Ressalte-se que a dedutibilidade para fins de imposto de renda desta provisão refere-se, apenas, ao 13º salário.

Contabilização:**1ª) Na constituição da provisão:**

Despesas com 13º salário (custo ou despesa)

a Provisão para o 13º salário (passivo circulante)

2ª) Pelo pagamento nos casos de demissões:

Diversos

a Bancos c/ movimento

Provisão para o 13º salário

Despesas com 13º salário (*)

(*) No caso de haver acréscimo salarial no período ou pagamento de valores ainda não provisionados.

3ª) Acréscimos salariais

Dados:

– remuneração mensal – janeiro/X4	R\$ 1.200,00
– remuneração mensal – fevereiro/X4	R\$ 1.500,00
a) valor da provisão de janeiro/X4	
1/12 de R\$ 1.200,00	R\$ 100,00
b) valor da provisão de fevereiro/X4	
1/12 de R\$ 1.500,00	R\$ 125,00
c) complementação da provisão de jan/X4	
(R\$ 125,00 – R\$ 100,00)	R\$ 25,00
d) total da provisão em fev/X4	R\$ 150,00
e) total provisionado nos 02 (dois) meses (2/12)	
2/12 de R\$ 1.500,00	R\$ 250,00

Após a constituição da provisão, quaisquer pagamentos a título de 13º salário, inclusive adiantamentos ou pagamento em rescisões contratuais e encargos sociais correspondentes, serão contabilizados a débito da conta de provisão.

7.2.4.3. Provisão para gratificações a empregados

A empresa poderá contabilizar como custo ou despesa operacional, na data do balanço, a provisão para pagamento de gratificação a empregados, prevista em acordo coletivo ou individual de trabalho. A **provisão para gratificação a empregados** será contabilizada a débito de custo ou despesa, na conta **gratificação a empregados** e a crédito da conta **provisão para gratificação a empregados**, no passivo circulante, na forma que se segue:

Gratificação a empregados

a Provisão para gratificação a empregados

Esta provisão não é dedutível pela legislação do imposto de renda, devendo ser adicionada ao lucro líquido para a apuração do lucro real. Ressalte-se que a gratificação a empregados difere da participação de empregados, tendo em vista que esta última depende do lucro, enquanto a gratificação depende da política salarial da empresa, em termos de estímulo ou incentivo à produtividade.

7.2.4.4. Provisão para o imposto sobre a renda

O imposto de renda é considerado uma despesa do exercício para a empresa.

Ao final do encerramento de cada período de apuração do imposto, que de regra é trimestral, a pessoa jurídica tributada com base no regime do lucro real deverá apurar a estimativa do imposto de renda devido. Como se trata de uma estimativa, deverá constituir a provisão para pagamento do Imposto de Renda, inclusive sobre os lucros diferidos no período.

O cálculo da provisão é feito com base no lucro fiscal (lucro real) apurado e não no resultado contábil. A base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas é o montante real, presumido ou arbitrado, conforme definido no CTN.

Para se chegar ao lucro real, é necessário que se conheça o resultado do exercício antes do imposto de renda e que se proceda ao ajuste por meio de adições, exclusões e compensações de prejuízos fiscais anteriores, previstos na legislação tributária. O montante provisionado, levado a débito do **resultado do exercício**, classifica-se no passivo circulante.

O lançamento contábil será:

Resultado do exercício

a Provisão para o imposto de renda

Repare que o imposto de renda reduz o resultado líquido do período, sendo considerado como despesa do exercício.

As empresas tributadas pelo lucro real utilizam como base de cálculo do imposto de renda o lucro contábil do exercício (obtido pela Demonstração do Resultado do Exercício – DRE), ajustado pelas adições, exclusões e compensações previstas no Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999 – RIR/1999). A esse resultado ajustado dá-se o nome de **lucro fiscal**. Reparem que pode haver prejuízo contábil no exercício, e, após os ajustes, chegar-se a um lucro fiscal, assim como uma empresa pode apurar lucro contábil e, após os ajustes chegar a um **prejuízo fiscal**.

Entretanto, a legislação possibilita que a pessoa jurídica faça recolhimentos com base em estimativas mensais. Essas estimativas podem ser feitas com base em um lucro presumido ou extraídas de balancetes especialmente levantados para esse fim. Neste caso, os pagamentos do imposto serão debitados no Ativo Circulante para serem compensados com a apuração do imposto no balanço anual.

Exemplo:

Consideremos que determinada empresa tenha feito uma estimativa para pagamento do imposto de renda, referente ao mês de agosto, no valor de R\$ 6.000,00. Registrará esse fato mediante o seguinte lançamento:

D – IRPJ Pago por estimativa (AC)

C – Bancos conta Movimento (AC) R\$ 6.000,00

O valor de R\$ 6.000,00 será compensado com o imposto devido no final do período com base na apuração do Lucro Real, quando será debitada a Provisão para IRPJ (PC) e creditada a conta IRPJ Pago por estimativa (AC).

A pessoa jurídica tributada com base no lucro real poderá optar pela aplicação de parcelas do imposto de renda devido em projetos considerados de interesse para o desenvolvimento econômico regional, conforme definido em lei. Neste caso, a empresa deverá registrar no ativo não circulante – **investimentos** o valor da aplicação, tendo como contrapartida uma conta de **resultado que, enquanto não realizado, poderá ser registrado como reservas de incentivos fiscais**.

A contabilização deverá ser efetuada no momento do efetivo pagamento do imposto de renda devido, a saber:

Aplicação por incentivo fiscal (ANC)

a Reserva de incentivo fiscal (PL)

7.3. Variações monetárias ou cambiais

Variações monetárias decorrem da atualização dos direitos de créditos ou das obrigações, em função de taxa de câmbio (neste caso, chamada de variação cambial) ou de índices ou coeficientes, aplicáveis por disposição legal ou contratual.

Quando se referirem às operações que produzam acréscimo patrimonial, são denominadas **variações monetárias ativas**, classificadas contabilmente no sub-

grupo **outras receitas**. Podemos citar, a título de exemplo, o resultado positivo com a correção monetária pós-fixada e os ganhos cambiais. O ganho na variação monetária poderá ser decorrente de liquidação ou atualização dos créditos em moeda estrangeira ou em moeda nacional, com cláusula de correção monetária.

As operações passivas, isto é, as que produzem diminuição do patrimônio, são denominadas **variações monetárias passivas**, classificadas contabilmente no subgrupo **outras despesas**.

Obs.: Alguns autores consideram as variações monetárias ativas como receitas financeiras e as variações monetárias passivas como despesas financeiras.

As principais variações monetárias passivas decorrem, por exemplo:

- a) da atualização dos tributos, em função da variação de índices oficiais (taxa SELIC);
- b) da atualização das obrigações em moeda estrangeira, registradas em qualquer data e apuradas no encerramento do período, em função da taxa de câmbio vigente na data da aquisição do investimento e de sua avaliação por ocasião do encerramento do exercício.

Não existe índice único fixado por lei para calcular a variação monetária. Assim, poderão vir a ser utilizados vários (p. ex.: IGP, IPC, IGPM, CUB, INCC), conforme pactuado em contrato ou estipulado em lei.

A variação monetária efetuada com base em moeda estrangeira (p. ex.: dólar) será contabilizada a título de **variação cambial**. Neste caso, devem-se utilizar as taxas cambiais verificadas no fechamento do mercado de câmbio, no último dia útil de cada mês. Essas taxas podem ser obtidas no site do Banco Central do Brasil, através do Sistema de Informações Banco Central (Sisbacen).

Devemos estar atentos ao fato de que, na atualização de direitos de créditos, devem ser utilizadas as taxas para compra, enquanto que na atualização de obrigações, devem ser utilizadas as taxas para venda.

Por fim, cabe registrar que as variações monetárias ativas são consideradas receitas operacionais e compõem as bases de cálculos dos seguintes tributos:

- a) Contribuição para o PIS/Pasep;
- b) Contribuição para a Cofins;
- c) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido; e
- d) Imposto de Renda sobre o Lucro das Pessoas Jurídicas.

Contabilização:**a) Para registrar um acréscimo patrimonial:**

Conta patrimonial
a Variação monetária ativa

b) Para registrar uma redução patrimonial:

Variação monetária passiva
a Conta patrimonial

Exemplo:

A Empresa CAIXA BAIXO S/A tomou empréstimo de uma instituição financeira, em moeda nacional, na importância de R\$ 150.000,00, em 01/10/X4, ficando contratualmente estabelecido que o pagamento se daria em 120 dias, atualizado monetariamente pela variação mensal do IPC-IBGE.

Lançamento pelo empréstimo em 01/10/X4:

Banco c/ movimento	
a Empréstimos bancários (PC)	\$ 150.000,00

Em 31/12/X4, a empresa, mesmo não tendo que efetuar ainda o pagamento do empréstimo, pelo princípio da competência deve contabilizar a despesa com a variação monetária. Supondo que o IPC variou 5% de 01/10/X4 a 31/12/X4 (3 meses), ela deve lançar:

Lançamento contábil pela atualização monetária:

Variação monetária passiva	
a Empréstimos bancários	\$ 7.500,00

Após efetuado esse lançamento, a empresa demonstra que sua dívida junto a instituição financeira é de R\$ 157.500,00, pois esse é o valor que ela deveria pagar na data do balanço caso fosse quitar a sua dívida.

7.3.1. Aplicações financeiras

A empresa, para resguardar suas disponibilidades em períodos inflacionários, costuma deslocá-los para alguma aplicação financeira. A remuneração do investimento pode prever, além dos juros, variação monetária pré ou pós-fixada. As receitas financeiras devem ser reconhecidas de acordo com o princípio da competência.

A Lei das S/A, em seu art. 183, inciso I, estabelece como um dos critérios de avaliação do ativo o seguinte:

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

I – as aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos, e em direitos e títulos de créditos, classificados no ativo circulante ou no realizável a longo prazo: (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

- a) pelo seu valor justo, quando se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda; e
b) pelo valor de custo de aquisição ou valor de emissão, atualizado conforme disposições legais ou contratuais, ajustado ao valor provável de realização, quando este for inferior, no caso das demais aplicações e os direitos e títulos de crédito; (Incluída pela Lei nº 11.638, de 2007).
-

Isto posto, quando o valor da aplicação financeira estiver com valor de mercado inferior ao custo de aquisição, deverá ser constituída provisão, de natureza redutora do ativo, para ajustá-la a este valor.

Outro aspecto, de muita importância, a ser analisado, consiste no fato de que essas aplicações podem e devem ser avaliadas pelo seu valor justo.

Para essa finalidade, valor justo é o valor que pode se obter em um mercado ativo, decorrente de transação não compulsória realizada entre partes independentes, vale dizer, numa livre negociação.

Na ausência de um mercado ativo para um determinado instrumento financeiro, o valor justo a ser considerado é o que se pode obter em um mercado ativo com a negociação de outro instrumento financeiro de natureza, prazo e risco similares ou o valor presente líquido dos fluxos de caixa futuros para instrumentos financeiros de natureza, prazo e risco similares; ou, ainda, o valor obtido por meio de modelos matemático-estatísticos de precificação de instrumentos financeiros.

Veremos o assunto por meio de um exemplo numérico.

Exemplo: Nossa empresa faz uma aplicação prefixada de \$ 100.000,00, em 01/12/20X1, para resgate de \$ 105.000,00, em 31/01/20X2, no Banco Garantidor S/A, sendo o IR incidente de 25% sobre o ganho.

Lançamento contábil pela aplicação financeira, em 01/12/20X1:

Aplicações financeiras

a Banco conta movimento

\$ 100.000,00

Lançamento de ajuste ao regime de competência, em 31/12/20X1 (referente à metade do rendimento, pois decorreu a metade do tempo da aplicação):

Aplicações financeiras	
a Receitas financeiras	\$ 2.500,00

Em 31/01/20X2, a empresa reconhece mais uma vez a receita do período e registra o resgate, sabendo que o banco descontou a parcela do IR, que pode ser compensável ou não pela empresa, de acordo com a legislação fiscal. Assim, teríamos os lançamentos:

Aplicações financeiras	
a Receitas financeiras	\$ 2.500,00

Assim, a conta aplicações financeiras monta o valor de R\$ 105.000,00. Porém, há incidência de IR sobre o ganho na alíquota de 25%. Logo, teremos o seguinte lançamento pelo resgate da aplicação financeira.

Diversos

a Aplicações financeiras		
Despesa com IR / IRRF a compensar	\$ 1.250,00	
Bancos conta movimento	\$ 103.750,00	105.000,00

7.4. Depreciação, amortização e exaustão

A contabilidade preocupa-se em evidenciar a situação econômica da empresa da melhor forma possível aos seus usuários. Os bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade estão relacionados no ativo não circulante, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens (imobilizado). Também os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido (intangível), além dos investimentos permanentes e o realizável a longo prazo estão no ativo não circulante.

À medida que os bens físicos vão sendo utilizados, ou os direitos vão sendo usufruídos, deve-se reconhecer a despesa correspondente. Isso ocorre por meio

da **depreciação, amortização ou exaustão**, conforme suas características. Estes procedimentos representam o sacrifício sofrido pelos bens ou direitos ao longo de sua vida útil.

A contabilização dar-se-á pelo reconhecimento a débito de uma despesa ou custo em contrapartida com o crédito em uma conta retificadora do ativo permanente. Portanto, é a “desativação” do bem ou direito e o reconhecimento de despesa pelo seu uso, desgaste, obsolescência ou transcurso do tempo contratualmente previsto.

Pela legislação do imposto de renda poderão, à opção da entidade, ser debitados diretamente como despesa ou custo, no resultado do exercício, o valor de aquisição dos elementos patrimoniais de vida útil ou prazo de exercício inferior a 1(um) ano ou cujo valor unitário não supere o limite fixado na legislação tributária (nas aquisições de bens, cujo valor unitário esteja dentro do limite de R\$ 326,61; a exceção contida no mesmo não contempla a hipótese onde a atividade exercida exija utilização de um conjunto desses bens), mesmo que o prazo de vida útil seja superior a 1(um) ano. Já pelo princípio da prudência, estes devem ser computados como despesa.

De forma geral, as empresas comerciais contabilizam a contrapartida da depreciação, amortização ou exaustão em conta de despesa ao passo que as empresas industriais (com relação aos bens utilizados no processo produtivo) contabilizam as contrapartidas em custos.

7.4.1. Depreciação

7.4.1.1. Conceito

É a redução de valor dos bens corpóreos que integram o ativo não circulante (imobilizado), em decorrência de desgaste ou perda de utilidade pelo **uso, ação da natureza** ou **obsolescência**.

O encargo de depreciação poderá ser computado, no resultado do exercício, como **despesa** operacional ou será ativado como custo de produção, conforme a utilização do bem que sofre o desgaste, seja em uma entidade comercial ou industrial, respectivamente. A depreciação dos bens utilizados na produção (industrial, por exemplo) será registrada como custo na apuração do custo fabril, sendo ativadas juntamente com o estoque de produtos prontos, e a dos demais bens, como, por exemplo, os da área administrativa, terão sua contrapartida como despesa operacional.

Conforme estabelece o art. 305, § 2º, do RIR/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – Decreto nº 3.000/1999), qualquer que seja a forma de registro do encargo de depreciação, na escrituração trimestral ou mesmo anual, a quota de depreciação somente será dedutível como custo ou despesa operacional **a partir do mês em que o bem é instalado, posto em serviço ou em condições de produzir**. Tem-se observado esta norma nas provas da Esaf e de outras organizadoras de concursos.

7.4.1.2. Contabilização

O lançamento mais comum do fato relativo à depreciação é o seguinte:

Despesa (ou custo) de depreciação
a Depreciação acumulada

A conta devedora, **despesa de depreciação**, é conta de resultado e representa o encargo econômico suportado pela entidade, chamada também de **encargo de depreciação**.

No caso de bens utilizados no processo produtivo, nas indústrias, o lançamento será o seguinte:

D – Custo de Fabricação
C – Amortização Acumulada

A conta credora **depreciação acumulada** é retificadora do bem sujeito à depreciação, possuindo saldo credor. Integra o balanço patrimonial, sendo demonstrada juntamente com a conta do bem que retifica, em subtração a seu saldo, chegando-se ao **valor contábil**.

Valor Contábil

É a diferença entre o valor pelo qual o bem está registrado no balanço e a sua depreciação acumulada.

A depreciação será deduzida, para fins do Imposto de Renda, pela empresa que suporta o encargo econômico do desgaste ou obsolescência, de acordo com as condições de propriedade, posse ou uso do bem.

Para fins da legislação fiscal (Imposto de Renda), o encargo de depreciação somente poderá ser computado no resultado do exercício a partir do **mês** em que o bem for **efetivamente instalado**, posto em serviço ou em condições de produção. Porém, aos olhos da Contabilidade, ele deve ser depreciado a partir do mês de

aquisição, pois, pelo próprio conceito de depreciação, é desde esse momento que começa a obsolescência e desvalorização pela ação da natureza. **Mas, cuidado!** Se a questão citar a data de instalação (principalmente em caso de prova da Esaf), é porque segue a legislação do IR, ou seja, o examinador pretende que o assunto seja abordado sob a ótica dessa legislação.

Assim sendo, a título de exemplo, um bem que está sujeito a depreciação de 12% ao ano, colocado em funcionamento no dia 28 de um determinado mês, será depreciado à base de 1% naquele mês, mesmo que só tenha ficado um dia em funcionamento, como é o caso do mês de fevereiro.

Por ser encargo relativo a um bem pelo desgaste ou uso, em qualquer hipótese, o valor da depreciação acumulada não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem a que se refere, e, quando atingido este valor, considera-se o valor contábil do bem como sendo zero. Porém, em observância ao princípio do registro pelo valor original, o bem deve continuar integrando o patrimônio da entidade, com depreciação acumulada de igual valor, enquanto ele permanecer na entidade.

Suponha que uma empresa adquiriu um veículo em 26/01/X1, no valor de R\$ 30.000,00, e esteja efetuando a **depreciação linear** à taxa de 20% a.a., sem valor residual.

Valor da depreciação no ano: $R\$ 30.000,00 \times 20\% = R\$ 6.000,00$

Teríamos, no **Razão**, o seguinte registro:

Despesa de Depreciação	Depreciação Acumulada
(1) 6.000,00	6.000,00 (2)
<hr style="width: 50%; margin: 0 auto;"/>	<hr style="width: 50%; margin: 0 auto;"/>
30.000,00	(2) 6.000,00
Veículos	Resultado do Exercício

No balanço patrimonial

Ativo não circulante

Imobilizado

Veículos	30.000,00
(-) Depreciação acumulada – veículos	(6.000,00)

7.4.1.3. Bens sujeitos à depreciação

Podem ser objeto de depreciação **todos os bens tangíveis ou físicos, submetidos ao desgaste pelo uso**, por causas naturais ou por obsolescência tecnológica, **inclusive projetos florestais** (não renováveis, como, por exemplo, frutíferas e cafezais) destinados à exploração dos respectivos frutos, isto quando são de propriedade da entidade, visto que, se houver o direito de exploração, estarão sujeitos à amortização. Percebam que os bens objetos de *leasing* financeiro também são depreciados pela arrendadora, porque nessa espécie de arrendamento o arrendador transfere substancialmente os riscos à arrendatária.

7.4.1.4. Bens não sujeitos à depreciação

Não é admitido o registro de quota de depreciação, mensal ou anual, sob a ótica da legislação fiscal, em relação aos seguintes bens:

- a) terrenos, salvo em relação às construções e benfeitorias sobre eles realizadas. Quanto aos terrenos, se não forem de uso e estiverem registrados por valor superior ao de mercado, é possível constituir provisão para perdas, conforme a lei preceitua para os bens e direitos do Ativo Não Circulante-Investimentos;
- b) bens que normalmente aumentam de valor com o tempo, como, por exemplo, as antiguidades e obras de arte. Estes bens são do Ativo Não Circulante-Investimentos e as perdas são passíveis de serem provisionadas;
- c) bens para os quais sejam registradas quotas de amortização ou exaustão;
- d) prédios ou construções não alugados, nem utilizados na produção de bens ou serviços, destinados a manter a atividade da pessoa jurídica, isto é, que estão na condição de meros investimentos, sem produzir rendimentos.
- e) bens e direitos intangíveis, os quais podem ser objeto de amortização, se forem fruto de aquisição.

Obs.:

- 1) Sob a ótica da legislação fiscal, os imóveis alugados, classificados no ativo não circulante, grupo **investimentos**, podem ser depreciados normalmente, desde que a despesa de depreciação de cada período não supere o valor da receita de aluguel dele decorrente.

- 2) No caso de construções e benfeitorias, o valor do terreno deverá estar segregado contabilmente do valor da edificação que sobre ele existir, a fim de que se possa computar perfeitamente a quota de depreciação relativa às construções e benfeitorias, devendo a segregação contábil estar baseada em laudo de avaliação do bem.
- 3) Quanto às florestas, ressalte-se que estas devem ser próprias, para exploração e cultivadas, e que não sejam renováveis. As florestas nativas, não renováveis, devem sofrer exaustão. Sobre aquelas a que se tem direito de exploração, utiliza-se a amortização ou a exaustão, conforme a exploração seja, respectivamente, de duração limitada ou até o esgotamento.

7.4.1.5. Taxas usuais de depreciação

A taxa é determinada em função do período de vida útil do bem. Assim, um bem com 05 (cinco) anos de vida útil deverá ser depreciado em 20% ao ano. A maioria das taxas de depreciação aceitas pela legislação do imposto de renda já está preestabelecida pela jurisprudência administrativa ou por atos de autoridades fazendárias.

Em questões de prova que envolvam o assunto, os percentuais devem ser fornecidos, e geralmente os são. Assim, não faz sentido mencionarmos percentuais para esse fim. Lembramos que, caso a empresa possua um tipo de bem com prazo de vida útil diferente dos valores estabelecidos pela legislação, deverá comprová-lo através de laudo técnico e manual, para poder depreciar o bem de acordo com este período. A título de curiosidade, selecionamos as taxas de depreciação de alguns bens, como segue:

BENS	TAXA (%) a.a.	VIDA ÚTIL
Computador	20	5 anos
Edifícios e benfeitorias	04	25 anos
Máquinas, equipamentos e instalações	10	10 anos
Móveis e utensílios	10	10 anos
Tratores	25	4 anos
Veículos	20	5 anos

No ano em que os bens forem postos em operação, caso não o seja no mês de janeiro, deve-se ajustar a taxa anual proporcionalmente ao número de meses de efetiva utilização desses bens.

Exemplo:

Veículo adquirido em 25/02/X0, por um valor correspondente a \$ 30.000,00, e posto em operação em 13/03/X0. O veículo tem taxa anual de depreciação no montante de 20% a.a. Podemos calcular a taxa proporcional de depreciação, fazendo o seguinte procedimento:

- mês de utilização do veículo = março/X0
- número de meses de efetiva utilização em X0 = 10 meses

Para calcular-se a quota proporcional de depreciação, podemos utilizar duas formas:

- 1^a) quota proporcional = $10/12 \times 20\% = 16,67\% \times \$ 30.000,00 = \$ 5.001,00$ (temos o problema do arredondamento e da dificuldade de se trabalhar com números quebrados);
- 2^a) calcula-se a quota pela vida útil do bem, ou seja, dividimos o valor do bem pela vida útil deste em número de meses e, desta forma, obtemos o valor da depreciação de cada mês. Para o caso do exemplo, multiplicamos o valor de depreciação mensal pelo número de meses em funcionamento da seguinte forma:

Vida útil: $100\% / 20\% = 5 \text{ anos} = 60 \text{ meses}$

Depreciação mensal:

$\$ 30.000,00 / 60 \text{ meses} = \$ 500,00$

Depreciação no período X0:

$\$ 500,00 \times 10 \text{ meses} = \$ 5.000,00$

7.4.1.6. Taxas especiais de depreciação

O uso intensivo ou anormal dos bens poderá determinar a adoção de taxas especiais de depreciação, cuja adequação deverá ser comprovada pela pessoa jurídica que poderá recorrer, inclusive, a laudos técnicos expedidos por órgão oficial competente.

Como exemplo, podemos citar as máquinas que operem com materiais corrosivos e os veículos usados em pedreiras ou mineradoras.

7.4.1.7. Depreciação acelerada

A legislação do imposto de renda permite, por vezes e em certos casos, que as empresas adotem percentuais mais elevados de depreciação.

Existem dois tipos de depreciação acelerada:

- a – normal;
- b – incentivada pelo imposto de renda.

A depreciação acelerada normal consiste em atribuir coeficientes multiplicadores, em função do número de horas diárias de operação do bem sujeito ao desgaste pelo uso. Aplica-se, **exclusivamente**, aos bens móveis.

Os coeficientes são os seguintes:

- a – 1,5 para dois turnos diários de operação (16 h)
- b – 2,0 para três turnos diários de operação (24 h)

Desta forma, uma empresa industrial poderá utilizar a taxa de depreciação de 20% a.a. (10% X 2) para as suas máquinas fabris, se estas operarem por 24 horas. O valor total da depreciação (normal e acelerada) não poderá ultrapassar o valor do custo total do bem, como já mencionamos anteriormente.

7.4.1.8. Depreciação de bens adquiridos usados

Analisamos até aqui, o cálculo da depreciação para bens adquiridos novos. Caso o bem seja adquirido usado, a legislação do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999, artigo 311) diz que a empresa deve optar pelo método que resultar no **maior prazo** de vida útil, dentre as opções abaixo:

- a – metade da vida útil de bem similar adquirido novo;
- b – o restante da vida útil, em relação à primeira instalação.

É de se ressaltar que, antes do advento dessa legislação, as empresas, para evitar sanções fiscais, adotavam para os bens adquiridos usados as mesmas taxas de depreciação utilizadas para os bens adquiridos novos.

Entretanto, para fins contábeis, o correto é proceder a uma avaliação do bem, conforme dispõe o art. 8º da Lei das S/A, e com base nesse laudo de avaliação proceder à depreciação pelo restante da vida útil do bem.

7.4.1.9. Métodos de depreciação

Existem diversos métodos de depreciação, sendo que o mais largamente utilizado é o **método da depreciação linear**. Salienta-se que a depreciação pode ser apurada com ou sem **valor residual**, conforme se deprecia todo o valor do bem ou apenas uma parte dele.

Valor residual é a parcela do valor do bem que a empresa considera que não será depreciado. Normalmente, deprecia-se todo o valor do bem, caso em que o valor residual seria nulo. Sendo a depreciação com valor residual, apura-se o valor depreciável pela diferença entre o valor de aquisição e o valor residual. Para obter a quota mensal ou anual de depreciação, basta dividirmos o valor encontrado pelo número de períodos de depreciação.

A base de cálculo da depreciação, então, é o valor de aquisição do bem menos o valor residual.

Exemplo: Máquina no valor de \$ 70.000,00, com valor residual de R\$ 10.000,00.

Valor do bem = \$ 70.000,00

Valor residual = \$ 10.000,00

Valor depreciável (base de cálculo) = \$ 70.000,00 – \$ 10.000,00 = \$ 60.000,00

Valor do encargo de depreciação anual = 10% × \$ 60.000,00 = **\$ 6.000,00**

Ao final da depreciação, a máquina estará com valor contábil de \$ 10.000,00.

7.4.1.9.1. Método de depreciação linear ou das quotas constantes

Este é o método mais utilizado. Consiste em aplicar-se a taxa de depreciação sempre sobre o mesmo valor (taxa e base de cálculo fixas). Desta forma, o valor do encargo de depreciação será o mesmo em todos os períodos. Este é o método que vínhamos utilizando nos exemplos até então.

Exemplo: Veículo no valor de \$ 25.000,00

Vida útil = 5 anos; Taxa de depreciação = 20% aa

Base de cálculo = \$ 25.000,00

Valor da depreciação anual = \$ 25.000,00 × 20% = \$ 5.000,00:

Ano	Encargo de Depreciação	Valor Contábil do bem
1º ano	\$ 5.000,00	\$ 20.000,00
2º ano	\$ 5.000,00	\$ 15.000,00
3º ano	\$ 5.000,00	\$ 10.000,00
4º ano	\$ 5.000,00	\$ 5.000,00
5º ano	\$ 5.000,00	ZERO

Se desejarmos a depreciação mensal, então basta dividir \$ 25.000,00 por 60 e teremos o valor de \$ 416,67.

7.4.1.9.2. Método de depreciação da soma dos dígitos (COLE)

Este método é utilizado quando o desgaste do bem não ocorre de forma linear ao longo da sua vida útil. As taxas serão variáveis a cada ano, sendo a base depreciável sempre a mesma. A taxa de cada ano será composta de uma fração, onde o denominador é sempre a soma dos dígitos da vida útil do bem. Já o numerador poderá ser **crescente**, iniciando em 1 (um), caso o desgaste seja maior no final da vida útil, ou **decrecente**, iniciando com o prazo de vida útil e terminando em 1 (um), caso o desgaste seja maior no início da vida útil. Vejam o exemplo a seguir e depois leiam novamente o parágrafo.

Exemplo: para um bem que será depreciado em 5 anos, sem valor residual, utilizando o método crescente, sendo o valor do mesmo de R\$ 30.000,00, teremos o seguinte esquema:

Ano	1
Ano	2
Ano	3
Ano	4
Ano	5
Soma	= 15

Como a depreciação é crescente, será ela então de:

$$1^{\text{o}} \text{ ano: } (1 / 15) \times \text{R\$ } 30.000,00 = \text{R\$ } 2.000,00$$

$$2^{\text{o}} \text{ ano: } (2 / 15) \times \text{R\$ } 30.000,00 = \text{R\$ } 4.000,00$$

$$3^{\text{o}} \text{ ano: } (3 / 15) \times \text{R\$ } 30.000,00 = \text{R\$ } 6.000,00$$

$$4^{\text{o}} \text{ ano: } (4 / 15) \times \text{R\$ } 30.000,00 = \text{R\$ } 8.000,00$$

$$5^{\text{o}} \text{ ano: } (5 / 15) \times \text{R\$ } 30.000,00 = \text{R\$ } 10.000,00$$

Dessa forma, o valor contábil desse bem, ao fim do terceiro ano, será de R\$ 18.000,00 (R\$ 30.000,00 – R\$ 2.000,00 – R\$ 4.000,00 – R\$ 6.000,00).

Caso a depreciação fosse decrescente, os valores por ano seriam invertidos, isto é, teríamos os seguintes valores de depreciação:

$$1^{\text{o}} \text{ ano: } (5 / 15) \times \text{R\$ } 30.000,00 = \text{R\$ } 10.000,00$$

$$2^{\text{o}} \text{ ano: } (4 / 15) \times \text{R\$ } 30.000,00 = \text{R\$ } 8.000,00$$

$$3^{\text{o}} \text{ ano: } (3 / 15) \times \text{R\$ } 30.000,00 = \text{R\$ } 6.000,00$$

$$4^{\text{o}} \text{ ano: } (2 / 15) \times \text{R\$ } 30.000,00 = \text{R\$ } 4.000,00$$

$$5^{\text{o}} \text{ ano: } (1 / 15) \times \text{R\$ } 30.000,00 = \text{R\$ } 2.000,00$$

7.4.1.9.3. Método da unidade de tempo trabalhada ou das quantidades produzidas

No método da unidade de tempo trabalhada, a taxa de depreciação é calculada em função do número de horas de uso do bem no período. Neste caso, basta dividir o valor do bem pelo número de horas de vida útil e obteremos a depreciação por hora. Assim:

$$\text{Taxa de depreciação} = \frac{\text{horas trabalhadas no período}}{\text{quantidade de horas totais de vida útil}}$$

O método das unidades produzidas é análogo, porém o cálculo da taxa é feito, dividindo-se as unidades produzidas no período pela quantidade total que aquele bem é capaz de produzir, ou seja, a vida útil é dada em termos de unidades a serem produzidas. Assim:

$$\text{Taxa de depreciação} = \frac{\text{unidades produzidas no período}}{\text{capacidade total de produção da máquina}}$$

Exemplo: Uma máquina adquirida por \$ 10.000,00 tem limite de funcionamento de 60.000 horas. Sabendo-se que, no primeiro ano de uso, a mesma trabalhou durante 9.000 horas, calcule o valor da depreciação naquele ano.

Valor do bem (base de cálculo): \$ 10.000,00

Taxa de depreciação: $9.000 / 60.000 = 0,15 = 15\%$

Valor da depreciação no primeiro ano: $\$ 10.000,00 \times 15\% = \$ 1.500,00$.

7.4.1.10. Depreciação em atividade rural

Consoante o disposto no art. 6º da MP nº 2.159-70/2001, os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore atividade rural, para uso nesta atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano de aquisição. Esta é uma norma da legislação fiscal. Entretanto, para fins, exclusivamente, contábeis, não há essa distinção na forma de depreciação.

7.4.1.11. Depreciação em arrendamento mercantil

No arrendamento mercantil **operacional**, os bens arrendados devem ser escriturados em conta especial do ativo não circulante imobilizado pela empresa arrendadora.

Conforme determinação da legislação fiscal, a arrendadora poderá registrar como despesa ou custo de depreciação, na apuração do lucro real, as quotas de depreciação dos bens arrendados, calculados de acordo com a vida útil do bem.

No caso do *leasing* **financeiro**, nos termos da Lei nº 6.404/1976 e Pronunciamento CPC 06, a arrendatária fará a depreciação do bem como se proprietária fosse.

A propósito, os itens 20, 27 e 29 do referido Pronunciamento dispõem:

20. No começo do prazo de arrendamento mercantil, os arrendatários devem reconhecer, em contas específicas, os arrendamentos mercantis financeiros como ativos e passivos nos seus balanços por quantias iguais ao valor justo da propriedade arrendada ou, se inferior, ao valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil, cada um determinado no início do arrendamento mercantil.

A taxa de desconto a ser utilizada no cálculo do valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil é a taxa de juros

implícita no arrendamento mercantil, se for praticável determinar essa taxa; se não for, deve ser usada a taxa incremental de financiamento do arrendatário. Quaisquer custos diretos iniciais do arrendatário são adicionados à quantia reconhecida como ativo.

27. Um arrendamento mercantil financeiro dá origem a uma despesa de depreciação relativa a ativos depreciáveis, assim como uma despesa financeira para cada período contábil. A política de depreciação para os ativos arrendados depreciáveis deve ser consistente com a dos demais ativos depreciáveis e a depreciação reconhecida deve ser calculada de acordo com as regras aplicáveis aos ativos imobilizados (e com as relativas à amortização dos ativos intangíveis quando pertinente). Se não houver certeza razoável de que o arrendatário virá a obter a propriedade no fim do prazo do arrendamento mercantil, o ativo deve ser totalmente depreciado durante o prazo do arrendamento mercantil ou da sua vida útil, o que for menor.

29. A soma da despesa de depreciação do ativo e da despesa financeira do período é raramente igual ao pagamento da prestação do arrendamento mercantil durante o período, sendo, por isso, inadequado simplesmente reconhecer os pagamentos da prestação do arrendamento mercantil como despesa. Por conseguinte, é improvável que o ativo e o passivo relacionado sejam de valor igual após o começo do prazo do arrendamento mercantil.

EXERCÍCIO RESOLVIDO 7-6:

(AFRF/1998) Contabilizado em seu ativo imobilizado, a empresa Reboq Ltda. possuía um guindaste, sobre o qual não foi contratado nenhum seguro e que, talvez por isso mesmo, sofreu um incêndio com perda total. Nada foi recuperado. No referido dia, o contador verificou que:

- o guindaste fora comprado por R\$ 50.000,00;
- dessa aquisição, só foram pagos R\$ 45.000,00, restando ainda uma dívida de R\$ 5.000,00;
- já fora contabilizada uma correção monetária de R\$ 8.000,00;
- também já fora contabilizada uma depreciação de R\$ 3.000,00.

Feitos esses cálculos e os ajustes contábeis necessários, verificou-se que o incêndio do guindaste provocou a contabilização de uma despesa líquida não operacional, decorrente da perda total, no valor de:

- a) R\$ 47.000,00;
- b) R\$ 55.000,00;
- c) R\$ 53.000,00;
- d) R\$ 50.000,00;
- e) R\$ 58.000,00.

Resolução:

Valor de aquisição do bem	50.000,00
(+) Correção monetária	8.000,00
(-) Depreciação	(3.000,00)
(=) Valor contábil	55.000,00

Ao proceder a baixa do bem, a empresa registrará uma perda (despesa), no valor contábil de \$ 55.000,00.

Obs.: O fato de ainda restar uma dívida de \$ 5.000,00, referente à aquisição do bem, em nada influencia a baixa do mesmo, que foi registrado no ativo, à época da compra, por \$ 50.000,00.

Resposta: Letra B

7.4.1.12. Depreciação de semoventes

Consideram-se semoventes, para os fins desse item, os animais que a empresa adquire com a finalidade de utilização no trabalho ou que sirvam de reprodutores.

Desta forma, os semoventes devem ser registrados no Ativo Não Circulante – Imobilizado.

Os animais destinados às finalidades antes mencionadas podem ser depreciados a partir do momento de sua efetiva utilização nessas atividades.

Para fins fiscais, os animais e quaisquer bens com custo unitário de aquisição inferior a R\$ 326,61, podem ser computados diretamente como custo ou despesa operacional, independentemente de sua vida útil.

A taxa de depreciação a ser utilizada depende da vida útil de cada espécie de animal .

É importante frisar que o animal somente poderá ser depreciado a partir do momento que é posto em uso, sendo que todos os gastos realizados com o mesmo até este momento são ativados formando o custo de aquisição ou formação. Os equinos, por exemplo, utilizados no serviço de montaria, necessitam de todo um preparo de adestramento ou doma. Considerando todos os gastos, vamos supor que um cavalo de montaria tenha o custo de R\$ 8.000,00, e que sua vida útil (de trabalho) seja de 8 anos. Nessas condições, a depreciação de cada ano será de R\$ 1.000,00:

D – Depreciação de Semoventes – Cavalos	R\$ 1.000,00
C – Depreciação Acumulada – Cavalos	R\$ 1.000,00

Assim podemos proceder, também, com outros animais de serviço ou reprodução como, cães de guarda, cães de faro, touros, vacas, peixes etc., observando-se para cada espécie e finalidade o prazo de vida útil.

7.4.2. Amortização

É a diminuição do valor dos bens intangíveis que integram o ativo não circulante. A Lei nº 6.404/1976 define amortização como sendo:

a perda de valor de capital aplicado na aquisição de direitos de propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros, com existência ou exercício de **duração limitada** ou cujo objeto sejam bens de utilização por **prazo** legal ou contratualmente limitado.

Como se observa, a amortização tem lugar quando o limitante da vida útil for o **tempo**, diferentemente da depreciação, que é pelo uso, tempo e obsolescência.

7.4.2.1. Bens intangíveis sujeitos à amortização

Dentre os bens que estão sujeitos à amortização no ativo permanente, destacam-se:

- ponto comercial;
- custo de projetos técnicos;
- pesquisa e desenvolvimento de produtos;
- marcas e patentes;
- franquias;
- fórmulas ou processos de fabricação, direitos autorais, autorizações ou concessões;
- benfeitorias em prédios de terceiros, quando vinculados a um contrato de duração limitada;

Veja que os itens sujeitos à amortização são todos aqueles classificáveis no Ativo Não Circulante Intangível.

7.4.2.2. Contabilização

Despesa de amortização (custo ou despesa)
a Amortização acumulada

O montante da amortização acumulada não poderá ultrapassar o custo total de aquisição do bem ou direito, tal qual ocorre com a depreciação e a exaustão.

A TAXA DE AMORTIZAÇÃO de cada período deve ser fixada, de acordo com o prazo de direito de uso para os bens do Ativo Não Circulante – Intangível.

Exemplo: Uma empresa gasta \$ 500.000,00 com franquias, tendo classificado tal gasto no ativo não circulante intangível. O prazo para exploração do negócio é de 10 anos

Neste caso, utiliza-se a taxa de 10% ao ano para amortizar o gasto.

Encargo anual de amortização: \$ 500.000,00 × 10% = \$ 50.000,00

Lançamento:

Encargo de amortização	
a Amortização acumulada	50.000,00

No balanço patrimonial:

Ativo Não Circulante Intangível

Aquisição de Franquia	500.000,00
(-) Amortização acumulada	(50.000,00)

7.4.3. Exaustão

Corresponde à perda de valor, decorrente da exploração (aproveitamento), de recursos minerais ou florestais registrados no Ativo Não Circulante Imobilizado e os equipamentos utilizados exclusivamente nessas atividades. É o reconhecimento do custo dos recursos naturais, durante o período em que tais recursos são exauridos ou extraídos. Atente-se ao fato de que somente os recursos não renováveis são passíveis de exaustão. O valor dos direitos contratuais de exploração de florestas por prazo determinado, por exemplo, são objeto de amortização, e não de exaustão. Desta forma, não poderá ser objeto de exaustão a exploração de jazidas minerais inesgotáveis ou de exaurimento indeterminável, como as de água mineral.

Os equipamentos de extração mineral ou florestal podem, opcionalmente, ser depreciados, utilizando-se, para tal, os critérios e taxas de depreciação. Porém, normalmente, devem ser exauridos juntamente com o objeto de exploração. São exemplos desses bens as construções realizadas no interior de uma mina, como elevadores, canalização, trilhos e demais materiais que não são retirados quando finalizada a extração, ou não são utilizados em outra atividade.

7.4.3.1. Contabilização

Despesa de exaustão
a Exaustão acumulada

7.4.3.2. Taxas anuais

Serão determinadas em função do:

- a) volume de produção no período e sua relação com a possança (reserva potencial de exploração) conhecida. É o método das unidades produzidas;
- b) prazo de concessão dado pela autoridade governamental, quando for o caso (exploração de recursos minerais).

Chama-se atenção ao fato de que as atividades extrativas sob licenciamento (minerais destinados ao aproveitamento imediato e *in natura*, como é o caso da água mineral), ou sob arrendamento, não comportam nenhuma das formas de exaustão, em face de não haver custo ativável (que possa ser registrado no ativo) de direitos minerais. Caberá, quando muito, a apropriação normal de quotas de amortização ou das despesas operacionais, conforme o caso.

As empresas de mineração deverão manter em sua escrituração contábil, sob intitulação própria, subcontas distintas (separadas), referentes a cada jazida ou mina.

Este controle individualizado também será estendido à quota de exaustão mineral com base no custo de aquisição (exaustão normal ou real).

Exemplo: A empresa EXTRATIVA S/A adquiriu, por \$ 1.500.000,00, o direito de exploração de uma floresta, contendo 200.000 árvores. Sabe-se que, no primeiro ano de exploração, a empresa extraiu 50.000 árvores da floresta. Calcule o encargo com exaustão, no período:

Custo dos direitos de exploração da floresta : \$ 1.500.000,00

Potencial de exploração: 200.000 árvores

Extração no ano: 50.000 árvores

* Taxa de exaustão : $50.000 / (200.000) = 25\%$

Encargo de exaustão no período: $25\% \times \$ 1.500.000,00 = \$ 375.000,00$

Lançamento:

Despesas com exaustão

a Exaustão acumulada 375.000,00

No balanço patrimonial:

Ativo Não Circulante

Intangível

Direitos sobre florestas 1.500.000,00

(-) Exaustão acumulada (375.000,00)

7.4.4. Recuperação do Imobilizado e Intangível

Por disposição da Lei nº 6.404/1976, a companhia deverá efetuar análises periódicas sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado e no intangível, a fim de que sejam registradas as perdas de valor do capital aplicado quando houver decisão de interromper os empreendimentos ou atividades a que se destinavam ou quando comprovado que não poderão produzir resultados suficientes para recuperação desse valor; ou revisados e ajustados os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação, exaustão e amortização.

Desta forma, se os valores registrados no Imobilizado ou Intangível não puderem ser recuperados, os valores assim considerados devem ser baixados como perda do período em que o fato for constatado. Essas perdas constituem-se em outras despesas.

De outra sorte, os índices de depreciação, amortização e exaustão devem ser revistos sempre que se mostrarem inadequados ou não condizentes com a realidade dos bens ou direitos objetos de tais procedimentos.

7.4.5. Resumo

Depreciação	desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência (bens tangíveis do ativo imobilizado).
Amortização	em função do tempo ou período de utilização para os bens intangíveis
Exaustão	em função do volume da possança (reservas minerais, florestas e outros recursos esgotáveis).

7.5. Ganhos ou perdas de capital

Serão classificados como ganhos ou perdas de capital os resultados na alienação e liquidação de bens do ativo não circulante, inclusive por desapropriação, baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão. Esses ganhos ou perdas serão contabilizados, respectivamente, como **outras receitas e outras despesas operacionais na DRE**.

A determinação do ganho ou da perda de capital corresponderá à diferença entre o valor de alienação dos bens e seu **valor contábil**, na data da baixa. Ocorrerá **ganho**, se a diferença for positiva e **perda**, se negativa. Entende-se por valor contábil dos bens o que estiver registrado na escrituração, ajustado pela depreciação, amortização, exaustão ou provisão para perdas. Assim:

Valor de aquisição do bem
(+) Correção monetária
(+) Ágio
(-) Provisões
(-) Deságio
(-) Depreciação, amortização ou exaustão acumulada
(=) Valor contábil do bem

Obs.: Os bens adquiridos até 31/12/1995 deviam, por disposição legal, ser corrigidos monetariamente até aquela data.

Para fins da legislação fiscal, considera-se perda de capital o resultado negativo obtido na alienação de bens ou direitos do ativo não circulante, o qual será igual à diferença negativa entre o valor pelo qual o bem ou direito houver sido alienado e o seu valor contábil. Por outro lado, considera-se ganho de capital a diferença positiva entre o valor da alienação e o custo contábil do bem.

Exemplo 1

Valores corrigidos até a data da alienação:

Imóvel	80.000,00
(+) Ajuste de Avaliação Patrimonial	200.000,00
(-) Depreciação acumulada	(70.000,00)
(=) Custo ou valor contábil do bem	210.000,00
Valor da alienação:	220.000,00
(-) Custo ou valor contábil do bem	(210.000,00)
(=) Ganho de capital	10.000,00

Contabilização:

a) Pela venda do bem à vista:	
Bancos c/ movimento	
a Ganhos ou perda de capital	220.000,00
b) Pela baixa do bem corrigido:	
Ganhos ou perdas de capital	
a Edificações – imóveis	280.000,00
c) Pela baixa da depreciação acumulada:	
Depreciação acumulada	
a Ganhos ou perda de capital	70.000,00
d) Transferência para o resultado do exercício:	
Ganhos ou perdas de capital (*)	
a Resultado do exercício	10.000,00

Imóveis		Bancos c/Movimento	
(s) 280.000,00	280.000,00 (b)	(a) 220.000,00	

(*) Outras receitas ou outras despesas.

Depreciação Acumulada		Resultado do Exercício	
(c) 70.000,00	70.000,00 (s)		10.000,00 (d)
	==		

Ganhos ou Perdas de Capital	
(b) 280.000,00	220.000,00 (a)
	70.000,00 (c)
280.000,00	290.000,00
(d) 10.000,00	10.000,00
	==

7.6. Operações de desconto

As empresas que são objeto de nosso estudo realizam precipuamente operações comerciais. No entanto, participam de operações financeiras como tomadoras de empréstimos, como emitentes de títulos negociados ou, simplesmente, como aplicadoras de recursos.

As receitas e despesas resultantes dessas operações mereceram destaque especial na demonstração do resultado do exercício, conforme definiu a Lei nº 6.404/1976, ao segregar as despesas e as receitas financeiras em linha própria e específica.

É importante ressaltar que o registro destas receitas e despesas deve obedecer ao princípio da competência. Assim, encargos financeiros transcorridos, mas somente exigíveis após o balanço, deverão ser provisionados, e os encargos suportados pela empresa que se referem a períodos de operação futura devem ser ativados como despesas antecipadas. Da mesma forma, as receitas financeiras já ganhas até o término do exercício, mas a receber em períodos seguintes, devem ser reconhecidas no exercício que se está encerrando.

7.6.1. Duplicatas em cobrança simples

A **cobrança simples** consiste na remessa dos títulos da empresa a terceiros, que podem ou não ser uma instituição financeira, para que os mesmos encarreguem-se de recebê-los. A propriedade do título **não** é transferida ao cobrador que, por sua vez, não efetua qualquer adiantamento de valor à empresa. Há uma remuneração

pelo serviço prestado à empresa, que deve manter controle extracontábil dos títulos entregues a terceiros para cobrança, por meio de contas de compensação.

Exemplo: Nossa empresa envia 10 (dez) duplicatas, no valor total de \$ 5.000,00, ao Banco X, para cobrança. Este estabelece o valor de \$ 300,00 pelo serviço.

1) Pelo pagamento do serviço ao banco:

Despesas bancárias	
a Banco conta movimento	300,00

2) Pelo pagamento de uma duplicata de \$ 1.200,00 no banco:

Banco conta movimento	
a Duplicatas a receber ou clientes	1.200,00

3) Devolução de títulos não recebidos: neste caso, não há registro contábil. Somente os controles paralelos devem ser ajustados.

4) Pagamento de título com atraso: a empresa deve autorizar o banco a receber as duplicatas após o vencimento, podendo estabelecer a incidência de juros que, neste caso, são da empresa. Caso um cliente pague um título de \$ 1.000,00 com 10% de juros, no banco, o lançamento seria:

Bancos conta movimento		
a Diversos		
a Juros ativos	100,00	
a Duplicatas a receber	<u>1.000,00</u>	1.100,00

Outro fato que merece ser mencionado diz respeito à cobrança em carteira. É o caso de a cobrança ser realizada pela própria empresa. Neste caso, a conta a ser movimentada pelo recebimento de duplicatas é a conta Caixa, mesmo que o recebimento seja por meio de cheque, pois este é contabilizado em caixa e posteriormente depositado em banco para compensação.

7.6.2. Duplicatas descontadas

A operação de desconto de duplicatas é instituto hábil para que o empresário adquira capital de giro, junto a estabelecimentos bancários. Consiste numa operação financeira pela qual o banco disponibiliza recursos às empresas, mediante entrega, por elas, de duplicatas a receber, descontando, desde já, as despesas bancárias e os juros.

Não se trata de transferência de crédito ou cessão de crédito, pois o empresário passa a ser o responsável pelo pagamento do valor que lhe foi disponibilizado, caso haja a inadimplência do devedor das duplicatas junto ao banco. O empresário endossa as duplicatas e passa a ser devedor solidário de forma subsidiária, isto é, com benefício de ordem, sendo o devedor principal o aceitante dos títulos. Neste caso, o banco lhe devolverá as duplicatas para que ele, empresário, execute o crédito.

Por essa razão, o valor das duplicatas descontadas não deve ser considerado como duplicatas pagas, permanecendo o seu valor integral no ativo circulante, porém deduzido do valor das duplicatas descontadas, que se constitui numa conta retificadora de ativo circulante.

Por ocasião do recebimento de duplicatas descontadas pelo banco, será dada baixa, tanto do valor das duplicatas quanto do valor das duplicatas descontadas.

Caso não haja o pagamento, havendo devolução das duplicatas pelo banco, esse fato deve ser registrado pelo débito na conta **duplicatas descontadas** e crédito na conta **bancos conta movimento** ou **caixa**.

Chama-se a atenção ao fato de que o valor de **duplicatas descontadas** não deve ser confundido com passivos, pois a obrigação não existe *a priori*, passando a existir somente se não houver o pagamento, por parte do cliente da empresa, no prazo estipulado e, nesse caso, não será a conta **duplicatas descontadas** que figurará no passivo, mas, sim, **empréstimos bancários**.

Entretanto, apesar de ser uma conta retificadora do ativo, para fins de **análise** das demonstrações financeiras, dentro do conceito de demonstrações ajustadas, a conta *Duplicatas Descontadas* será considerada passivo circulante ou passivo não circulante.

Exemplo: A nossa empresa desconta uma duplicata de \$ 1.200,00 no banco, que lhe cobra 10% de juros e \$ 80,00 de taxa bancária. O vencimento da duplicata é para daqui a 4 meses. Os lançamentos pertinentes à operação de desconto de duplicatas são os seguintes:

1) Pelo desconto:

Diversos		
a Duplicatas descontadas		
Bancos	1.000,00	
Despesas bancárias	80,00	
Juros passivos a vencer	<u>120,00</u>	1.200,00

- 2) **Caso ocorra o recebimento pelo banco, que emitirá o correspondente aviso à empresa, o lançamento será:**

Duplicatas descontadas
a Duplicatas a receber ou clientes 1.200,00

- 3) **Caso não ocorra o pagamento do título dentro do vencimento, o banco devolverá a duplicata para a empresa, que deverá proceder ao seguinte lançamento:**

Duplicatas descontadas
a Bancos 1.200,00

- 4) **Pelo reconhecimento mensal da despesa de juros:**

D – Despesas de Juros ou Financeiras
C – Juros a vencer 30,00

Algumas considerações sobre os lançamentos, envolvendo a operação de desconto de duplicatas:

- as despesas bancárias devem ser consideradas como despesas do exercício; já os juros passivos devem ser registrados como despesas pagas antecipadamente, despesas do exercício seguinte ou juros a transcorrer ou a vencer;
- na liquidação das duplicatas sem a incidência de juros, ocorre somente fato contábil permutativo, pois as contas envolvidas são patrimoniais;
- caso o pagamento seja efetuado pelo devedor da duplicata, porém com juros, estes serão do banco e em nada afetarão o patrimônio da entidade.

EXERCÍCIO RESOLVIDO 7-7:

(Esaf/TTN-1998) Quando a Empresa Comercial Ltda. realizou uma operação de desconto bancário, enviando ao Banco S/A a duplicata nº 3.112, que tinha a receber de Sebastião Silva-ME, o seu contador realizou corretamente o seguinte lançamento:

- a) Duplicatas descontadas
Despesas bancárias
a Duplicatas a receber;
- b) Duplicatas descontada
a Bancos conta movimento
a Despesas bancárias;

- c) Bancos conta movimento
Despesas bancárias
a Duplicatas descontadas;
- d) Bancos conta movimento
Despesas bancárias
a Duplicatas a receber;
- e) Bancos conta movimento
Despesas bancárias
a Duplicatas descontadas
a Duplicatas a receber.

Resolução:

Na operação de desconto de duplicatas, o proprietário do título recebe do banco um valor líquido, já descontados juros e taxas bancárias, devendo permanecer o título (duplicatas a receber) no ativo da empresa, até que o cliente efetue o pagamento.

Lançamento:

- D – Banco c/ movimento
- D – Despesas bancárias
- C – Duplicatas descontadas

Resposta: Letra C**EXERCÍCIO RESOLVIDO 7-8:**

(AFRF/2000) A empresa Sol S/A apresentou valores correntes ou circulantes, com os seguintes saldos:

Caixa	40,00
Bancos c/movimento	100,00
Valores mobiliários	200,00
Mercadorias	600,00
Materiais de consumo	120,00
Duplicatas a pagar	800,00
Duplicatas descontadas	300,00
Duplicatas a receber	500,00

No encerramento do exercício, para promover os ajustes necessários ao balanço, o contador apurou que:

- 1) o extrato bancário indicava um cheque de R\$ 20,00 emitido, mas ainda não sacado pelo portador;
- 2) os valores mobiliários são mil ações da CSN, avaliadas a R\$ 0,25 (vinte e cinco centavos de real), no dia do balanço;
- 3) ainda falta contabilizar R\$ 40,00, da receita antecipada, e R\$ 150,00, de despesas antecipadas.

Feitas as atualizações contabilmente necessárias, o balanço patrimonial apresentará um ativo circulante no valor de:

- a) R\$ 1.150,00;
- b) R\$ 1.300,00;
- c) R\$ 1.320,00;
- d) R\$ 1.410,00;
- e) R\$ 1.370,00.

Resolução:

Ajustes necessários:

- 1) Se o cheque já foi contabilizado, mas não sacado, **não há necessidade de ajuste**, lembrando que um cheque deve ser contabilizado pelo emitente sempre que emitido, mesmo que ainda não sacado.
- 2) Os valores mobiliários estão com valor de mercado **maior** ($R\$ 0,25 \times 1.000 = R\$ 250,00$) que o valor contábil, portanto **não há que se falar em provisão para ajuste**.
- 3) Contabilização das receitas e despesas antecipadas:

3.1) Caixa (+AC)	
a Receitas antecipadas (+PC)	40,00
3.2) Despesas antecipadas (+AC)	
a Caixa (-AC)	150,00

Ativo Circulante

Caixa	40	300	Duplicatas descontadas
Bcos c/ mov.	100	150	(3.2)
Valores mobil.	200		
Mercadorias	600		
Mat. consumo	120		
Dupl. receber	500		
(3.1)	40		
(3.2)	150		
	1.300		

Resposta: Letra B

7.6.3. Desconto de promissórias

Diversamente do que ocorre com duplicatas descontadas, em notas promissórias descontadas temos uma obrigação. Esta operação caracteriza-se pela tomada de empréstimo junto a terceiros, normalmente instituição financeira, em que o devedor assina **nota promissória** com valor futuro, isto é, com juros pré-estipulados e embutidos no valor. Assim, percebe-se que os juros e encargos financeiros são considerados pagos antecipadamente ou despesas a transcorrer.

O valor das notas promissórias descontadas deve ser registrado no **passivo circulante** ou **exigível a longo prazo**, conforme o caso, segundo o seu prazo de vencimento.

Exemplo:

Certo empresário tomou um empréstimo de R\$ 2.000,00. Assinou pela dívida uma nota promissória e pagou, antecipadamente, juros de 10% pelo empréstimo.

Lançamento:

Diversos

a Notas promissórias descontadas

Caixa ou bancos	1.800,00	
Encargos financeiros a transcorrer	<u>200,00</u>	2.000,00

Temos aí um caso de encargos financeiros preestabelecidos com valor fixo. Veja que o empresário recebeu somente o valor líquido do empréstimo e assumiu uma dívida de R\$ 2.000,00. Os juros antecipados, neste caso, devem funcionar como

conta redutora do passivo (encargos financeiros a transcorrer), pois o fato gerador da despesa de juros ainda não ocorreu e, portanto, o seu valor, a rigor, não é devido no momento da contratação do empréstimo (desconto de promissória), isto é, ainda não existe a obrigação pelo pagamento. À medida que forem ocorrendo os fatos geradores da despesa, serão efetuados lançamentos com débito em despesas de juros passivos e a crédito desta conta redutora, como se vê abaixo:

Despesas de juros
a juros antecipados ou encargos financeiros a transcorrer

Todavia, no balanço patrimonial a ser publicado, o valor do empréstimo (notas promissórias descontadas) pode aparecer pelo seu valor líquido. Entretanto, se desejarmos dar maior evidenciação ao balanço, e demonstrar o fato de que existem encargos financeiros a transcorrer, é de boa técnica demonstrar essa situação.

Teríamos, então, para o nosso exemplo, a seguinte situação:

PASSIVO EXIGÍVEL

Notas promissórias descontadas	2.000,00
(–) Encargos financeiros a transcorrer	(200,00)

Ou, simplesmente, pelo valor líquido

PASSIVO EXIGÍVEL

Notas promissórias descontadas	1.800,00
--------------------------------	----------

7.7. Folha de salários

Folha de salários é designação dada a uma série de eventos, envolvendo o pagamento ao pessoal que trabalha em determinada entidade. Se não existissem as legislações trabalhista, previdenciária e fiscal, o pagamento dos salários aos empregados de uma empresa seria bastante simples. Dentro desse contexto, admitindo a inexistência do governo, e supondo, por exemplo, que o salário convencionado entre empregador e empregado seja de R\$ 2.940,00 e o empregador, uma pessoa extremamente pontual, pagando aos seus empregados o valor devido no momento da ocorrência do fato gerador, isto é, no último dia útil do mês, teríamos o seguinte lançamento contábil:

Despesas com salários	
a Caixa	2.940,00

Teremos, assim, uma despesa (**despesa com salários, salários, ordenados**, ou ainda, **despesas com folha ou pessoal**), que é a conta a ser debitada, e uma conta creditada, como, no caso, a conta **caixa**. Um lançamento assim apresentado é o que chamamos de lançamento de 1ª fórmula, e representa um fato contábil modificativo diminutivo. É nesse momento (reconhecimento da despesa) que é alterado o patrimônio líquido (PL).

Todavia, sabemos que, na prática, as coisas não funcionam desta forma. Poucos são os empregadores que pagam os salários aos seus empregados no último dia do mês.

Desta forma, admitindo, ainda, a inexistência do governo, o empresário deve, ao final de cada mês, reconhecer a despesa com salários, adequando-se aos ditames do princípio contábil da competência, mediante o seguinte lançamento:

Despesas de salários	
a Salários a pagar	2.940,00

Neste caso, estamos, igualmente, diante de um lançamento de 1ª fórmula e de um **fato contábil modificativo diminutivo**. Observem que, no lançamento assim efetuado, não foi creditada nenhuma conta do ativo (**caixa** ou **bancos**), mas foi criada uma obrigação (**salários a pagar**) que é conta do passivo circulante.

No mês seguinte, mês do efetivo pagamento, não haverá envolvimento de conta de resultado, pois a despesa já foi reconhecida quando da ocorrência do fato gerador. Logo, no momento do pagamento, teremos um **fato contábil permutativo**, isto é, não haverá alteração do PL, em função da simples quitação dos salários do mês anterior (**salários a pagar**).

O lançamento contábil relativo à quitação no mês seguinte ao da ocorrência do fato gerador deve, portanto, ser assim expresso:

Salários a pagar	
a Caixa	2.940,00

Assim, por enquanto, temos os seguintes pontos a fixar:

Resumo

- 1) os salários, de regra, são devidos mensalmente;
- 2) no reconhecimento dos salários devidos, devemos debitar uma conta de resultado e creditar uma conta patrimonial, independentemente do efetivo pagamento;
- 3) a escrituração dos salários, como toda escrituração das pessoas jurídicas, deve seguir o princípio da competência;
- 4) o reconhecimento da despesa de salários constitui fato modificativo no mês da ocorrência do fato gerador;
- 5) o efetivo pagamento no mês seguinte ao do reconhecimento da obrigação de salários a pagar constitui mero fato permutativo.

Até aqui, abordamos a folha de pagamento, desconsiderando a existência do governo. Abordamos, de forma simplificada, o lançamento pertinente à despesa com pagamento, dentro do período da ocorrência do fato gerador, e ao lançamento de apropriação ou reconhecimento da despesa com pagamento no mês seguinte, inclusive com a definição do reflexo que estes fatos contábeis trariam no patrimônio líquido.

Agora, veremos os aspectos contábeis que envolvem a folha de pagamento. Salientamos que as alíquotas utilizadas são meramente exemplificativas e, quando você for estudar este assunto, elas podem estar defasadas, devido à dinâmica da legislação aplicável. Por isso, recomendamos que não se dê muita importância a elas ou, então, que se procure verificar, na legislação específica, os percentuais corretos.

Dentro daquela sistemática anteriormente apresentada, podemos ter, por solicitação do empregado ou por liberalidade do empregador, **adiantamentos de salários** ou **adiantamentos a empregados**. Quando isto ocorre, o fato deve ser entendido como se fosse um empréstimo do empregador ao empregado, que o devolverá por ocasião do recebimento do salário. Pode haver a hipótese em que este “empréstimo” seja devolvido em mais de uma parcela, quando será descontado do salário relativo ao mês de vencimento de cada parcela.

Para exemplificar, utilizaremos o valor do salário de R\$ 2.940,00. Vamos supor que esse empregado solicite adiantamento salarial, por motivos diversos, no valor de R\$ 1.200,00, para ser pago em 03 (três) parcelas mensais e iguais, e que esse pedido é atendido pela nossa empresa. O registro contábil relativo a esse adiantamento de salários (empréstimo concedido), por ocasião da concessão deste, fica com a seguinte grafia:

Adiantamento de salários a Caixa	1.200,00
-------------------------------------	----------

Um aspecto importante a ser salientado é que a conta **adiantamento de salários** é, de regra, do ativo circulante, dependendo do prazo concedido para amortização do empréstimo. É necessário que se diga isto, pois o examinador poderá apresentar situações em que o empregado tenha participação nos lucros e tentar, com isso, confundi-lo ou induzi-lo a querer classificar essa conta em ativo não circulante realizável a longo prazo (ANC-RLP).

Cuidado!

Empréstimos a diretores são classificados no ANC-RLP!!!

Por ocasião do pagamento do salário do mês de vencimento da primeira parcela do empréstimo, o lançamento ficará assim demonstrado:

Despesas com salários		
a Adiantamento de salários	400,00	
a Caixa/bancos	2.540,00	2.940,00

Observa-se que a despesa com salários, no referido mês, foi de R\$ 2.940,00, embora tenha havido o descaixe de apenas R\$ 2.540,00. A diferença, R\$ 400,00, já foi recebida pelo empregado, quando lhe foi concedido o empréstimo que agora está amortizando. É como se o empregado recebesse efetivamente, neste momento, os R\$ 2.940,00 e pagasse, também neste momento, os R\$ 400,00 devidos ao empregador!!!

Passaremos, a seguir, a elencar os encargos do trabalhador (empregado). Esses encargos são abatidos ou deduzidos do salário dos empregados. O primeiro desconto que se faz dos salários é o valor relativo à **previdência social do empregado**, cuja incumbência legal de fazer o recolhimento é das empresas (empregador). Assim, as empresas constituem-se em arrecadadoras das contribuições dos empregados e as recolhem aos cofres públicos.

As alíquotas da contribuição previdenciária a cargo do empregado ou segurado do INSS podem ser extraídas do *site* do Ministério da Previdência e Assistência Social (www.mpas.gov.br).

Em termos de provas de contabilidade para concursos, é fornecido um percentual hipotético da contribuição previdenciária, sendo uma parcela devida pelo empregado e outra pelo empregador. O importante é que o leitor perceba que a empresa incorrerá em uma DESPESA equivalente ao valor da contribuição devida pelo empregador, já que a parcela do empregado será descontada do seu salário.

Suponha que, continuando nosso exemplo hipotético, a alíquota de contribuição devida pelo empregado seja de 11%. A tabela oficial da previdência apresenta um teto, que varia de ano para ano, porém, como já afirmamos, trabalharemos com valores hipotéticos, exatamente como é cobrado em concursos.

Desta forma, o valor da contribuição previdenciária a cargo do empregado é de R\$ 323,40 (11% de R\$ 2.940,00). Seguindo, ainda, no nosso exemplo salarial e abstraindo-nos dos demais descontos possíveis, teríamos, então, o seguinte lançamento contábil:

Despesas com salários		
a INSS a recolher	323,40	
a Adiantamento de salários	400,00	
a Caixa/bancos	<u>2.216,60</u>	2.940,00

Notem que a escrituração da folha de salários, relativamente à contribuição previdenciária a cargo do empregado, trouxe uma obrigação à empresa, pois, pela legislação vigente, ela está obrigada a recolher esse valor até o dia 02 do mês seguinte ao da ocorrência do fato gerador.

Continuando o assunto **encargos dos empregados**, analisaremos, agora, os demais encargos suportados pelos empregados, quer sejam por legislação fiscal, quer sejam por outras legislações, como a trabalhista, ou mesmo as decorrentes de decisão judicial (alimentos) ou, ainda, por consentimento do próprio empregado, como é o caso das contribuições a associações de assistência médica (plano de saúde), sindicatos, clubes e outros. Frise-se: a empresa há de ter sido autorizada de forma expressa pelo empregado, para efetuar esses descontos em folha que não sejam decorrentes de lei.

Veremos, inicialmente, o desconto decorrente da legislação fiscal, mais especificamente o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. É sabido que, para rendimentos acima de determinado valor, devemos pagar Imposto de Renda. No caso de empregados que recebem salários, o imposto é retido na fonte. Teremos, então, o chamado Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF).

A tabela com os percentuais do imposto de renda retido na fonte (IRRF) deve ser extraída do *site* da Receita Federal do Brasil (www.receita.fazenda.gov.br):

Para apurar a base de cálculo do IRRF, excluímos, dentre outros valores, o valor destinado ao custeio da Previdência Social (INSS). Como é a empresa (fonte pagadora) que retém o valor do imposto, descontando-o do valor do salário devido ao empregado e devendo recolhê-lo aos cofres públicos em momento posterior, surge para ela a obrigação do IRRF a recolher.

Supondo que o valor calculado para o IRRF seja R\$ 300,00, o lançamento contábil da folha de pagamento, considerando também o IRRF, ficaria:

Despesas com salários		
a Adiantamento de salários	400,00	
a INSS a recolher	323,40	
a IRRF a recolher	300,00	
a Caixa/bancos	<u>1.916,60</u>	2.940,00

Existem, ainda, encargos suportados pelos empregados da mais variada natureza e sobre os quais não convém discorrermos neste momento, pois perderíamos a objetividade e seu estudo em nada contribuiria na sua preparação para concursos. Cabe, apenas, informar que, com relação a eles, procede-se da mesma forma como o fizemos para os encargos já analisados, isto é, debitamos a conta **despesas com salários** e creditamos a conta correspondente “... **a recolher** ou... **a repassar**”.

Veremos, agora, os encargos adicionais da empresa (empregador), referente à folha de salários.

A Seguridade Social, por disposição constitucional (art. 195), deve ser financiada por toda a sociedade. As empresas, evidentemente, não podiam ficar fora. Elas estão obrigadas ao pagamento de um percentual (geralmente 20%) sobre a folha de salários. Além desse percentual, cujo valor assim apurado é para a própria Previdência Social, o empregador está obrigado ao pagamento de um percentual (de 1% a 3%) para o **seguro acidente do trabalho** (SAT) e para terceiros (salário-educação, Incra, Senai/Senac/Senat, Sesi/SESC/SEST, Sebrae). Todos esses valores serão pagos de uma só vez para o INSS, que repassará aos terceiros a quantia a eles devida (mediante remuneração pelo serviço de arrecadação).

Supondo então que a empresa tenha encargos com o INSS de 20% (parcela do empregador). Assim, o valor da contribuição para o empregador seria de: $20\% \times \text{R\$ } 2.940,00 = \text{R\$ } 588,00$. O lançamento seria:

Despesa com INSS a INSS a pagar	R\$ 588,00
------------------------------------	------------

Reparem que, dessa forma, contabilizamos, além da obrigação da empresa de recolher o INSS do funcionário (lançamento anterior), o INSS devido pela própria empresa. O total a recolher é composto pela parcela do empregado (R\$ 323,40) mais a parcela do empregador (R\$ 588,00), resultando em um total de R\$ 911,40.

Outra obrigação constitucional imposta aos empregadores sobre a folha de salários é o **Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS)**. A alíquota vigente é de 8%. Portanto, as despesas com FGTS serão de R\$ 235,20 (R\$ 2.940,00 x 8%), e o lançamento contábil pertinente é:

Despesas com FGTS a FGTS a recolher	235,20
--	--------

Além dos fatos aqui arrolados, podemos ter a provisão para férias e a provisão para 13º salário, já estudadas neste capítulo.

Quanto à provisão para 13º salário, entendemos que, pela legislação vigente, é praticamente impossível que se tenha essa rubrica em um balanço encerrado em 31/12, pois o seu valor deve ser pago até 20 de dezembro. Se o mesmo não for pago até aquela data, ele passa a ser devido e receberá, contabilmente, a designação de **13º a pagar**, não sendo cabível a designação **provisão**.

Na constituição da provisão para férias, devemos estar atentos à possibilidade da incidência do 1/3 constitucional, mantendo-se as mesmas orientações fornecidas para os lançamentos já apresentados.

EXERCÍCIO RESOLVIDO 7-9:

(SERPRO/2001–Esaf) José de Anchieta, nosso empregado matrícula nº 1520, pediu para conferir os cálculos de seu contracheque, tendo encontrado os seguintes valores:

- Salários e ordenados R\$ 550,00
- Insalubridade: 40% do salário mínimo
- 18 horas extras com acréscimo de 50%
- INSS do segurado à alíquota de 11%
- INSS patronal à alíquota de 26%
- FGTS à alíquota de 8%

Observações:

- o salário mínimo vigente tem o valor de R\$ 151,00;
- o mês comercial é composto por 220 horas.

Pelos cálculos de José de Anchieta, podemos concluir que sua remuneração mensal vai provocar, para a empresa, um débito em despesas, no valor de:

- a) R\$ 833,81;
- b) R\$ 858,15;
- c) R\$ 875,13;
- d) R\$ 908,38;
- e) R\$ 982,95.

Resolução:

Com relação à folha de pagamento, são despesas da empresa os salários, ordenados e demais encargos sociais, desde que o ônus seja suportado pela empresa, como é o caso do INSS patronal, do FGTS e outros.

Assim, a primeira coisa que deve ser calculada é o montante devido pelas horas extras.

Se o mês comercial possui 220 horas, então o valor da hora de trabalho do funcionário é:

$$\text{Hora normal} = \text{R\$ } 550,00 / 220 = \text{R\$ } 2,50$$

$$\text{Hora Extra} = \text{R\$ } 2,50 \times 1,5 = \text{R\$ } 3,75$$

18 horas extras equivalem a:

Total de horas extras = 18 horas × R\$ 3,75 =	R\$ 67,50
Salários e encargos	R\$ 550,00
Insalubridade = 40% × R\$ 151,00	R\$ 60,40
Subtotal (Base de cálculo dos encargos)	R\$ 677,90
INSS patronal = 26% × R\$ 677,90	R\$ 176,25
FGTS = 8% × R\$ 677,90	R\$ 54,23
TOTAL DE DESPESAS	R\$ 908,38

Resposta: Letra D

7.8. Avaliação de investimentos

Neste tópico trataremos dos aspectos básicos relativos à avaliação de investimentos permanentes. Trata-se de um assunto cobrado com frequência, de forma simplificada, em alguns concursos. Não trataremos, neste livro, de tópicos específicos da Legislação da CVM e algumas normas do Regulamento de Imposto de Renda, pois consideramos mais eficiente que isso fosse tratado em outra obra (*Contabilidade Avançada*, de nossa autoria).

Os investimentos aqui tratados são aqueles de caráter permanente, classificados no grupo Ativo Não Circulante – Investimentos. Neste grupo estão situadas as participações permanentes da empresa em outras sociedades, sob a forma de ações ou cotas de capital. Basicamente, há dois métodos de avaliação para os investimentos deste tipo:

- a) Método do Custo;
- b) Método da Equivalência Patrimonial.

7.8.1. Método do custo

A regra geral é que os investimentos sejam avaliados pelo seu custo de aquisição, deduzidos da provisão para perdas prováveis na realização de seu valor. São avaliados pelo custo os investimentos na forma de ações ou cotas que **não** sejam em coligadas nem em controladas.

O custo de aquisição será o efetivamente desembolsado pela empresa no instante da sua compra, considerando inclusive o ágio ou deságio porventura existente na operação, tanto quanto a corretagem paga. Quanto à provisão para perdas na realização de seu valor, esta deve ser contabilizada como conta retificadora do investimento no ativo pela diferença entre o valor do custo do investimento e o seu valor provável de realização.

Porém, esta provisão não deve ser constituída na data do balanço, mas sim no momento em que a perda for considerada como permanente, de lenta ou difícil recuperação. Pode-se constituir a provisão em casos onde a empresa investida está operando com prejuízos e não consegue sair desta situação, ou ainda, no caso de investimentos em empresas cujos projetos não sejam mais viáveis, ou até mesmo em empresas falidas.

Dividendos

Os dividendos recebidos pelas empresas investidoras oriundos das investidas devem ser contabilizados, no método do custo, como *outras receitas operacionais na DRE*. A exceção se dá no caso de dividendos recebidos em até **6 meses após** a data de aquisição do investimento. Isto porque, neste último caso, o tratamento a ser dado é o de recuperação do custo pelo valor efetivamente pago pelas ações, ou seja, considera-se que a parcela das reservas de lucros da investida foi também “comprada” pela investidora.

Exemplo: A empresa “X” adquiriu em 25/05/1998 10% das ações da empresa “Y”, tendo pago \$ 13.000,00 na operação. As ações possuíam valor nominal de \$ 1,00 cada e o capital da empresa “Y” era dividido em 100.000 ações. A empresa “X” não exerce influência administrativa na empresa “Y”, o que não a coloca na condição de coligada.

Valor de cada ação = \$ 1,00

Investimento = 10% x 100.000 = 10.000 ações

Valor nominal das ações adquiridas = \$ 10.000,00

Valor pago = \$ 13.000,00

Ágio = \$ 3.000,00

Como aprendemos, no método do custo, o valor a ser registrado na conta investimentos é o valor efetivamente pago na operação, considerado inclusive o ágio. Assim:

Lançamento na investidora “X”:

D – Participação em “Y” (ANC)	13.000	
C – Caixa		13.000

Em 20/08/1998, a empresa “Y” resolve distribuir \$ 20.000,00 de dividendos aos seus acionistas.

Como a investidora “X” possuía 10% do capital da investida “Y”, terá direito a esta parcela dos lucros, que será de:

10% x \$ 20.000,00 = \$ 2.000,00

O recebimento dos dividendos se deu antes de 6 meses da data da aquisição do investimento. Assim, deve ser contabilizado na investidora “X” como recuperação de custo, desta forma:

Lançamento na investidora “X”:

D – Dividendos a Receber	2.000	
C – Participação em “Y” (ANC)		2.000

Neste momento, o investimento se encontra avaliado por \$ 11.000,00 (\$ 13.000,00 – \$ 2.000,00) no ativo não circulante – investimento da investidora “X”.

Caso a empresa “Y” encerre um contrato que lhe trará uma redução de 60% no seu faturamento, a investidora “X” registrará como *outras despesas* uma *provisão para perdas prováveis na alienação de investimentos* (conta retificadora de ativo não circulante – investimento) proporcional a esta perda esperada de 60%. Assim:

Valor do investimento = \$ 11.000,00

Valor da Perda estimada = 60% × \$ 11.000,00 = \$ 6.600,00

Lançamento na investidora:

D – Despesa com Provisão para perdas em investimentos	6.600	
C – Provisão para Perdas em investimentos		6.600

Neste momento, temos a seguinte situação na investidora:

Ativo não circulante

Investimentos

Participação em “Y”	11.000	
(-) Provisão para perdas em investimentos		(6.600)

Caso a empresa “Y” (investidora) distribua dividendos a “X” no valor de \$ 3.000,00 em 31/12/1998:

Lançamento na investidora (“X”):

D – Caixa	3.000	
C – Receita de Dividendos		3.000

Este é o lançamento normal na investidora no caso de recebimento de dividendos. Vimos anteriormente que o lançamento seria outro caso o dividendo houvesse sido pago em até seis meses da data da compra das ações. Como não é mais o caso, esta receita deverá ser lançada em “X” como outras receitas.

Supondo agora que em 20/02/1999 a empresa “X” resolva alienar o investimento pelo valor de \$ 8.000,00, o lançamento seria:

Lançamento na investidora (“X”):

D – Caixa	8.000	
C – Outras Receitas		8.000
D – Outras Despesas	11.000	
C – Participação em “Y”		11.000
D – Provisão para Perdas em investimentos	6.600	
C – Outras Receitas		6.600

Observem que, neste exemplo, a empresa teve um lucro de \$ 3.600,00, uma vez que o investimento foi vendido por \$ 8.000,00 e o seu valor contábil era de \$ 4.400,00 (\$ 11.000,00 – \$ 6.600,00).

7.8.2. Método da Equivalência Patrimonial (EQP/MEP) ou Método do Patrimônio Líquido

Por este método, a investidora deve manter em sua contabilidade o valor da participação de acordo com o patrimônio líquido da investida. Se este último sofrer uma variação (para mais ou para menos), a investidora deve refletir essa alteração de valor em seu ativo não circulante – investimento, mantendo **sempre** o valor da participação igual ao mesmo percentual do patrimônio líquido da investida, a menos que a investidora altere sua participação no capital da investida.

Casos em que se aplica o método da EQP

A Lei das S/A, por meio do art. 248, estabelece que o método da equivalência patrimonial será aplicado a todos os investimentos em sociedades:

- coligadas;
- controladas; e
- que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum.

Vejamos algumas definições pertinentes ao assunto:

- a) **Investimento Relevante** – é aquele investimento que individualmente representa, para a investidora, no mínimo, 10% de seu Patrimônio Líquido, ou ainda, um grupo de investimentos que, avaliados conjuntamente, representam no mínimo 15% do Patrimônio Líquido da investidora. Esta definição é importante porque os investimentos relevantes devem ser informados em nota explicativa para que os investidores tenham exata dimensão da composição patrimonial da entidade. Ressalta-se que a relevância do investimento não possui nenhuma interferência no método de avaliação.
- b) **Empresa Coligada** – são coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa. Considera-se que há influência significativa quando a investidora detém ou exerce o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la. É presumida influência significativa quando a investidora for titular de 20% (vinte por cento) ou mais do capital **voteante** da investida, sem controlá-la.
- c) **Empresa Controlada** – considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

O primeiro passo então é determinar se o investimento deve ser avaliado pela equivalência patrimonial. Feito isto, de acordo com os critérios anteriores, a conta de investimentos no balanço da investidora será igual ao valor do patrimônio líquido da investida proporcionalmente a sua participação no capital. Assim, caso a investidora detenha 30% do capital votante e do capital total de uma coligada, a conta de investimentos na investidora deverá ser, a cada encerramento de balanço, igual a 30% do patrimônio líquido da coligada. Se esse valor sofrer aumentos ou reduções, haverá um aumento ou redução proporcional na conta do investimento na empresa investidora.

Exemplo: Em 30/05/2008, a empresa ALFA adquire 30.000 ações de um total de 100.000 ações com valor nominal de \$ 1,00 cada do capital total da empresa

BETA, tendo desembolsado à vista \$ 40.000,00 na operação. Todas as ações adquiridas por ALFA possuem direito a voto na empresa BETA.

Observamos que o valor das ações adquiridas por ALFA totalizava \$ 30.000,00, sendo que foram pagos \$ 40.000,00. Portanto, houve ágio de \$ 10.000,00, e pelo método da equivalência patrimonial este valor deve ser contabilizado em conta separadamente do investimento, também classificada no ativo não circulante – investimentos, que aparece no balanço logo abaixo da conta representativa do investimento.

Lançamento na investidora (ALFA):

D – Participação em BETA	30.000	
D – Ágio em Investimentos (ANC)	10.000	
C – Caixa		40.000

OBSERVAÇÕES:

- 1) Caso ALFA houvesse pago menos de \$ 30.000,00 na operação, esta deveria lançar a diferença em conta retificadora do investimento no ativo não circulante chamada *Deságio em Investimentos*.
- 2) O ágio/deságio em investimentos pode ocorrer por vários motivos, e a amortização de seus valores dar-se-á de acordo com a natureza destes, tais como:
 - a) por diferença de valor de mercado dos bens;
 - b) por valor de rentabilidade futura;
 - c) por força de contrato de concessão que a investida possua com o poder público.

Voltando ao nosso exemplo, suponha que BETA tenha obtido um lucro de \$ 10.000,00 e distribua em 31/12/2000 \$ 2.000,00 como dividendos a seus acionistas. Como a empresa ALFA possuía 30% do capital de BETA, terá direito a esta parcela dos lucros, que será de:

Nesse caso, o primeiro passo é reconhecer a participação nos lucros mediante o seguinte lançamento:

D – Participação Societária	
C – Resultado da equivalência patrimonial	3.000,00

Em seguida, pela distribuição do dividendo, ocorre o seguinte lançamento:

D – Dividendos a Receber	
C – Participação Societária	600,00

Perceba que com o resultado positivo, a empresa BETA (investida) aumentou seu PL em R\$ 10.000,00, aumentando, por consequência, o valor do investimento em ALFA na proporção de 30% (\$ 3.000,00) avaliado pelo patrimônio líquido da investida.

A distribuição de dividendos é uma operação que na investida se dá a débito de *Resultado a Destinar* ou Lucros Acumulados contra crédito de *Dividendos a Pagar* (Passivo Circulante). Como este lançamento reduziu o PL da investida BETA e este decréscimo, deverá ser reconhecido na conta de investimentos no Ativo Não Circulante da investidora ALFA, através de redução proporcional do investimento, no valor de R\$ 600,00.

Caso a motivação do ágio fosse a perspectiva de rentabilidade a curto prazo, a conta *Ágio em Investimentos* deveria ser amortizada neste momento. Consideremos que não tenha sido este o fator do ágio.

No balanço da investidora a participação societária em BETA estará registrada da seguinte forma:

Ativo

Circulante

Dividendos a Receber	600,00
----------------------	--------

Permanente

Investimentos	
Participação em BETA	32.400,00
Ágio em BETA	10.000,00

Sobre esse tema, o leitor pode aprofundar os estudos em nosso livro de Contabilidade Avançada, onde o assunto é exaustivamente apresentado com análise de todas as hipóteses de investimentos e das normas do CPC, CVM, CFC e da Lei nº 6.404/1976.

7.9. Conciliação bancária

Não é raro aparecer em concursos questões sobre conciliação bancária. São poucos os livros de contabilidade e escolas de contabilidade que tratam o assunto de maneira adequada. Alguns sequer o tratam.

O procedimento de conciliação bancária consiste basicamente em comparar o saldo da conta *Bancos conta Movimento*, registrado na contabilidade, apurado por meio de consulta ao Livro Razão, com o saldo real da conta-corrente bancária, apurado pelo extrato emitido pelo banco. As divergências existentes podem ou não gerar ajustes a serem efetuados na contabilidade, conforme veremos a seguir.

Considerando que a maioria das empresas brasileiras é de pequeno porte (EPP) ou microempresa (ME), a conciliação bancária para elas costuma não ser expressiva. Entretanto, nas empresas de médio e grande porte a conciliação bancária adequada pode ser relevante, em face dos valores envolvidos.

A conciliação bancária é um forte instrumento de controle, permitindo-nos certificar a solidez dos demonstrativos financeiros das empresas.

A falta de conciliação bancária pode prejudicar a análise das disponibilidades, pois pode apresentar no extrato bancário um valor e outro valor na conta Bancos, nos registros contábeis da empresa, restando a dúvida sobre qual é o valor correto a ser adotado.

Exemplo: A empresa POZIP S/A, de grande porte, resolveu modernizar seus equipamentos de informática. Fez a aquisição de material com essa finalidade, em 27 de dezembro de 2007, pagando com cheque a quantia de R\$ 340.000,00.

Por conta desta aquisição a compradora fez o seguinte lançamento:

Máquinas e Equipamentos	
a Bancos conta Movimento	R\$ 340.000,00

Perceba que referido lançamento diminuiu o saldo contábil da conta Bancos. Entretanto, até 31/12/2007 (data do balanço), o cheque ainda não havia sido apresentado ao banco para saque.

Isso gerou a seguinte divergência, em 31/12/2007: a empresa compradora, em seus registros contábeis, por meio do lançamento anteriormente indicado, afirma que não mais dispõe do valor de R\$ 340.000,00, ao passo que o Banco, por meio do extrato final para Balanço, afirma o contrário.

Para solucionar essa divergência, a empresa necessita fazer a conciliação bancária e, para que o público externo tenha conhecimento, deve fazer constar o efeito em notas explicativas, visto que nas demonstrações não há espaço para esse tipo de conciliação.

Vale registrar que, neste caso, em função do princípio da competência, deve prevalecer o saldo constante nos registros contábeis da empresa. Ademais, está correto a empresa registrar lançamento a crédito em *Bancos Conta Movimento* no momento da emissão do cheque, e não no momento da apresentação do mesmo.

A seguir, apresentamos algumas hipóteses que merecem conciliação, comparando-se a posição do Banco (Extrato Bancário) com a posição da Contabilidade (Conta Bancos). Para isto, usaremos o seguinte exemplo prático:

Exemplo: O saldo da conta Bancos da empresa FORTES S/A, em 31/12/2008, era de R\$ 240.000,00. O Extrato do Banco mostrava saldo de R\$ 310.000,00. Além disso, havia a indicação de uma cobrança bancária a ser liberada no valor de R\$ 20.000,00. Constavam no extrato bancário débitos relativos a despesas com cobrança de R\$ 1.000,00 e de outras transações não contabilizadas no valor de R\$ 9.000,00. O contador da empresa FORTES S/A pôde observar que havia cheques emitidos no valor de R\$ 80.000,00 e que não estavam contabilizados. Assim, a conciliação bancária passa a ser a seguinte:

1 – POSIÇÃO DO BANCO:

Saldo conforme Extrato Bancário	R\$ 310.000,00
+ Cobrança bancária a liberar	R\$ 20.000,00
(–) Cheques não compensados	(R\$ 80.000,00)
= Saldo Conciliado	R\$ 250.000,00

2 – POSIÇÃO DA CONTABILIDADE:

Saldo conforme conta Bancos	R\$ 240.000,00
+ Cobrança bancária não contabilizada	R\$ 20.000,00
(–) Despesas com cobrança	(R\$ 1.000,00)
(–) Débitos não contabilizados	(R\$ 9.000,00)
= Saldo conciliado	R\$ 250.000,00

Em face da aplicação do princípio da competência, o valor de R\$ 250.000,00 é que deverá constar no Balanço Patrimonial, na conta *Bancos conta Movimento*, devendo ser realizados os lançamentos de ajuste correspondentes.

Percebe-se, ainda, que a conciliação pode ser feita tomando-se por base tanto o extrato emitido pelo banco quanto a contabilidade.

EXERCÍCIO RESOLVIDO 7-10:

(UnB / Cespe – CHESF / 2002) A respeito de análise e conciliações contábeis, analise as seguintes opções:

1. Na conciliação bancária, se um cheque emitido pela empresa não for contabilizado pelo banco, o saldo do extrato bancário será menor que o saldo contábil.
2. Um balanço de final de exercício só poderá ser encerrado se os saldos em contas-correntes bancárias, indicados nos extratos, forem iguais aos saldos contábeis de cada conta de banco.
3. Uma despesa bancária debitada pelo banco e ainda não contabilizada no período levará a um saldo contábil da conta bancos menor que o do extrato, referente à mesma conta.
4. A conciliação bancária é o ato de manter um bom relacionamento com o gerente do banco, visando obter vantagens creditícias.

Resolução:

1. Quando a empresa emite um cheque ela contabiliza o fato, logo o saldo da conta *Bancos* na contabilidade diminui. Se o banco ainda não contabilizou este cheque, então o saldo bancário será maior do que o saldo contábil. **Item errado.**
2. Os extratos do banco dificilmente serão iguais aos saldos da conta contábil *Bancos Conta Movimento*, pois pode haver cheques emitidos e não apresentados para cobrança. O que se faz é a conciliação para verificar se o valor contábil está realmente correto, mesmo que diferente do extrato. Desta forma, despesas lançadas no banco que não estavam no contábil devem ser registradas na contabilidade. Porém, se cheques emitidos não forem apresentados, não há nada a fazer na contabilidade. **Item errado.**
3. Se houve o débito de uma despesa pelo banco, então o extrato bancário apresentará saldo menor do que o saldo contábil, se esse fato não foi registrado na contabilidade. **Item errado.**

4. A conciliação bancária é o ato de ajustar os saldos ou verificar a veracidade da escrituração, confrontando o saldo contábil com o do extrato bancário. **Item errado.**

EXERCÍCIO RESOLVIDO 7-11:

(TRF/2002-2) O Mercado de Artesanato Local mantém conta-corrente no Banco da Terra S/A. Em 31 de agosto recebeu o extrato do mês com saldo credor de R\$ 38.800,00. Como o livro razão apresentava na conta Bancos c/Movimento um saldo devedor de R\$ 24.000,00, a empresa mandou fazer uma conciliação.

Os dados colhidos para conciliação constaram dos seguintes fatos:

1. um cheque de R\$ 600,00, recebido de clientes e depositado em 20.08, foi devolvido por insuficiência de fundos;
2. três cheques de R\$ 1.200,00, 5.500,00 e 2.000,00, emitidos para pagamentos a terceiros, não foram apresentados;
3. um cheque de R\$ 700,00 foi debitado ao Mercado, por engano do banco;
4. um depósito de R\$ 200,00 foi erroneamente creditado a outro correntista;
5. uma cobrança de duplicatas, emitidas pelo Mercado, no valor de R\$ 8.000,00 fora feita pelo banco, mas não houve emissão de aviso a tempo;
6. no extrato aparecem despesas bancárias de R\$ 400,00, ainda não contabilizadas pelo Mercado.

Após analisar todos esses fatos, o Contador comunicou à administração que a conta Bancos c/ Movimento deverá ir a balanço com o saldo de:

- a) R\$ 16.400,00;
- b) R\$ 23.300,00;
- c) R\$ 31.000,00;
- d) R\$ 38.800,00;
- e) R\$ 46.600,00.

Resolução:

Para a resolução desta questão, podemos partir do saldo contábil da conta Bancos c/ movimento ou tomar como referência o extrato bancário.

Em ambas as situações devem ser efetuados ajustes aos respectivos saldos.

Inicialmente devemos entender os dados fornecidos. Começemos pelos saldos apresentados para a conta Bancos c/ Movimento: o saldo credor de R\$ 38.800,00 do extrato bancário quer dizer que a empresa possuía depósitos naquele valor, ou seja, saldo positivo. O saldo devedor de R\$ 24.000,00 do razão também quer dizer que a empresa possui saldo positivo no banco.

Veja-se que na apresentação do extrato o saldo é credor, enquanto que pelo razão o saldo é devedor. Isto é assim porque pelo extrato a empresa é uma conta do Banco, logo possui crédito. Pelo razão, o banco é uma conta da empresa e por isso é devedor, ou seja, o banco deve para a empresa e a empresa tem crédito no banco.

Quanto aos demais fatos apresentados, vejamos como interferem nos saldos:

1. um cheque de R\$ 600,00, recebido de clientes e depositado em 20.08, foi devolvido por insuficiência de fundos. Esse fato contábil está evidenciado no extrato bancário, mas não está devidamente registrado na conta bancos do livro razão. Assim, o saldo contábil deve ser diminuído nesse valor.
2. três cheques de R\$ 1.200,00, R\$ 5.500,00 e R\$ 2.000,00, emitidos para pagamentos a terceiros, não foram apresentados. O fato de não terem sido apresentados os cheques faz com que o saldo pelo extrato bancário seja maior do que o saldo do razão. Desta forma, devemos diminuir o saldo do extrato em R\$ 8.700,00.
3. um cheque de R\$ 700,00 foi debitado ao Mercado, por engano do banco. Para correção desse erro do banco basta que se estorne o lançamento desse valor, isto é, devemos somar o valor do cheque ao saldo do extrato. Vejam que este fato não interferiu no saldo contábil.
4. um depósito de R\$ 200,00 foi erroneamente creditado a outro correntista. Esse fato igualmente não afeta o saldo contábil, mas deve ser somado ao saldo do extrato para que o erro seja corrigido.
5. uma cobrança de duplicatas, emitidas pelo Mercado, no valor de R\$ 8.000,00, fora feita pelo banco, mas não houve emissão de aviso a tempo. Este fato, ao contrário dos anteriores, interfere exclusivamente no saldo contábil, aumentando-o neste valor.
6. no extrato aparecem despesas bancárias de R\$ 400,00, ainda não contabilizadas pelo Mercado. As despesas bancárias já constam no extrato bancário. Mas ainda não foram contabilizadas pela empresa. Desta forma, elas diminuem o saldo contábil.

Vejamos a conciliação dos saldos:

Conta Bancos C/ Movimento			Extrato do Banco	
Contábil				
(SI) 24.000,00				38.800,00 (SI)
	600,00 (1)			
			(2) 8.700,00	
				700,00 (3)
				200,00 (4)
(5) 8.000,00				
	400,00 (6)			
32.000,00	1.000,00	← somas →	8.700,00	39.700,00
31.000,00		← saldos →		31.000,00

Vejam que os saldos ajustados tanto contábil quanto do extrato são idênticos, o que confirma a resposta do gabarito oficial, ou seja, a resposta correta é a letra “c”.

7.10. Ajustes contábeis de exercícios anteriores

Na escrituração contábil podem ser cometidos erros. Esses erros poderão ser de diversas espécies, inclusive em relação às contas de resultado, o que poderá alterá-lo (o resultado) para mais ou para menos e, conseqüentemente, poderá haver alteração na base de cálculo do Imposto de Renda (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Como ajustes de exercícios (períodos) anteriores serão consideradas apenas as regularizações decorrentes de efeitos de mudança de critério contábil, ou de retificação de erro imputável a determinado período anterior, e que não possam ser atribuídas a fatos subsequentes.

Em obediência ao princípio da competência e aos preceitos da Lei das S/A (Lei nº 6.404/1976), o lucro líquido do exercício deve refletir apenas os resultados deste exercício, ou seja, os erros e valores imputados a exercícios anteriores não devem fazer parte da apuração do resultado do exercício ou do balanço de resultados.

Os ajustes de exercícios anteriores, quando decorrentes de alteração no resultado de exercícios anteriores, devem ser lançados diretamente a débito ou a crédito da

conta de “Prejuízos Acumulados”, se a entidade estiver nessa situação ou adicionados ao “Resultado a Destinar” ou Lucros Acumulados no exercício, visto que são passíveis de destinação, se positivos, ou diminuem o valor a destinar, se negativos.

As alterações dos critérios contábeis e erros podem decorrer dos seguintes fatos:

1. alteração no método de avaliação dos investimentos, passando do custo de aquisição para o método da equivalência patrimonial – MEP;
2. Passagem de optante pelo SIMPLES para o Lucro Real na apuração do Imposto de Renda;
3. Mudança no critério de avaliação dos estoques, passando do sistema de inventário periódico para o inventário permanente ou passando do critério PEPS para o UEPS ou MPM;
4. Alteração na sistemática da apuração do PIS e da Cofins de cumulativo para não cumulativo, apropriando o crédito relativo ao estoque de mercadorias existentes no final do período anterior;
5. Receitas e despesas lançadas com valores incorretos;
6. Falta de registro de receitas e despesas.

Exemplo:

A empresa ALPHA possui um investimento na empresa BETA, representado por 15% do capital social desta. A investidora, no exercício de 2006, não exercia influência administrativa, e por isso foi avaliada pelo custo de aquisição, cujo valor foi de R\$ 600.000,00. O Capital social de BETA é de R\$ 4.000.000,00, porém seu Patrimônio Líquido era de R\$ 9.000.000,00 em 31/12/2006. Em 2007, ALPHA passou a exercer influencia significativa em BETA, pois designou o diretor comercial desta. Assim, BETA passou a ser coligada de ALPHA devendo o investimento, ser avaliado pelo Método da Equivalência Patrimonial – MEP a partir de 2007. Entretanto, como houve alteração do critério de avaliação de investimentos, os efeitos dele decorrentes, inclusive do exercício anterior, devem ser evidenciados nas demonstrações contábeis.

Resolução:

Conforme o objetivo deste exemplo, apresentaremos apenas os ajustes de exercícios anteriores, não evidenciando o ganho ou perda com MEP no resultado de 2007.

A participação de ALPHA em BETA é de 15% e pelo MEP ela terá também 15% do PL de BETA. Assim, a participação de ALPHA em BETA é de R\$ 1.350.000,00 (15% de R\$ 9.000.000,00).

Percebe-se que há uma diferença de R\$ 750.000.000,00 entre a parte que é de direito de ALPHA e o que ela tem registrado em seu Ativo Não Circulante – Investimento.

Pelo MEP, esse valor é considerado resultado positivo da equivalência patrimonial e merece o seguinte lançamento em ALPHA (1):

D – Participação em BETA	R\$ 7.500,00 (AP)
C – Ganho na Equivalência Patrimonial	R\$ 750.000,00 (Resultado)

O valor do investimento passa, então, a ser de R\$ 1.350.000,00, conforme rasonete a seguir.

Participação em BETA	
(SA) 600.000,00	
(1) 750.000,00	
1.350.000,00	

Porém, esse aumento do investimento ou ganho pela equivalência patrimonial não pode ser imputado ao período de 2007 e, tampouco, ao exercício de 2006. Ele é fruto dos resultados obtidos ao longo de todo tempo em que ALPHA manteve participação societária em BETA.

Assim, esse resultado há de ser imputado a ajustes de exercícios anteriores, com os seguintes lançamentos de regularização:

1 – Pelo reconhecimento do resultado:	
D – Resultado na Equivalência Patrimonial	
C – Ajustes de Exercícios Anteriores	R\$ 750.000,00

2 – Pela transferência do ajuste a Prejuízos Acumulados ou Reserva de Lucros a Realizar ou à conta de destinação do resultado:

D – Ajuste de Exercícios Anteriores

C – Prejuízos Acumulados ou

Reserva de Lucros a Realizar ou

Lucro a Destinar

R\$ 750.000,00

Para apuração da equivalência patrimonial no ano de 2007, o valor do investimento de referência será R\$ 1.350.000,00, e não mais os R\$ 600.000,00 originais.

Suponho que o PL de BETA aumente de R\$ 9.000.000,00 para R\$ 10.000.000,00 decorrente de resultados desta. Em 2007, ALPHA terá obtido um resultado positivo na equivalência patrimonial de R\$ 150.000,00. Este valor é que irá para o Balanço de Resultado em 2007, por ser decorrente deste período de apuração.

Nota: O resultado positivo na equivalência patrimonial é isento do imposto de renda e é considerado resultado não realizado indo, para Reserva de Lucros a Realizar. O resultado positivo da equivalência patrimonial será lançado na DRE como outras receitas e o resultado negativo como outras despesas.

7.11. Depósitos judiciais

Os depósitos judiciais são efetuados por diversas razões, geralmente para garantia de instância.

No Direito Tributário, o instituto é bastante comum para suspender a exigibilidade do crédito tributário, quando, por meio de Mandado de Segurança, o Juiz determina que o contribuinte faça depósito judicial do montante integral cobrado pelo fisco, com a finalidade de continuar na análise do mérito do pleito.

Exemplo:

A empresa Fretes & Contrabandos Ltda., empresa dedicada ao transporte de passageiros, promove excursões de “turismo” ao Paraguai para que seus “clientes” efetuem compras naquele país. Estas mercadorias são revendidas em nossas cidades, dando um “colorido especial” às nossas ruas, entupindo as mesmas com essas mercadorias de baixíssima qualidade. No intuito de coibir essa prática, por todos os meios possíveis, o legislador elaborou a Lei nº 10.833, nela inserindo o art. 75 que possibilita a aplicação da uma multa de R\$ 15.000,00 ao transportador de passageiros ou carga que transportar mercadorias sujeitas a pena de perdimento, quando o transportador não for o responsável pela infração de contrabando ou

descaminho. No caso de reincidência específica, praticada com o mesmo veículo, a multa passa a ser de R\$ 30.000,00. Pois bem, foi o que aconteceu com a empresa em comento. Um ônibus de placa ABC 1234 dessa empresa foi abordado pela fiscalização da Receita Federal, em zona secundária, a qual constatou que no referido veículo estavam sendo transportadas mercadorias estrangeiras sem comprovação de importação regular, portanto sujeitas à pena de perdimento. A fiscalização não teve dúvidas quanto à responsabilidade do crime de contrabando ou descaminho, pois as mercadorias estavam identificadas como sendo de propriedade dos passageiros. Desta forma, além de apreender as mercadorias de cada um dos passageiros, que responderão judicialmente pelo crime de contrabando ou descaminho, imputou, à empresa transportadora, a multa de R\$ 15.000,00.

Inconformada com a ação fiscal, dentro do prazo legal, a empresa ingressou na justiça com Mandado de Segurança, pedindo, entre outras coisas, que lhe fosse concedida liminar, tendo apresentado suas razões, solicitando a liberação do veículo, pois estaria cerceada do direito de trabalhar, visto que o veículo se constitui no meio lícito de seu objeto de trabalho.

O Juiz, após ouvir as razões da Receita Federal, concedeu a Liminar em Mandado de Segurança em parte, ou seja, determinou a liberação do ônibus mediante o depósito do montante integral da multa, para decidir o mérito em data futura.

Nestas condições, a empresa Fretes & Contrabandos Ltda. deverá proceder ao seguinte lançamento por ocasião do depósito:

1– contabilização do valor da multa:

D – Multas administrativas (Resultado)

C – Contingências Judiciais (PNC) R\$ 15.000,00

2 – contabilização do depósito:

D – Depósitos Judiciais (ANC-RLP)

C – Bancos conta Movimento (AC) R\$ 15.000,00

Percebe-se que a exigibilidade das contingências judiciais é de longo prazo. Da mesma forma, é de longo prazo o direito constituído mediante o depósito. Isto é assim porque pode-se perder a ação ou se obter êxito na mesma, e também porque as ações judiciais são **sempre demoradas**.

No mérito, a decisão do Juiz pode ser de duas formas, dependendo de sua convicção em face dos elementos probantes trazidos aos autos.

Na hipótese de sucesso da ação por parte da empresa Fretes & Contrabandos Ltda., ela terá de reconhecer os juros sobre Depósitos Judiciais, além de poder usufruir dos recursos depositados e de reverter as Contingências Judiciais (PNC). Os lançamentos pertinentes seriam os seguintes:

1 – Pela reversão da Contingência Judicial exigível a longo prazo:

D – Contingências Judiciais (PNC)	R\$ 15.000,00
C – Reversão de Despesas com multas administrativas (Res.)	R\$ 15.000,00

2 – Pelo saque do depósito e do reconhecimento dos juros, supondo que estes tenham sido de R\$ 3.000,00:

D – Bancos conta Movimento (AC)	R\$ 18.000,00
C – Depósitos Judiciais (ANC-RLP)	R\$ 15.000,00
C – Receita de Juros (Resultado)	R\$ 3.000,00

Entretanto, a possibilidade de sucesso nesse tipo de ação é bastante remota. Admitindo-se, então, que o Juiz tenha ratificado a ação fiscal, a empresa Fretes & Contrabandos Ltda. terá que reconhecer, contabilmente, o depósito judicial em renda da União:

D – Contingências Judiciais (PNC)	R\$ 15.000,00
C – Depósitos Judiciais (ANC-RLP)	R\$ 15.000,00

Observa-se que os juros e eventual correção ficarão para a União, não havendo nenhum lançamento a ser feito na empresa Fretes & Contrabandos Ltda. Ela fez o depósito justamente para se eximir do pagamento de acréscimos legais.

7.12. Diferença de estoque

É procedimento indispensável a qualquer empresa fazer um inventário dos estoques ao final de cada período de apuração, independentemente do sistema de inventário adotado. Desse inventário podem surgir diferenças negativas ou positivas que necessitam ser ajustadas por meio de adequada contabilização.

As quebras normais de estoque devem integrar o custo das mercadorias vendidas ou dos produtos fabricados. Consideram-se normais as quebras decorrentes do processo produtivo, do transporte ou do manuseio. As quebras e perdas de estoque por deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguros também podem integrar os custos, desde que comprovadas por laudos ou certificados emitidos por autoridade competente (autoridade sanitária, corpo de bombeiros, autoridade fiscal etc.) que identifiquem as quantidades destruídas ou inutilizadas e as razões da providência.

As diferenças serão, então, registradas a débito ou a crédito de estoque, conforme sejam positivas ou negativas, respectivamente.

Quando as diferenças verificadas forem de valor expressivo e não puderem ser recuperadas por meio dos estoques, elas devem ser lançadas diretamente em conta de despesa (perdas).

Na prática, a maioria das diferenças são, geralmente, inexpressivas e decorrentes de erros de escrituração. Neste caso, o ajuste terá como contrapartida a conta de Custo das Mercadorias Vendidas, devendo-se efetuar, também, os devidos ajustes dos tributos envolvidos na operação.

Os ajustes necessários por erro na escrituração contábil merecem o seguinte registro:

1 – Regularização de sobras no estoque:

D – Estoques de Mercadorias

C – Custos das Mercadorias Vendidas

2 – Regularização de faltas no estoque:

D – Custos das Mercadorias Vendidas

C – Estoques de Mercadorias

Já no caso de ajuste decorrente de furto, roubos, obsolescências, deteriorações etc., de valores relevantes, caberá o seguinte registro contábil:

1 – Registro de perdas apuradas no inventário:

D – Quebras e Perdas de Estoques

C – Estoques de Mercadorias

7.13. Juros sobre o capital próprio

Conforme dispõe a legislação fiscal (art. 9º da Lei nº 9.249, de 26/12/1995), a pessoa jurídica poderá deduzir na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, observado o regime de competência, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação *pro rata* dia da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP.

Em que pese a legislação fiscal considerar que os juros sobre o capital próprio são despesas dedutíveis, pela legislação comercial e pelas normas emanadas pela CVM eles devem ser considerados como destinação de resultado.

O montante dos juros remuneratórios do capital passível de dedução como despesa operacional limita-se ao **maior** dos seguintes valores:

- a) cinquenta por cento do lucro líquido do período de apuração a que corresponder o pagamento ou crédito dos juros, após a dedução da contribuição social sobre o lucro líquido e antes da provisão para o imposto de renda e da dedução dos referidos juros; ou
- b) cinquenta por cento dos saldos de lucros acumulados e reservas de lucros de períodos anteriores. Neste caso, como não pode haver mais lucros acumulados a partir de 01/01/2008, o limite aplica-se apenas às reservas de lucros.

Os juros sobre o capital próprio estão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, à alíquota de 15%, na data do pagamento ou crédito, os quais terão o seguinte tratamento no beneficiário:

- a) no caso de pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, o valor dos juros deverá ser considerado como receita financeira, e o imposto retido pela fonte pagadora será considerado como antecipação do devido no encerramento do período de apuração ou, ainda, poderá ser compensado com aquele que houver retido, por ocasião do pagamento ou crédito de juros a título de remuneração do capital próprio, ao seu titular, sócio ou acionista;
- b) em se tratando de pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido ou lucro arbitrado, os juros recebidos integram a base de cálculo do imposto de renda e o valor do imposto retido na fonte será considerado antecipação do devido no encerramento do período de apuração;

- c) no caso de pessoas jurídicas não tributadas com base no lucro real, lucro presumido ou arbitrado, inclusive isentas, e de pessoas físicas, os juros são considerados como rendimento de tributação definitiva, ou seja, os respectivos valores não serão incluídos nas declarações de rendimentos, nem o imposto de renda que for retido na fonte poderá ser objeto de qualquer compensação.

As pessoas jurídicas imunes não estão sujeitas a incidência do imposto de renda sobre o valor dos juros sobre o capital próprio pagos ou creditados;

Salienta-se que os juros sobre o capital próprio devem ser calculados sobre o patrimônio líquido do início do período considerado. Desta forma, o lucro do próprio período de apuração não deve ser computado como integrante do patrimônio líquido desse período, haja vista que o objetivo dos juros sobre o capital próprio é remunerar o capital pelo tempo em que este ficou à disposição da empresa.

De acordo com o disposto no PN CST nº 20, de 1987, o lucro líquido que servirá de base para determinação do lucro real de cada período deve ser apurado segundo os procedimentos usuais da contabilidade, inclusive com o encerramento das contas de resultado. Aduz o citado Parecer Normativo que a apuração do lucro líquido exige a transferência dos saldos das contas de receitas, custos e despesas para uma conta única de resultado, passando a integrar o patrimônio líquido, com o encerramento do período de apuração, mediante lançamentos para contas de reservas e de lucros ou prejuízos acumulados.

Portanto, no que diz respeito ao resultado do próprio período de apuração, este somente será computado no patrimônio líquido que servirá de base de cálculo dos juros sobre o capital próprio, após a sua transferência para as contas de reservas ou de lucros ou prejuízos acumulados. Assim, havendo opção pelo regime de lucro real mensal, o resultado de cada mês já pode ser computado no patrimônio líquido inicial dos meses seguintes do mesmo ano. Havendo opção pelo regime de lucro real trimestral, o resultado de cada trimestre já pode ser computado no patrimônio líquido inicial dos trimestres seguintes do mesmo ano. Já se o regime for de lucro real anual, o resultado do ano só poderá ser computado no patrimônio líquido inicial do ano seguinte.

Conforme o disposto na Deliberação CVM nº 207/1996, os juros sobre capital próprio devem ser contabilizados como destinação dos lucros, sem transitar pelo resultado do exercício. Vejamos a íntegra dessa Deliberação:

Deliberação CVM nº 207/1996

I – Os juros pagos ou creditados pelas companhias abertas, a título de remuneração do capital próprio, na forma do art. 9º da Lei nº 9.249/1995, devem ser contabilizados diretamente à conta de Lucros Acumulados, sem afetar o resultado do exercício.

II – Os juros recebidos pelas companhias abertas, a título de remuneração do capital próprio, devem ser contabilizados da seguinte forma:

- a) como crédito da conta de investimentos, quando avaliados pelo método da equivalência patrimonial e desde que os juros sobre o capital próprio estejam ainda integrando o patrimônio líquido da empresa investida ou nos casos em que os juros recebidos já estiverem compreendidos no valor pago pela aquisição do investimento; e
- b) como receita, nos demais casos.

III – Os juros sobre o capital próprio que forem utilizados para aumento de capital ou para manutenção em reserva, na forma do parágrafo 9º do art. 9º da Lei nº 9.249, deverão ser destinados a partir da conta de Lucros Acumulados e registrados em conta específica de Reserva de Lucros até a sua capitalização.

IV – O imposto de renda na fonte, assumido pela empresa e incidente sobre os juros utilizados na forma do item III, deverá ser reconhecido, como despesa, diretamente na demonstração do resultado do exercício.

V – Os juros pagos ou creditados somente poderão ser imputados ao dividendo mínimo, previsto no art. 202 da Lei nº 6.404/1976, pelo seu valor líquido do imposto de renda na fonte.

VI – Em nota explicativa às demonstrações financeiras e às informações trimestrais (ITR's) deverão ser informados os critérios utilizados para determinação desses juros, as políticas adotadas para sua distribuição, o montante do imposto de renda incidente e, quando aplicável, os seus efeitos sobre os dividendos obrigatórios.

VII – O disposto nesta Deliberação aplica-se, exclusivamente, às demonstrações financeiras elaboradas na forma dos arts. 176 e 177 da Lei nº 6.404/1976, não implicando alteração ou interpretação das disposições de natureza tributária.

VIII – Caso a companhia opte, para fins de atendimento às disposições tributárias, por contabilizar os juros sobre o capital próprio pagos/creditados ou recebidos/auferidos como despesa ou receita financeira,

deverá proceder à reversão desses valores, nos registros mercantis, de forma a que o lucro líquido ou o prejuízo do exercício seja apurado nos termos desta Deliberação.

IX – A reversão, de que trata o item anterior, poderá ser evidenciada na última linha da demonstração do resultado antes do saldo da conta do lucro líquido ou prejuízo do exercício.

X – Esta Deliberação entra em vigor na data da sua publicação, aplicando-se os seus efeitos aos exercícios sociais iniciados em janeiro deste ano.

Assim, considerando as disposições da Lei nº 6.404/1976, as empresas devem contabilizar os juros sobre o capital próprio como destinação do resultado e, para fins fiscais, excluir o valor distribuído do lucro contábil para apurar o lucro real.

Exemplo:

Considerando que a TJLP (taxa de juros de longo prazo) seja de 12% e que o Patrimônio Líquido da empresa TROPS S/A seja de R\$ 2.756.780,00, e que o lucro líquido do exercício, após a provisão da CSLL, seja de R\$ 470.000,00, e que a empresa deseja pagar o máximo de juros sobre o capital próprio, teremos a seguinte solução:

Temos que observar os limites impostos pela legislação fiscal, ou seja, o montante dos juros remuneratórios limita-se a cinquenta por cento do lucro líquido do período de apuração, antes da provisão para o imposto de renda da contribuição social sobre o lucro líquido e da dedução dos referidos juros.

Desta forma, se aplicarmos a TJLP sobre o Capital Próprio (PL), teremos o montante de R\$ 330.813,60 (12% de R\$ 2.756.780,00). Entretanto, por disposição da legislação fiscal, esse montante deve limitar-se a R\$ 235.000,00 (50% de R\$ 470.000,00), isto se considerarmos que o montante da Reserva de Lucros seja inferior ao lucro líquido do exercício.

Contabilização:

1 – Pela destinação dos juros a pagar:

D – Resultado a Destinar – Juros sobre o Capital Próprio

C – Juros sobre o Capital Próprio a Pagar R\$ 235.000,00

2 – Pelo efetivo pagamento dos juros:

D – Juros sobre o Capital Próprio a Pagar

C – Caixa ou Bancos Conta Movimento R\$ 235.000,00

EXERCÍCIO RESOLVIDO 7-12:

A empresa Energia e Cia apresentou os seguintes valores:

Descrição	R\$
Resultado do período-base	200.000
Juros sobre capital próprio	35.000
Dividendos de investimentos avaliados pelo custo de aquisição	15.000
Base de cálculo negativa dos períodos-base anteriores	150.000

Considerando que da base de cálculo de cada período-base poderá ser deduzida a base de cálculo negativa de períodos anteriores, limitada a 30% do resultado ajustado para fins de apuração da Contribuição Social sobre o Lucro, e que a alíquota de Contribuição Social Sobre o Lucro – CSL é de 9%, o Contador da Energia e Cia apurou uma CSL a pagar de:

- a) R\$ 9.450,00;
- b) R\$ 12.150,00;
- c) R\$ 13.000,00;
- d) R\$ 13.860,00;
- e) R\$ 15.750,00.

Solução:

Como não foi informado o saldo das Reservas de Lucros, devemos entender que elas inexistem ou são de valor inferior ao do resultado do exercício.

Outra situação a considerar é que no resultado do período-base não foram considerados os juros sobre o capital próprio, pois é assim que deve ser apurado conforme preceitua a CVM.

Os dividendos de investimentos avaliados pelo custo de aquisição não integram a base de cálculo da CSLL, podendo dela ser excluídos.

Assim, a base de cálculo da CSLL será:

Resultado do período-base	200.000
(-) Juros sobre capital próprio	(35.000)
(-) Dividendos de investimentos avaliados pelo custo de aquisição	(15.000)
= Resultado ajustado por adições e exclusões	150.000
O valor da compensação será de 30% desse resultado ajustado =	(45.000)
= Base de cálculo da CSLL	105.000

Aplicando sobre esse valor a quantia de 9%, teremos o valor da CSLL devido, ou seja, R\$ 9.450,00 ($105.000 \times 9\%$).

Resposta: Letra A.

EXERCÍCIO RESOLVIDO 7-13:

(AFRF 2005 – Esaf) Em conformidade com a legislação societária e para que se beneficie da dedutibilidade do valor do imposto de renda, devem as empresas de capital aberto contabilizar o pagamento dos juros sobre o capital próprio como:

- a) dividendos pagos, estornando para receita financeira na demonstração de resultados;
- b) destinação da conta de reserva de capital, revertendo o valor para resultado do exercício;
- c) despesas financeiras, revertendo o valor na última linha da demonstração de resultados;
- d) conta redutora do capital social, por tratar-se de remuneração para o acionista do capital emprestado.
- e) destinação de lucros acumulados sem transitar pela demonstração de resultados.

RESOLUÇÃO:

Para a contabilidade, os juros sobre o capital próprio não constituem despesa, pois representam destinação de resultado. Porém, se a empresa optar por deduzir na DRE os juros pagos a título de despesas financeiras, então, nos termos dos incisos VIII e IX da Deliberação CVM nº 207/1996, deve reverter os valores assim registrados na última linha da demonstração do resultado.

Resposta: Letra C.

7.14. Reparos e Conservação

As provas de concursos públicos estão explorando, cada vez mais, assuntos variados, especialmente as elaboradas pela Esaf, quando o concurso é para a Receita Federal do Brasil. É com o objetivo de que sua preparação seja diferenciada que apresentamos o presente tópico.

Os reparos e conservação podem, segundo determinados limites e prazos, e sob a égide da legislação fiscal, ser ativados para posterior depreciação, ou lançados diretamente em conta de despesas ou custos do exercício em que foram realizados.

São admitidos como custo ou despesa operacional, dedutível na determinação do lucro real, os gastos com reparos e conservação de bens e instalações destinados tão somente a mantê-los em condições eficientes de operações, e que não resultem em aumento da vida útil do bem prevista no ato de aquisição.

Somente será admitida a dedução de despesas com reparos e conservação de bens móveis e imóveis quando estes forem intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços.

Para a legislação fiscal, não podem ser aceitos como custos ou despesas operacionais dedutíveis no período de apuração de sua efetivação os gastos realizados com reparos, conservação ou substituição de partes de que resultem aumento de vida útil superior a um ano, em relação à prevista no ato de aquisição do respectivo bem. Nesse caso, os gastos correspondentes deverão ser capitalizados, a fim de servirem de base a depreciações futuras.

A contagem do prazo de aumento da vida útil superior a um ano de duração do bem deve ser computado a partir da data final de utilização do bem, prevista no ato de aquisição, correspondendo ao período de prolongamento de vida útil que se possa esperar em função dos gastos efetuados com reparos, conservação ou substituição de partes.

A apropriação contábil das aplicações de partes e peças na reparação e manutenção de bens do imobilizado das quais resulte aumento de vida útil superior a um ano, deve levar em conta a vida útil do bem prevista no ato de sua aquisição original .

Os gastos com reparos, conservação ou substituição de partes e peças de bens do ativo imobilizado, de que resulte aumento de vida útil superior a um ano, deverão ser incorporados ao valor do bem, para servirem de base a futuras depreciações no novo prazo de depreciação previsto para o bem recuperado.

Exemplo 1:

Bem X adquirido em 1º/01/1998	100.000,00
Custo das partes e peças substituídas em julho de 2002, com aumento de vida útil estimado em 14 meses	50.000,00
Depreciação registrada até 30/06/2002 = 54 meses = 4 anos e meio, à taxa de 10% a.a.	45%
Prazo inicial restante para depreciação do bem na data da reforma – 66 meses = 5,5 anos, 10% a.a.	55%
Novo valor contábil do bem = Valor residual + custo da reforma (55.000,00 + 50.000,00)	105.000,00
Novo prazo de vida útil (66 meses + 14 meses)	80 meses
Nova taxa de depreciação: (100% / 80 meses)	15,00% ao ano, ou 1,25% ao mês.

Os registros contábeis pertinentes são os seguintes:

1 – Pela transferência do valor da depreciação acumulada para a conta do valor original do bem:

D – Depreciação Acumulada

C – Bem X do Imobilizado 45.000,00

2 – Pelo registro do novo valor contábil do bem:

D – Bem X do Imobilizado

C – Gastos com reparos 50.000,00

No Balanço Patrimonial, o Bem ficará registrado pelo novo valor de R\$ 105.000,00.

Outra opção, mais racional e transparente, com maior evidenciação e sem transferência da depreciação acumulada ao valor do bem, consiste em:

- a) aplicar o percentual de depreciação correspondente à parte não depreciada do bem sobre os custos de substituição das partes ou peças;
- b) apurar a diferença entre o total dos custos de substituição e o valor determinado conforme o item “a”;

- c) escriturar o valor de “a” a débito das contas de resultado;
- d) escriturar o valor de “b” a débito da conta do ativo imobilizado que registra o bem, o qual terá novo valor contábil depreciável no novo prazo de vida útil previsto.

Exemplo 2: (utilizando-se os mesmos dados do exemplo 1)

Bem X adquirido em 1º/01/1998	100.000,00
Custo das partes e peças substituídas em julho de 2002, com aumento de vida útil estimado em 14 meses	50.000,00
Depreciação registrada até 30/06/2002 = 54 meses = 4 anos e meio, à taxa de 10% a.a.	45%
Prazo restante para depreciação do bem na data da reforma – 66 meses = 5,5 anos 10% a.a.	55%
% da parte não depreciada do bem aplicado sobre o valor da reforma a ser debitada no resultado (55% × 50.000,00)	27.500,00
Diferença a ser debitada no imobilizado (50.000,00 – 27.500,00)	22.500,00
Novo prazo de vida útil para o bem recuperado 66 meses + 14 meses	80 meses
Nova taxa de depreciação aplicável sobre o custo de aquisição do bem registrado na contabilidade, acrescido do custo de reforma ativado: Residual contábil / Novo custo de aquisição (77.500,00 / 122.500,00) × (100% / 80 meses)	9,4898% ao ano ou 0,7908% ao mês, sobre o valor total do bem, no caso 122.500,00
Outra forma de cálculo pode ser a seguinte: 77.500,00/80 meses = 968,75 (968,75/122.500,00) × 100 = 0,7908%	

Explicando o procedimento:

- 1 – O valor da depreciação acumulada de R\$ 45.000,00 permanece;
- 2 – O novo valor contábil do bem passa a ser de 122.500,00;
- 3 – O novo valor contábil é R\$ 77.500,00;
- 4 – O valor depreciável é R\$ 122.500,00 e o percentual de depreciação deve ser aplicado sobre esse valor;

5 – O valor da depreciação mensal será de R\$ 968,75, o que fará com que ao final dos 80 meses o bem esteja totalmente depreciado;

6 – A lógica desse procedimento consiste no seguinte: Como 55% do bem ainda não está depreciado, o reparo efetuado é em parte para manter esses 55% do bem em bom funcionamento até o final de sua vida útil, o que não agregaria nenhum prazo adicional, por isso que o valor resultante desse cálculo deve ir para resultado. Os gastos efetuados sobre a parte depreciada do bem (45%) são para recuperá-lo, acrescentando vida útil, e o valor assim obtido deverá ser ativado para futuras depreciações.

O assunto colocado com esses percentuais parece complicado. Então imagine que um bem esteja totalmente depreciado e se façam reparos neste bem para dar-lhe uma sobrevida de 2 anos. Ora, neste caso todo valor será ativado, pois não existe percentual não depreciado!

A contabilização será a seguinte:

1 – Pelo reconhecimento da despesa ou custo:

D – Despesas operacionais

C – Gastos com reparos 27.500,00

2 – Pela agregação de valor ao bem:

D – Bem X do Imobilizado

C – Gastos com reparos 22.500,00

Balanco Patrimonial

No Balanco Patrimonial teremos os seguintes registros:

Ativo Não Circulante Imobilizado

Bem X adquirido em 1º/01/1998 122.500,00

(-) Depreciação Acumulada (45.000,00)

No caso de reparos, conservação ou substituição de partes e peças realizados em bens totalmente depreciados devem ser ativados quando houver aumento da vida útil do bem por prazo superior a um ano e/ou tenham valor superior a R\$ 326,63.

EXERCÍCIO RESOLVIDO 7.14:

A Cia. Delta efetuou gastos com conservação e reparos em bens do ativo não circulante imobilizado, que aumentou a vida útil em 03 anos, no valor de R\$ 200.000,00. O valor do equipamento antes da reforma era de R\$ 1.000.000,00 e já estava depreciado em 60%.

Os valores que poderão ser registrados em conta de equipamento e na conta de resultado são, respectivamente

- a) 200.000,00 e 200.000,00;
- b) 200.000,00 e 80.000,00;
- c) 80.000,00 e 120.000,00;
- d) 150.000,00 e 50.000,00;
- e) 120.000,00 e 80.000,00.

Resolução:

Considerando a sistemática antes apresentada, teremos a seguinte resolução para a questão em análise:

% da parte não depreciada do bem aplicado sobre o valor da reforma a ser debitada no resultado ($40\% \times 200.000,00$)	80.000,00
Diferença a ser debitada no imobilizado ($200.000,00 - 80.000,00$)	120.000,00

A razão de se lançar em conta de resultado o percentual da parte não depreciada do bem reside no fato de que este gasto se refere a manter a vida útil remanescente do bem. Já os gastos realizados sobre a parte depreciada representam recuperação de valor, podendo, então, compor o custo do bem.

Desta forma, a resposta correta é a letra E.

7.15. Ajuste a valor presente

O ajuste a valor presente foi introduzido na legislação pátria por meio da Lei nº 11.638/2007, que alterou a Lei nº 6.404/1976.

Encontramos previsão do ajuste a valor presente nos arts. 183 e 184 da Lei nº 6.404/1976:

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

...

VIII — os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão **ajustados a valor presente**, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

Art. 184. No balanço, os elementos do passivo serão avaliados de acordo com os seguintes critérios:

III — as obrigações, os encargos e os riscos classificados no passivo não circulante serão **ajustados ao seu valor presente**, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009) (grifo nosso)

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC – por meio do Pronunciamento Técnico CPC 12, regulamentou o Ajuste a Valor Presente de ativos e passivos, objetivando estabelecer os requisitos básicos a serem observados quando da apuração do Ajuste a Valor Presente de elementos do ativo e do passivo quando da elaboração de demonstrações contábeis.

Pelas disposições contidas nos arts. 183 e 184, acima transcritos, observa-se que a lei estabeleceu, inicialmente, que somente os valores de longo prazo deverão ser ajustados a valor presente. Adicionalmente, estabelece que se o Ajuste a Valor Presente apresentar efeito relevante sobre os elementos do circulante, então os valores a receber e os valores a pagar de curto prazo também deverão ser ajustados.

Desta forma, temos duas formas de ajuste a valor presente:

- Uma forma **Obrigatória**: Para Ativos e Passivos não circulantes;
- Uma forma **Relevante**: Para Ativos e Passivos de curto prazo (circulante).

7.15.1. Definição de Valor Presente

Valor presente é a estimativa do valor corrente de um fluxo de caixa futuro no curso normal das operações de uma entidade.

O objetivo de efetuar o ajuste a valor presente é demonstrar determinado fluxo de caixa futuro, considerando o efeito da Taxa de Juros e o efeito do Valor do dinheiro no tempo.

7.15.2. Elementos para o cálculo do Valor Presente

Os elementos necessários para o cálculo do valor presente são:

- O valor do fluxo de caixa futuro;
- A data do referido fluxo de caixa;
- A respectiva Taxa.

A mensuração contábil a valor presente deve ser aplicada no **reconhecimento inicial** de ativos e passivos. Apenas em certas situações excepcionais, como a que é adotada numa renegociação de dívida em que novos termos são estabelecidos, o ajuste a valor presente deve ser aplicado como se fosse nova medição de ativos e passivos. É de se ressaltar que essas situações de nova medição de ativos e passivos são raras e são matéria para julgamento daqueles que preparam e auditam demonstrações contábeis.

Exemplo 1:

Como exemplo inicial de ajuste a valor presente, vamos supor que a Empresa EXTRATIVA S/A adquiriu, em 30/06/2010, um terreno com pagamento previsto de R\$ 10.000.000,00. O referido pagamento será efetuado mediante dez parcelas anuais de R\$ 1.000.000,00 cada.

A dívida assumida pela Empresa EXTRATIVA S/A é de R\$ 10.000.000,00. Entretanto, sabemos que o valor do dinheiro no tempo, considerando esses dez pagamentos de R\$ 1.000.000,00 por ano, não equivale a R\$ 10.000.000,00 na data da aquisição.

Neste caso, devemos ajustar a dívida a Valor Presente, mediante a aplicação de uma taxa de mercado.

Supondo que a taxa de mercado seja de 10% ao ano, teríamos o seguinte valor presente:

$$VP = 1.000.000,00 \times \left\{ \frac{(1,1)^{10} - 1}{0,1} \right\} = R\$ 6.144.567,10$$

O Valor Presente é o saldo devedor inicial e sobre ele incidirão os juros a serem pagos juntamente com a primeira parcela. Na segunda parcela os juros incidirão sobre o saldo que remanescer após a amortização feita pelo pagamento da primeira parcela. A amortização equivale ao valor da diferença entre o valor do pagamento e os juros.

Teremos, então, o seguinte quadro de fluxo financeiro:

Parcela	Vencimento	Valor do pagamento	Juros	Amortização do Principal	Saldo Devedor
0	30/06/2010	-	-	-	6.144.567,10
1	30/06/2011	1.000.000,00	614.456,71	385.543,29	5.759.023,80
2	30/06/2012	1.000.000,00	575.902,38	424.097,62	5.334.926,20
3	30/06/2013	1.000.000,00	533.492,62	466.507,38	4.868.418,80
4	30/06/2014	1.000.000,00	486.841,88	513.158,12	4.355.260,70
5	30/06/2015	1.000.000,00	435.526,07	564.473,93	3.790.786,80
6	30/06/2016	1.000.000,00	379.078,68	620.921,32	3.169.865,40
7	30/06/2017	1.000.000,00	316.986,54	683.013,46	2.486.852,00
8	30/06/2018	1.000.000,00	248.685,20	751.314,80	1.735.537,20
9	30/06/2019	1.000.000,00	173.553,72	826.446,28	909.091,00
10	30/06/2020	1.000.000,00	90.909,10	909.090,90	0,00

Percebe-se, assim, que no momento da aquisição desse terreno a dívida assumida é de R\$ 6.144.567,10 e não de R\$ 10.000.000,00. Ou seja, o valor futuro é de R\$ 10.000.000,00 e o valor presente é de R\$ 6.144.567,10.

Para registrar essa aquisição na data da aquisição, teremos:

ATIVO	PASSIVO
CIRCULANTE	CIRCULANTE
	Títulos a Pagar 1.000.000,00
	(-) Juros a Transcorrer (614.156,71)
NÃO CIRCULANTE	NÃO CIRCULANTE
INVESTIMENTO	Títulos a Pagar 9.000.000,00
IMOBILIZADO	(-) Juros a Transcorrer (3.240.976,19)
– Terrenos 6.144.567,10	
INTANGÍVEL	PATRIMÔNIO LÍQUIDO

Percebam que o terreno foi registrado pelo Valor Presente no ativo imobilizado e no passivo foi registrada a dívida total de R\$ 10.000.000,00 e como conta retificadora a conta de Juros a Transcorrer pelo valor de R\$ 3.855.432,90 (R\$ 614.156,71 no circulante e R\$ 3.240.976,19 no não circulante).

Por ocasião de cada pagamento a empresa deve segregar a parte relativa a amortização de dívida e dos juros (despesa financeira) para que a DRE apresente o impacto financeiro suportado pela empresa.

7.15.3. Qual a diferença entre AVP e valor justo?

Para responder a essa pergunta, é necessário entender o conceito de valor justo (conforme expressão da Lei das Sociedades por Ações após modificações introduzidas pela Lei nº 11.638/2007 e Lei nº 11.941/2009) e valor presente, de acordo com as definições a seguir transcritas, retiradas do glossário das normas internacionais de contabilidade:

Valor justo (*fair value*) – é o valor pelo qual um ativo pode ser negociado, ou um passivo liquidado, entre partes interessadas, conhecedoras do negócio e independentes entre si, com a ausência de fatores que pressionem para a liquidação da transação ou que caracterizem uma transação compulsória.

Valor presente (*present value*) – é a estimativa do valor corrente de um fluxo de caixa futuro, no curso normal das operações da entidade.

Com base nessas definições, devemos distinguir AVP de valor justo da seguinte forma:

AVP: tem como objetivo efetuar o ajuste para demonstrar o valor presente de um fluxo de caixa futuro. Esse fluxo de caixa pode estar representado por ingressos ou saídas de recursos (ou montante equivalente; por exemplo, créditos que diminuem a saída de caixa futuro seriam equivalentes a ingressos de recursos). Para determinar o valor presente de um fluxo de caixa, três informações são requeridas: valor do fluxo futuro (considerando todos os termos e as condições contratados), data do referido fluxo financeiro e taxa de desconto aplicável à transação.

Valor justo: tem como primeiro objetivo demonstrar o valor de mercado de determinado ativo ou passivo; na impossibilidade disso, demonstrar o provável valor que seria o de mercado por comparação a outros ativos ou passivos que tenham valor de mercado; na impossibilidade dessa alternativa também, demonstrar o provável valor que seria o de mercado por utilização do ajuste a valor presente dos valores estimados futuros de fluxos de caixa vinculados a esse ativo ou passivo; finalmente, na impossibilidade dessas alternativas, pela utilização de fórmulas econométricas reconhecidas pelo mercado.

Vê-se, pois, que em algumas circunstâncias o valor justo e o valor presente podem coincidir, mas não são sinônimos.

Desta forma, Valor Justo vem a ser o **Valor da Operação** ao passo que Valor Presente é o **Valor que está sendo contratado**. Isto quer dizer que ao fazer uma aquisição à prazo vou registrar Valor Justo e Valor Presente, estes serão os mesmos valores.

Pode ocorrer de uma operação ser realizada com uma taxa diferente à taxa de mercado. Nesse caso o Valor Presente será menor que Valor Justo se a taxa considerada for maior que a de mercado e o Valor Presente será maior que o Valor Justo se a taxa for menor. Assim, o reconhecimento inicial será diferente do Valor Justo quando a taxa praticada for diferente da taxa de mercado, pois será registrado pelo Valor Presente.

Exemplo 2:

Desta vez, vamos considerar que uma empresa faz uma venda e o valor acertado para pagamento daqui à 10 meses é de R\$ 600.000. Considerando uma taxa de juros de, 3% ao mês, teremos um Valor Presente de R\$ 446.456,35, que deverá ser o valor registrado como receita de vendas. A diferença para o valor de R\$ 600.000, R\$ 153.543,65, deverá ser registrada em conta retificadora do ativo (Receitas financeiras a apropriar).

$$VP \text{ ou } Va = VN / (1 + i)^n$$

$$Va = 600.000 / (1,03)^{10} = 446.456,35$$

O Ativo da Empresa estará registrado do seguinte modo:

<i>Duplicatas a receber</i>	446.456,35
<i>Receitas de Juros a apropriar</i>	(153.543,65)

A Receita de Juros a Apropriar será levada a resultado à medida de sua realização.

No final do período de 10 meses a receita total terá sido de R\$ 600.000,00. Porém, estará segmentada em receita da atividade operacional e receita financeira.

7.16. Ajuste de Avaliação Patrimonial – AAP

O art. 182 da Lei nº 6.404/1976, em seu parágrafo 3º, estabelece que serão classificadas em AAP as contrapartidas das avaliações da avaliação a valor justo de elementos do ativo ou do passivo:

Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

...

§ 3º Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a valor justo, nos casos previstos nesta Lei ou, em normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

A alínea *a* do inciso I do art. 183 estabelece as regras de avaliação de elementos do ativo a valor justo:

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

I – as aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos, e em direitos e títulos de créditos, classificados no ativo circulante ou no realizável a longo prazo: (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

a) pelo seu valor justo, quando se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda; e (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Desta forma, a avaliação de ativos e passivos a preço justo terá como contrapartida registro em conta de Ajuste de Avaliação Patrimonial, no Patrimônio Líquido enquanto não computado no resultado.

Os registros dos Ajustes de Avaliação Patrimonial são realizados diretamente em conta de Patrimônio Líquido, não transitando por conta de resultado. Desta forma, estes registros não produzem efeitos tributários até a realização dos Ajustes. Por isso o Ajuste também não pode ser considerado reserva.

A principal finalidade do Ajuste de Avaliação Patrimonial será a de abrigar a contrapartida de determinadas avaliações de ativos a valor justo, principalmente as decorrentes da avaliação de certos instrumentos financeiros e os ajustes de conversão em função da variação cambial de investimentos societários no exterior.

Nos termos da Lei nº 6.404/1976, e alterações posteriores, as aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos, e em direitos e títulos de créditos, classificados no ativo circulante ou no não circulante realizável a longo prazo serão avaliadas pelo seu valor justo, quando se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda.

Como exemplo de contas que serão avaliados a valor justo, temos:

- a) Instrumentos financeiros destinados a venda futura, classificados no ativo circulante ou no realizável a longo prazo;
- b) Passivos financeiros que atendam as classificações do mercado;
- c) Ativos e passivos resultantes de reorganização societária – Fusão, Cisão e Incorporação;
- d) Variações cambiais de investimentos no exterior.

Exemplo:

A Cia. CHIBATA fez um investimento em instrumentos financeiros no mês de abril de 2008. O investimento foi adquirido à vista pelo valor de R\$ 1.200.000,00. Este investimento será revendido em abril de 2010.

- a) Registro de aquisição do investimento:
- | | |
|---|------------------|
| D – investimentos temporários – ANC-RLP | R\$ 1.200.000,00 |
| C – Banco | R\$1.200.000,00 |
- b) Em 31/12/2008 a Cia CHIBATA avalia esse investimento pelo valor justo e apura um valor justo de R\$ 1.245.000,00. Assim, a diferença positiva de R\$ 45.000,00 será assim registrada:
- | | |
|-------------------------------------|---------------|
| D – investimentos temporários | R\$ 45.000,00 |
| C – ajuste da avaliação patrimonial | R\$ 45.000,00 |
- c) Em 31/12/2009 a Cia CHIBATA fará nova avaliação do investimento ao valor justo. Supondo que o valor justo apurado para este investimento em 31/12/2009 seja de R\$ 1.220.000,00, valor menor do que o apurado no final do ano anterior em face da crise econômica mundial. Essa nova avaliação merece o seguinte registro:
- | | |
|-------------------------------------|---------------|
| D – ajuste da avaliação patrimonial | R\$ 25.000,00 |
| C – investimento temporário | R\$ 25.000,00 |
- d) Em abril de 2010 a Cia CHIBATA vende esse investimento pelo valor de R\$ 1.220.000,00, o que origina o registro contábil a seguir:
- | | |
|-------------------------------|------------------|
| D – banco | R\$ 1.220.000,00 |
| C – investimentos temporários | R\$ 1.220.000,00 |

Note que a conta Ajuste de Avaliação Patrimonial está com saldo credor de R\$ 20.000,00 e, com a venda, este ajuste foi realizado e precisa ser baixado contra conta de resultado.

- e) Reconhecimento da realização do Ajuste de Avaliação Patrimonial:
- | | |
|-------------------------------------|---------------|
| D – Ajuste da Avaliação Patrimonial | R\$ 20.000,00 |
| C – Outras Receitas | R\$ 20.000,00 |

Exercícios

1. **(Petrobras/Cesgranrio – 2010) A Comercial Ltda., no levantamento do Balanço do exercício social, encerrado em 31 de dezembro de 2009, realizou o seguinte lançamento, sem considerar os elementos data e histórico:**
Provisão para Créditos de Dificil Liquidação
a Resultado do exercício R\$ 20.140,00
Esse lançamento indica que a Comercial fez o registro contábil de:
 - a) constituição da provisão;
 - b) baixa de duplicata considerada incobrável;
 - c) baixa de duplicata quitada no vencimento;
 - d) reversão do saldo da provisão não utilizado;
 - e) duplicata recebida depois de baixada por incobrável.

2. **(Esaf/AFTN/1998) A empresa Jasmim S/A, cujo exercício social coincide com o ano-calendário, pagou, em 30/04/1997, o prêmio correspondente a uma apólice de seguro, contra incêndio de suas instalações, para vigor no período de 01/05/1997 a 30/04/1998. 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.

3. **(Esaf/Fiscal-Natal-RN/2001) A firma Previdente S/A, em 01/08/2001, contratou um seguro anual para cobertura de incêndio avaliada em R\$ 300.000,00, com vigência a partir da assinatura do contrato. O exercício social da Previdente é coincidente com o ano calendário. O prêmio cobrado pela seguradora é equivalente a 10% do valor da cobertura e foi pago em 31 de agosto de 2001. Em consonância com o princípio contábil da competência de exercícios, no balanço patrimonial de 31/12/2001, a conta seguros a vencer constará com saldo atualizado de:**
 - a) R\$ 175.000,00;
 - b) R\$ 30.000,00;
 - c) R\$ 20.000,00;
 - d) R\$ 17.500,00;
 - e) R\$ 12.500,00.

4. (Sebrae/Funrio – 2010) A provisão para contingências possui, como característica:

- a) representar uma destinação no lucro líquido do exercício, contrapartida da conta lucros acumulados, não afetando, com sua constituição, o resultado do exercício;
- b) dar cobertura a perdas ou prejuízos potenciais (extraordinários, não repetitivos) ainda não incorridos mediante segregação de parcela de lucros;
- c) dar cobertura a perdas ou despesas, cujo fato gerador já ocorreu, mas não tendo havido, ainda, o correspondente desembolso ou perda;
- d) ser integrante do patrimônio líquido, no grupamento de reservas de lucros;
- e) ser revertida para lucros acumulados, em exercício futuro, com finalidade de integrar a base de cálculo para efeito de pagamento de dividendos.

5. (Esaf – AFRF/2002-2) Em 01/10/2001 foram descontadas duplicatas em banco. Uma duplicata no valor de R\$ 10.000,00, com vencimento para 10/11/2001, não foi liquidada e o banco transferiu para cobrança simples, no dia do vencimento. Em 01/12/2001, após conseguir um abatimento de 30% no valor da duplicata, o cliente liquidou a dívida junto ao banco, pagando, ainda, juros de R\$ 70,00. O registro contábil da operação realizada no dia 01/12/2001 foi assim feito pelo emitente da duplicata:

a) Diversos		
a Diversos		
Abatimentos Concedidos	3.000,00	
Bancos c/ Movimento	<u>7.070,00</u>	10.070,00
a Duplicatas a Receber	10.000,00	
a Juros Ativos	<u>70,00</u>	10.070,00
b) Diversos		
a Diversos		
Duplicatas Descontadas	10.000,00	
Juros Ativos	<u>70,00</u>	10.070,00
a Bancos c/ Movimento	7.070,00	
a Abatimentos Concedidos	<u>3.000,00</u>	10.070,00
c) Diversos		
a Diversos		
Bancos c/ Movimento	7.070,00	
Abatimentos Auferidos	<u>3.000,00</u>	10.070,00
a Duplicatas Descontadas	10.000,00	
a Juros Ativos	<u>70,00</u>	10.070,00
d) Duplicatas Descontadas	<u>10.000,00</u>	10.000,00
a Diversos		
a Bancos c/ Movimento	7.000,00	
a Abatimentos Auferidos	<u>3.000,00</u>	10.000,00
e) Diversos		
a Diversos		
Duplicatas a Receber	10.000,00	
Juros Ativos	<u>70,00</u>	10.070,00
a Abatimentos Obtidos	3.000,00	
a Bancos c/ Movimento	<u>7.070,00</u>	10.070,00

6. **(Esaf – AFRF/2002-2) A empresa Mine Max S/A tinha apenas uma máquina comprada há 8 anos, mas muito eficiente. No balanço de 31.12.2001, essa máquina constava com saldo devedor de R\$ 15.000,00, sem considerar a conta de depreciação acumulada, contabilizada com resíduo de 20%. Pois bem, essa máquina tinha vida útil de 10 anos, iniciada em primeiro de janeiro e foi vendida em 30 de junho de 2002, causando uma perda de capital de 30% sobre o preço alcançado na venda. Faça os cálculos necessários para apurar o valor obtido na referida venda, assinalando-o entre as opções abaixo.**
- a) R\$ 2.340,00.
 - b) R\$ 3.360,00.
 - c) R\$ 3.692,31.
 - d) R\$ 3.780,00.
 - e) R\$ 4.153,85.
7. **(Esaf – AFRF/2002-2) Apresentamos abaixo cinco frases relacionadas com o ativo permanente, sendo quatro verdadeiras e apenas uma falsa. Assinale a opção que contém a assertiva errada.**
- a) Depreciação é a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo, resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência.
 - b) Exaustão é a importância correspondente à diminuição do valor dos recursos naturais, minerais e florestais, resultante de sua exploração.
 - c) Amortização é a importância correspondente à recuperação do capital aplicado na aquisição de direitos, cuja existência ou exercício tenha duração limitada.
 - d) Reparos são serviços que recolocam o ativo em condições normais de operação e que adicionam vida útil ao ativo, não sendo considerados despesas do exercício.
 - e) Manutenção refere-se a serviços regulares e periódicos efetuados para prevenir contra a necessidade constante de reparos ou consertos e que não adicionam vida útil ao ativo e são considerados despesas do exercício.
8. **(Esaf – AFRF/2002-2) A empresa Desmontando S/A vendeu o seu Ativo Permanente, à vista, por R\$ 100.000,00. Dele constavam apenas uma mina de carvão e um trator usado. A mina teve custo original de R\$ 110.000,00 e o trator fora comprado por R\$ 35.000,00 há exatos quatro anos. Quando da aquisição da mina, a capacidade total foi estimada em 40 toneladas de minérios com extração prevista para dez anos. Agora, já passados quatro anos, verificamos que foram extraídas, efetivamente, 20 toneladas. O trator vendido tem sido depreciado pelo método linear com vida útil prevista em dez anos, com valor residual de 20%. Considerando que a contabilização estimada da amortização desses ativos tem sido feita normalmente, podemos afirmar que a alienação narrada acima deu origem, em termos líquidos, a ganhos de capital no valor de:**
- a) R\$ 10.200,00;
 - b) R\$ 21.200,00;
 - c) R\$ 20.200,00;
 - d) R\$ 13.000,00;
 - e) R\$ 24.000,00.
9. **(Esaf/AFTN-1994/setembro) Reconhece existência de pagamento antecipado de juros:**
- a) juros ativos
 - a) juros a vencer;
 - b) juros a vencer
 - a) juros ativos;

- c) juros passivos
a juros ativos;
- d) juros a vencer
a juros passivos;
- e) receitas de juros
a juros a vencer.
- 10. (Esaf/TRF-2000) Em 31/12/1999, a firma Dubitatia Ltda. fez a estimativa de que, provavelmente, perderia no ano seguinte R\$ 670,00, no recebimento das duplicatas de sua emissão. Nessa mesma data, havia saldo anterior de R\$ 320,00, na conta provisão para devedores duvidosos. Considerando válida a expectativa de perda e corretos os cálculos efetuados, essa empresa deverá, para adequar seu balanço aos princípios contábeis fundamentais, mandar fazer o seguinte lançamento:**
- | | | |
|--------------------------------------|--------|--|
| a) devedores duvidosos | | |
| a provisão para devedores duvidosos | 350,00 | |
| b) provisão para devedores duvidosos | | |
| a duplicatas a receber | 320,00 | |
| c) devedores duvidosos | | |
| a provisão para devedores duvidosos | 670,00 | |
| d) devedores duvidosos | | |
| a duplicatas a receber | 670,00 | |
| e) devedores duvidosos | | |
| a provisão para devedores duvidosos | 990,00 | |
- 11. (TRF4/FCC – 2010) Considere os saldos de contas abaixo, extraídos do Balanço Patrimonial de uma companhia (em R\$):**
- | | |
|---|-------------------|
| Clientes (Curto Prazo) | 200.000,00 |
| Disponível | 150.000,00 |
| Provisão para créditos de liquidação duvidosa | 25.000,00 |
| Adiantamento de clientes | 40.000,00 |
| Ações em Tesouraria | 15.000,00 |
| Estoques | 180.000,00 |
| Provisão para ajuste de estoques ao valor de mercado | 10.000,00 |
| Empréstimos efetuados a coligadas e controladas | 90.000,00 |
| Despesas do exercício seguinte | 60.000,00 |
- É correto afirmar, somente com essas informações, que o Ativo Circulante da companhia monta, em R\$, a:**
- a) 530.000,00;
b) 545.000,00;
c) 590.000,00;
d) 555.000,00;
e) 645.000,00.
- 12. (Fiscal/ICMS-MS/2000) Assinale a alternativa correta, quando for registrada a baixa de um cliente incobrável, no montante de R\$300,00 (valores em R\$).**
- a) Débito = clientes 300 / crédito = devedores incobráveis 300.
b) Débito = clientes 300 / crédito = provisão para devedores duvidosos 300.
c) Débito = provisão para devedores duvidosos 300 / crédito = clientes 300.
d) Débito = clientes duvidosos 300 / crédito = devedores incobráveis 300.

13. (Copel – 2010) Analise os seguintes dados de 2009 da folha de pagamento da Cia. Sol de Janeiro:

Salário Bruto R\$ 9.000,00

Imposto de Renda Retido na Fonte R\$ 200,00

INSS retido dos empregados R\$ 600,00

Provisão de Férias e 13^{os} Salários R\$ 1.400,00

Encargos Sociais 25%

FGTS 8%

A despesa de pessoal total registrada no mês e que será dedutível para fins de imposto de renda monta:

- | | |
|-------------------|-------------------|
| a) R\$ 12.347,00; | d) R\$ 13.415,00; |
| b) R\$ 13.832,00; | e) R\$ 14.105,00. |
| c) R\$ 13.084,00; | |

14. (Esaf/MIC/1998) A Minha Empresa mantém em estoque 800 unidades de mercadorias avaliadas em R\$ 10.000,00, sendo R\$ 4.000,00 relativos à mercadoria tipo “A”, que tem custo unitário de R\$ 10,00, e R\$ 6.000,00 correspondentes à mercadoria tipo “B”, cujo custo unitário é de R\$ 15,00. No último dia do exercício social, o custo de mercado dessas mercadorias estava cotado a R\$ 12,00, tanto para o tipo “A” como para o tipo “B”. O contador, cumprindo as determinações da Lei nº 6.404/76, e em obediência ao princípio contábil da prudência, deve apresentar no balanço patrimonial:

- | | |
|-------------------------------------|-----------------|
| a) mercadorias | R\$ 10.000,00 |
| (–) provisão para ajuste de estoque | (R\$ 400,00); |
| b) mercadorias | R\$ 10.000,00 |
| (–) provisão para ajuste de estoque | (R\$ 1.200,00); |
| c) mercadorias | R\$ 10.000,00 |
| (–) provisão para ajuste de estoque | (R\$ 2.400,00); |
| d) mercadorias | R\$ 9.600,00; |
| e) mercadorias | R\$ 8.800,00; |

15. (Esaf – AFRF/2003) Na microempresa do meu Tio, no mês de outubro, os salários somados às horas extras montaram a R\$ 20.000,00. Os encargos de Previdência Social foram calculados em 11%, a parte do segurado, e em 22%, a parcela patronal.

Ao contabilizar a folha de pagamento, o Contador deverá fazer o seguinte registro:

- | | |
|---------------------------------|-----------|
| a) Salários e Ordenados | |
| a Salários a Pagar | 20.000,00 |
| Previdência Social | |
| a Previdência Social a Recolher | 6.600,00; |
| b) Salários e Ordenados | |
| a Salários a Pagar | 17.800,00 |
| Previdência Social | |
| a Previdência Social a Recolher | 6.600,00; |
| c) Salários e Ordenados | |
| a Salários a Pagar | 17.800,00 |
| Previdência Social | |
| a Previdência Social a Recolher | 4.400,00; |
| d) Salários e Ordenados | |
| a Salários a Pagar | 17.800,00 |
| Salários a Pagar | |
| a Previdência Social a Recolher | 2.200,00 |
| Previdência Social | |
| a Previdência Social a Recolher | 4.400,00; |

e) Salários e Ordenados	
a Salários a Pagar	20.000,00
Salários a Pagar	
a Previdência Social a Recolher	2.200,00
Previdência Social	
a Previdência Social a Recolher	4.400,00.

16. (Esaf/AFTN/1996) Em 31.12.X1, a Cia. PARA apresentava os seguintes dados, relativos aos estoques finais de matéria-prima:

MATÉRIA-PRIMA	QUANTIDADE	CUSTO TOTAL (EM \$)	VALOR DE MERCADO (EM \$)
A	1.000	2.000,00	1.800,00
B	1.500	6.000,00	7.500,00
C	2.000	8.000,00	7.000,00

Com base nestes dados, o valor total do estoque de matéria-prima, que deve ser evidenciado no balanço patrimonial, é:

- | | |
|------------------|------------------|
| a) \$ 14.800,00; | d) \$ 15.000,00; |
| b) \$ 16.000,00; | e) \$ 15.800,00. |
| c) \$ 16.500,00; | |
17. (Esaf/AFTN/1998) 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). Outros dados:
- a empresa tem experiência válida e comprovada, nos últimos três exercícios, de que 2% de seus créditos costumam se tornar ilíquidáveis;
 - o preço de mercado de suas mercadorias foi cotado 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, a referida empresa apresentará, em balanço, esse ativo circulante (estoques e créditos) pelo valor contábil de:
- | | |
|--------------------|--------------------|
| a) R\$ 294.900,00; | d) R\$ 297.100,00; |
| b) R\$ 298.900,00; | e) R\$ 300.000,00. |
| c) R\$ 296.000,00; | |
18. (AGERS/RS/1998) Dentre os lançamentos, para que um crédito prescrito seja retirado do patrimônio, somente é válido:
- a) credores
 - a subsistências ativas;
 - b) credores
 - a prescrição de dívidas;
 - c) devedores
 - a superveniências ativas;
 - d) subsistências passivas
 - a devedores;
 - e) créditos prescritos
 - a receitas eventuais.

- 19. (Esaf – AFRF/2003) Assinale abaixo a opção que contém a asserção verdadeira.**
- A Nota Promissória é um título de crédito autônomo, próprio para operações mercantis de compra e venda entre pessoas físicas.
 - O sacado na Nota Promissória é o credor, enquanto que na Duplicata o sacado é o devedor.
 - A Duplicata é um título de crédito próprio para transações financeiras, que só é emitido por pessoas jurídicas.
 - A Nota Promissória e a Duplicata são títulos de crédito, sendo que na primeira o emitente é também chamado sacado; e na segunda, o emitente é também chamado sacador.
 - A Triplicata é um título de crédito de emissão obrigatória, mas apenas quando houver o extravio da segunda Duplicata.
- 20. (Esaf/TFC-SFC/1997) Observe o lançamento contábil abaixo:**
- | | |
|--|---------------|
| Contas a receber | 17.000 |
| Depreciação acumulada de máquinas | 5.000 |
| Máquinas | 15.000 |
| Outros Resultados | 7.000 |
- O lançamento registra contabilmente:**
- venda a prazo, por 17.000, de máquina de uso, cujo valor contábil era de 10.000;
 - baixa de máquina do ativo imobilizado, cujo valor contábil, levado a prejuízo do exercício, era de 7.000;
 - venda a prazo, por 17.000, de máquina de uso, cujo valor contábil era de 15.000;
 - baixa de máquina do ativo imobilizado, por haver atingido depreciação total;
 - venda a prazo, por 17.000, de máquina de uso, com prejuízo de 7.000.
- 21. (Esaf/TFC-1996)**
- | | |
|---------------------------------------|-----------------|
| Duplicatas a receber | 1.500,00 |
| Depreciação acumulada máquinas | 1.500,00 |
| Outros Resultados | 300,00 |
| a Máquinas de uso | 3.300,00 |
- O lançamento acima registra:**
- venda de máquina do ativo imobilizado por 3.300,00;
 - venda de máquina do ativo imobilizado, cujo valor contábil era de 3.300,00;
 - baixa de máquina do ativo imobilizado, por estar totalmente depreciada;
 - venda de máquina do ativo imobilizado, com prejuízo de 300,00;
 - venda de máquina do ativo imobilizado, com prejuízo de 1.800,00.
- 22. (Fiscal/ICMS-MS/2000) O mecanismo da depreciação é um procedimento contábil que ajusta:**
- todo o ativo não circulante intangível;
 - parcialmente o não circulante tangível;
 - parcialmente o não circulante intangível;
 - todo o ativo não circulante tangível.
- 23. (Esaf/AFTN-1994/setembro) Em 01/07/1993, foi adquirido equipamento, por R\$ 100,00, em substituição a outro, considerado obsoleto, sendo que:**
- 20% do valor do equipamento adquirido foram amortizados com a entrega do equipamento substituído, como parte do pagamento;
 - à época, o valor de aquisição do equipamento antigo, como registrado na Contabilidade, era de R\$ 30,00 e a depreciação acumulada alcançava 80% desse valor;
 - ambos os equipamentos são depreciados à taxa anual de 10% e a depreciação é reconhecida nos resultados, por ocasião do encerramento do exercício social;
 - não deve ser considerado o efeito de correção monetária.

No balancete de verificação levantado para efeito de balanço de encerramento do exercício, em 31/12/1993, encontramos as seguintes contas e valores:

a) Equipamentos	R\$ 130,00
Depreciação de equipamentos	R\$ 29,00
Resultado na venda de equipamentos	R\$ 6,00
b) Equipamentos	R\$ 100,00
Depreciação de equipamentos	R\$ 5,00
Resultado na venda de equipamentos	R\$ 14,00
c) Equipamentos	R\$ 100,00
Depreciação de equipamentos	R\$ 29,00
Resultado na venda de equipamentos	R\$ 6,00
d) Equipamentos	R\$ 100,00
Depreciação de equipamentos	R\$ 80,00
Resultado na venda de equipamentos	(R\$ 10,00)
e) Equipamentos	R\$ 130,00
Depreciação de equipamentos	R\$ 34,00
Resultado na venda de equipamentos	R\$ 10,00

24. (Téc. Cont. / Petrobras – 2010) A Copal S.A. comprou a prazo, para seu próprio uso, uma máquina nas seguintes condições:

- **Valor faturado pelo vendedor, conforme nota fiscal: R\$200.000,00;**
- **Frete, pago pelo vendedor: R\$20.000,00;**
- **Gastos com instalação: R\$80.000,00.**

Outras informações referentes à mesma máquina:

- **Vida útil estimada: 10 anos;**
- **Valor residual: R\$50.000,00;**
- **Depreciação pelo método das quotas constantes;**
- **Não houve recuperação do ICMS nem utilização de incentivo fiscal.**

Considerando-se exclusivamente as informações recebidas e a boa técnica contábil, ao final do primeiro ano de vida útil, o saldo contábil da máquina, em reais, é:

- a) 23.000,00;
- b) 25.000,00;
- c) 225.000,00;
- d) 255.000,00;
- e) 257.000,00.

25. (Fiscal-Fortaleza-Esaf/1998) Os registros contábeis relativos a um veículo de uso da empresa consignam os seguintes valores:

- **valor de aquisição, corrigido monetariamente: 8.000,00;**
- **depreciação acumulada: 3.000,00.**

A empresa deve escriturar, agora, uma depreciação de 10%. Fará isso, mediante o seguinte lançamento:

a) Encargos de depreciação a Depreciação acumulada	800,00;
b) Encargos de depreciação a Veículos	800,00;
c) Encargos de depreciação a Veículos	500,00;
d) Encargos de depreciação a Depreciação acumulada	500,00;
e) Depreciação acumulada a Veículos	800,00.

26. (Esaf/TCE-RN/2001) A firma SONÓS LTDA. tem exercício social coincidente com o ano-calendário. No seu balanço patrimonial de 1998, constam, entre outras, as contas VEÍCULOS, com saldo de R\$ 9.000,00, e DEPRECIACÃO ACUMULADA – VEÍCULOS, com saldo de R\$ 4.900,00.
- Informações internas indicam a existência, nessa conta de 03 (três) automóveis, cujas placas são: AAX, AAY e AAZ.
- O carro AAX foi incorporado em 01/01/1996, por R\$ 3.000,00;
 - O carro AAY foi incorporado em 01/04/1996, por R\$ 2.000,00, e foi vendido, à vista, por R\$ 1.300,00, em 30/12/1999;
 - O carro AAZ foi incorporado em 01/07/1996, por R\$ 4.000,00;
 - O método de depreciação utilizado pela firma é o da linha reta.
- Inicialmente, a vida útil dos veículos foi estimada em 05 (cinco) anos, mas, pelas condições de uso, a vida útil passou a ser estimada em 02 (dois) anos, após dezembro de 1998.
- Com fulcro nas informações acima, após contabilizar a depreciação dos veículos, no exercício de 1999, podemos dizer que:
- a) a taxa total ajustada de depreciação, aplicada ao veículo vendido, alcançou 77,5%;
 - b) a alienação do veículo AAY gerou um lucro contábil de R\$ 800,00;
 - c) o encargo de depreciação de veículos, no ano de 1999, foi de R\$ 1.800,00;
 - d) a conta depreciação acumulada, no balanço de 1999, após a baixa do veículo vendido, terá saldo de R\$ 2.050,00;
 - e) os dois veículos não vendidos terão, no balanço de 1999, o valor contábil de R\$ 7.000,00.
27. (UFP – 2010) Identifique as afirmativas a seguir como verdadeiras (V) ou falsas (F).
- () Somente serão apropriados encargos de depreciação de um bem quando este estiver instalado, posto em serviço ou em condições de produzir.
 - () Obras de arte sofrem depreciação.
 - () Terrenos não sofrem depreciações, exceto quando contiverem construções ou benfeitorias.
 - () Somente poderão ser utilizadas as taxas de depreciação divulgadas e aceitas pela legislação do imposto de renda.
 - () Valor residual de um bem é o valor remanescente após o término da sua vida útil e que deve refletir o seu valor econômico naquele momento.
- Assinale a alternativa que apresenta a sequência correta, de cima para baixo.
- a) V – V – V – V – V.
 - b) V – F – F – F – V.
 - c) F – V – F – V – F.
 - d) F – F – F – V – V.
 - e) V – V – V – F – F.
28. (AGERS/RS/1998) O saldo da conta clientes, em 30.08.X1, antes das operações abaixo, era de R\$ 7.234,00.
- Compras = R\$ 150,00
- Vendas à vista = R\$ 290,00

Desconto da duplicata com as seguintes características:

Valor = R\$ 230,00

Emissão = 25.08.X1

Vencimento = 30.09.X1

Reembolso de duplicata em cobrança = R\$ 230,00

Qual o novo saldo, em R\$, da conta clientes, após a operação?

- a) R\$ 7.004,00.
 b) R\$ 6.774,00.
 c) R\$ 7.104,00.
 d) R\$ 6.824,00.
 e) R\$ 6.594,00.
29. (Petrobras/Cesgranrio – 2010) Em 28/02/2009, a Companhia Ferrão vendeu uma máquina de seu imobilizado para o ferro velho por R\$ 10.000,00. Sobre essa máquina, a Companhia prestou as seguintes informações:
- foi adquirida nova por R\$ 168.000,00, diretamente do fabricante;
 - nada foi gasto com o transporte e a sua instalação;
 - a vida útil original da máquina é 8 anos;
 - a depreciação é calculada pelo método das quotas constantes;
 - a depreciação acumulada é de R\$ 155.750,00, no balanço de 31/12/2008.
- Considerando as informações acima sobre a máquina, os princípios fundamentais de contabilidade e a boa técnica contábil, a venda desta máquina gerou, para a Companhia Ferrão, em reais:
- a) ganho de 10.000,00;
 b) ganho de 2.450,00;
 c) ganho de 1.250,00;
 d) perda de 2.450,00;
 e) perda de 12.250,00.
30. (Esaf/AFRF-2001) A firma Duplilitus opera com vendas a prazo, alternando a cobrança em carteira e em bancos, mediante desconto de duplicatas. Em primeiro de abril, mantinha as duplicatas de sua emissão nºs 03, 05 e 08, em carteira de cobrança, e as de nºs 04, 06 e 07, descontadas no banco. Cada uma dessas letras tinha valor de face de R\$ 60,00, exceto a nº 07, cujo valor era R\$ 70,00. Durante o mês de abril, ocorreram os seguintes fatos:
- vendas a prazo, com emissão das duplicatas nºs 09, 10 e 11 (3x50): R\$ 150,00
 - vendas à vista, mediante notas fiscais: R\$ 200,00
 - desconto bancário das duplicatas nºs 09 e 10; R\$ 100,00
 - recebimento, em carteira, das duplicatas nºs 03 e 05; R\$ 120,00
 - devolução, pelo banco, da duplicata nº 04, sem cobrar; R\$ 60,00
 - recebimento, pelo banco, da duplicata nº 07. R\$ 70,00
- Com essas informações, podemos concluir que, após a contabilização, o saldo final das contas duplicatas a receber e duplicatas descontadas será, respectivamente, de:
- a) R\$ 160,00 e R\$ 330,00;
 b) R\$ 330,00 e R\$ 160,00;
 c) R\$ 140,00 e R\$ 160,00;
 d) R\$ 200,00 e R\$ 220,00;
 e) R\$ 330,00 e R\$ 220,00.

31. **(AFTE/RO – 2010) Uma empresa adquiriu uma máquina, em 01/01/X1, pelo valor de R\$ 240.000,00 para utilização em suas operações. A vida útil econômica, estimada pela empresa, para esta máquina foi de 6 anos, sendo que a empresa esperava vendê-la por R\$ 60.000,00 ao final deste prazo. No entanto, no início do segundo ano de uso, a empresa reavaliou que a vida útil remanescente da máquina era de três anos e o valor estimado de venda ao final deste período era R\$ 45.000,00. A empresa utiliza o método das quotas constantes e, no final de X1, não houve ajuste no valor do ativo pelo teste de recuperabilidade. Sendo assim, os valores das despesas de depreciação nos anos X1 e X2, em relação a essa máquina, foram, respectivamente, e em reais:**
- a) 30.000,00 e 55.000,00;
 - b) 30.000,00 e 65.000,00;
 - c) 40.000,00 e 40.000,00;
 - d) 40.000,00 e 70.000,00;
 - e) 45.000,00 e 50.000,00.
32. **(Esaf – AFRF/2003) A máquina ALFA foi comprada por R\$ 130.000,00 em 01/10/2001 e a máquina BETA foi comprada pelo mesmo preço, em 01/04/2002. Ambas as máquinas têm durabilidade igual: deverão ser usadas durante dez anos. O desgaste físico desses bens deverá ter contabilização anual. Assim sendo, na Demonstração de Resultado do Exercício de 2002, elaborada em 31.12.2002, constarão Encargos de Depreciação no valor de:**
- a) R\$ 3.250,00, referente à máquina BETA;
 - b) R\$ 9.750,00, referente à máquina ALFA;
 - c) R\$ 13.000,00, referente à máquina BETA;
 - d) R\$ 16.250,00, referente à máquina ALFA;
 - e) R\$ 22.750,00, referente a ambas as máquinas.
33. **(AFTE/RO – 2010) Uma empresa adquiriu um veículo por arrendamento mercantil financeiro que será pago em 48 prestações mensais de R\$ 1.000,00 cada. O valor presente das prestações é de R\$ 30.673,00 e a taxa de juros compostos implícita no arrendamento mercantil é de 2% ao mês. No momento da aquisição, a empresa deve reconhecer, em reais:**
- a) um ativo de 30.673,00;
 - b) um passivo de 48.000,00;
 - c) um ativo de 48.000,00 e uma receita financeira de 17.327,00;
 - d) um ativo de 30.673,00 e uma despesa financeira de 17.327,00;
 - e) um ativo de 30.673,00 e uma despesa financeira de 613,46.
34. **(Esaf/TCE-RN/2001) Tendo certa empresa recebido aviso do banco, comunicando o recebimento, e respectiva quitação, de uma duplicata descontada com ele, a Contabilidade dessa empresa deverá fazer o seguinte lançamento:**
- a) Bancos c/ movimento a Duplicatas a receber;
 - b) Duplicatas a receber a Bancos c/ movimento;
 - c) Títulos descontados a Duplicatas a receber;
 - d) Títulos descontados a Bancos c/ movimento;
 - e) Duplicatas a receber a Títulos descontados.

- 35. (Esaf/TRF-2000) Se uma empresa mantém todas as duplicatas de sua emissão em determinado banco, em operação de desconto, os seus clientes serão creditados quando a(o):**
- duplicata for descontada no banco;
 - duplicata for enviada ao banco para desconto;
 - banco acusar o recebimento da duplicata;
 - banco emitir o aviso de crédito;
 - cliente pagar a duplicata no banco.
- 36. (Serpro/2001-Esaf) – José de Anchieta, nosso empregado matrícula nº 1520, pediu para conferir os cálculos de seu contracheque, tendo encontrado os seguintes valores:**
- Salários e ordenados R\$ 550,00**
Insalubridade: 40% do salário mínimo
18 horas extras com acréscimo de 50%
INSS do segurado à alíquota de 11%
INSS patronal à alíquota de 26%
FGTS à alíquota de 8%
- Observações:**
- o salário mínimo vigente tem o valor de R\$ 151,00;
 - o mês comercial é composto por 220 horas.
- Pelos cálculos de José de Anchieta, podemos concluir que sua remuneração mensal vai provocar, para a empresa, um débito em despesas, no valor de:**
- R\$ 833,81;
 - R\$ 858,15;
 - R\$ 875,13;
 - R\$ 908,38;
 - R\$ 982,95.
- 37. (AFRF/2002-A-Esaf) – A empresa Zola estava desmontando seu parque operacional e, para isto, efetuou as seguintes operações:**
- a – vendeu, à vista, por R\$ 3.000,00, uma máquina adquirida por R\$ 4.000,00 e que já fora depreciada em 70%;**
- b – baixou, do acervo patrimonial, um guindaste comprado por R\$ 5.000,00, já depreciado em 80%; e**
- c – alienou, por R\$ 2.000,00, um cofre, ainda bom, com valor contábil de R\$ 3.000,00, embora já depreciado em 25%.**
- No período, não houve incidência de correção monetária e as operações não sofreram tributação.**
- Considerando apenas as transações citadas, podemos dizer que a empresa Zola incorreu em:**
- custos de R\$ 13.000,00;
 - custos de R\$ 4.450,00;
 - lucros de R\$ 550,00;
 - perdas de R\$ 2.600,00;
 - perdas de R\$ 200,00.

- 38. (AFRF/2002–A–Esaf) – A Cia. Poços & Minas possui uma máquina própria de sua atividade operacional, adquirida por R\$ 30.000,00, com vida útil estimada em 05 (cinco) anos e depreciação baseada na soma dos dígitos dos anos em quotas crescentes.**
A mesma empresa possui também uma mina, custeada em R\$ 60.000,00, com capacidade estimada de 200 mil kg, exaurida com base no ritmo de exploração anual de 25 mil kg de minério.
O usufruto dos dois itens citados teve início na mesma data. As contas jamais sofreram correção monetária.
Analisando tais informações, podemos concluir que, ao fim do terceiro ano, essa empresa terá no balanço patrimonial, em relação aos bens referidos, o valor contábil de:
- a) R\$ 34.500,00;
 - b) R\$ 40.500,00;
 - c) R\$ 49.500,00;
 - d) R\$ 55.500,00;
 - e) R\$ 57.500,00.
- 39. (TRF/2002–A/Esaf) – Em primeiro de outubro de 2001, a Imobiliária Casa & Terra S/A recebeu, antecipadamente, 06 (seis) meses de aluguel, com valor mensal de R\$ 300,00, e pagou o aluguel dos próximos 12 (doze) meses, no valor anual de R\$ 2.400,00.**
Nesse caso, as regras do regime contábil da competência levam-nos afirmar que, no balanço de encerramento do exercício, elaborado em 31/12/2001, em decorrência desses fatos haverá:
- a) despesas do exercício seguinte no valor de R\$ 600,00;
 - b) receitas do exercício seguinte no valor de R\$ 900,00;
 - c) despesas do exercício seguinte no valor de R\$ 1.200,00;
 - d) receitas do exercício seguinte no valor de R\$ 1.800,00;
 - e) despesas do exercício seguinte no valor de R\$ 2.400,00.
- 40. (TRF/2002–A/Esaf) – A empresa Andaraqui S/A possui, no ativo imobilizado, um imóvel adquirido por R\$ 65.000,00 e móveis e utensílios, adquiridos por R\$ 20.000,00. O desgaste desses bens é contabilizado anualmente, calculado pelo método da linha reta.**
No encerramento do exercício, em 31/12/2001, o imóvel completou exatos 08 (oito) anos de uso e os móveis apenas 04 (quatro) anos. A vida útil do imóvel (edificação) foi estimada em 25 (vinte e cinco) anos e a dos móveis e utensílios, em 10 (dez) anos. Os saldos não sofreram baixas, reavaliação nem correção monetária.
O custo do terreno equivale a 60% do imóvel.
Com as informações supra-alinhadas, feitos os cálculos corretos, podemos dizer que, no balanço de 31/12/2001, a depreciação acumulada de imóveis e de móveis e utensílios estará com saldo credor de:
- a) R\$ 4.600,00;
 - b) R\$ 14.720,00;
 - c) R\$ 16.320,00;
 - d) R\$ 18.400,00;
 - e) R\$ 28.800,00.
- 41. (TRF/2002–Esaf) – Observe o seguinte lançamento, constante do Diário da Firma Violetas – ME, do qual foi, cuidadosa e didaticamente, suprimido o histórico, para fins de concurso.**
Duplicatas descontadas
a Diversos

Valor que se registra em decorrência, a saber:

a Bancos c/ movimento R\$ 1.300,00
a Duplicatas a receber R\$ 2.700,00 R\$ 4.000,00

O histórico suprimido, no lançamento supradescrito, deverá descrever a:

- a) quitação de desconto bancário, com devolução de duplicatas não recebidas;
 b) quitação de desconto bancário, com liquidação de duplicatas recebidas;
 c) contratação de desconto bancário, com entrega de duplicatas, recebendo parte do dinheiro em conta-corrente;
 d) quitação de desconto bancário, com devolução de duplicatas não recebidas e liquidação de duplicatas recebidas;
 e) quitação de desconto bancário, com liquidação de duplicatas recebidas e devolução de duplicatas não recebidas.
- 42. (ATE/MS/2001–Esaf) – A Nossa Empresa fecha o exercício social e faz balanços a cada 31 de agosto. Em 31 de agosto de 2000, o balancete, elaborado com vistas à realização de ajustes ao resultado do exercício, apresentou a conta aluguéis passivos a vencer com saldo remanescente de R\$ 36.000,00, relativo ao contrato de aluguel do Depósito Geral, celebrado no montante de R\$ 135.000,00, para o período de 01/10/1998 a 31/03/2001. A fim de atender ao princípio contábil da competência dos exercícios, o contador da empresa deverá fazer a seguinte partida de diário:**
- a) Aluguéis passivos
 a Aluguéis passivos a vencer R\$ 4.500,00;
 b) Aluguéis passivos a vencer
 a Aluguéis passivos R\$ 4.500,00;
 c) Aluguéis passivos
 a Aluguéis passivos a vencer R\$ 22.500,00;
 d) Aluguéis passivos a vencer
 a Aluguéis passivos R\$ 22.500,00;
 e) Aluguéis passivos
 a Aluguéis passivos a vencer R\$ 31.500,00.
- 43. (ATE/MS/2001–Esaf) – Em novembro passado, a folha de pagamento da empresa Rubi Vermelho Ltda. discriminava:**
Salários e ordenados: R\$ 120.000,00
Horas extras trabalhadas: R\$ 8.000,00
INSS patronal a 22%
INSS do segurado a 11%
FGTS do segurado a 8%
No mês de dezembro, não foi computado nenhum reajuste salarial e a jornada de trabalho foi absolutamente igual à do mês anterior. Esta folha está dividida de tal modo, que não há imposto de renda recolhido na fonte. Exclusivamente a partir desses dados, considerando que a empresa acima encerra o exercício em 31 de dezembro, podemos afirmar que esta folha de pagamento ocasionou, para a empresa em questão, uma despesa total de:
- a) R\$ 180.480,00;
 b) R\$ 166.400,00;
 c) R\$ 156.160,00;
 d) R\$ 152.320,00;
 e) R\$ 149.920,00.

44. **(Esaf/BACEN/2001) – A empresa industrial Aços & Móveis adquiriu uma máquina por R\$12.000,00, instalando-a para funcionar a partir de 01/08/1998. Tal máquina tem vida útil prevista para produzir 240.000 peças. A capacidade produtiva da empresa Aços & Móveis é de 30.000 peças anuais. Tendo funcionado estritamente dentro do planejado, nos anos de 1998, 1999 e 2000, e contabilizado o coeficiente 1,2 de depreciação acelerada no ano 1999, podemos dizer que:**

- a) a depreciação acumulada, até o final de 1999, foi de R\$ 2.425,00;
- b) a depreciação acumulada, no balanço de 2000, foi de R\$ 3.300,00;
- c) o encargo de depreciação, em 1999, foi de R\$1.500,00;
- d) para vender essa máquina, em 30 de junho de 2001, ganhando R\$ 1.000,00, o preço deveria ser de R\$ 6.100,00;
- e) o valor depreciável da máquina, em 31/12/2001, será de R\$ 6.900,00.

45. **(Esaf/Sefa/PA-2002) – O ativo imobilizado de determinada empresa estava assim constituído:**

- Caminhão, adquirido em 01/07/1999: R\$ 500,00
- Móveis e utensílios, adquiridos em 01/01/1999: R\$ 100,00
- Máquinas e equipamentos, adquiridos em 01/03/1999: R\$ 200,00
- Automóvel, adquirido em 01/01/2000: R\$ 400,00

Considerando que os bens entraram em uso na data de sua aquisição e que as quotas de depreciação foram calculadas, à base de 20% ao ano, para os veículos, e 10% ao ano para os demais bens, durante todo o período, podemos afirmar que, no balanço levantado em 31/12/2001, o valor:

- a) contábil da conta veículos era de R\$ 410,00;
- b) da conta depreciação acumulada de móveis e utensílios era de R\$ 55,00;
- c) contábil da conta máquinas e equipamentos era de R\$ 200,00;
- d) da conta depreciação acumulada de veículos era de R\$ 410,00;
- e) da conta depreciação acumulada de máquinas e equipamentos era de R\$ 30,00.

46. **(Esaf/AFC-2002) – A empresa Comércio e Indústria LSM promoveu o estudo comparativo de três de seus produtos no mercado específico, compilando os seguintes dados:**

- item alfa: saldo contábil, R\$ 300.000,00; quantidade, 12.000; preço de mercado, R\$ 24,00;
- item beta: saldo contábil, R\$ 25.000,00; quantidade, 1.000; preço de mercado, R\$ 26,00;
- item celta: saldo contábil, R\$ 153.000,00; quantidade, 5.100; preço de mercado, R\$ 31,00.

Diante da conclusão desse estudo e para atender aos princípios fundamentais de Contabilidade, a empresa deverá, para fins de balanço:

- a) fazer provisão de R\$ 12.000,00, com base na variação negativa entre custo e mercado;
- b) fazer provisão de R\$ 10.860,00, com base na diferença média de variação entre custo e mercado;
- c) fazer provisão de R\$ 6.100,00, com base na variação positiva entre custo e mercado;
- d) fazer provisão de R\$ 5.900,00, com base na diferença de variação entre custo e mercado;
- e) deixar de fazer provisão, pois o preço médio de mercado é maior que o de custo.

- 47. (Esaf – AFRF/2003) Observemos os seguintes fatos administrativos: aluguel de R\$ 200,00 mensais que foi contratado em 30 de agosto de 2002, mas foi pago apenas até 30 de novembro do mesmo ano; compra de mercadorias por R\$ 4.000,00, tendo sido vendido no mesmo ano 40% do volume adquirido, com lucro de 15%; salário de dezembro de R\$ 500,00 com INSS de 11% dos empregados e 20% dos empregadores e FGTS de 8%. Considerando o registro contábil correto desses eventos, podemos dizer que eles reduziram o lucro do ano de 2002 no valor de:**
- a) R\$ 1.000,00; d) R\$ 1.440,00;
b) R\$ 1.200,00; e) R\$ 1.680,00;
c) R\$ 1.255,00;
- 48. (PGE/SC / Fepese – 2010) Com base na frase abaixo: “A PDD (Provisão para Devedores Duvidoso) deve refletir, de fato, as expectativas de perdas da companhia, podendo gerar, em maior ou menor grau, resultados incorretos, dependendo da situação dos créditos de cada empresa em particular”. Determine as afirmativas que melhor representam um adequado modelo de PDD.**
- 1. A PDD deverá basear-se em critérios técnicos, contemplando montante compatível com as reais expectativas de perdas, mesmo que superior aos limites máximos fixados pela legislação tributária.**
 - 2. A PDD deverá basear-se em critérios técnicos, contemplando montante compatível com as reais expectativas de perdas, limitando-se aos limites máximos fixados pela legislação tributária.**
 - 3. A PDD deverá ser constituída por criteriosa avaliação técnica, restringindo-se aos critérios de legislação especial e/ou tributária.**
 - 4. A PDD deverá sofrer criteriosa avaliação técnica, não se cingindo a critérios de legislação especial ou tributária ou a quaisquer outros que não ajustem os direitos e créditos ao valor provável de realização.**
- Assinale a alternativa que indica todas as afirmativas CORRETAS.**
- a. () São corretas apenas as afirmativas 1 e 3.
b. () São corretas apenas as afirmativas 1 e 4.
c. () São corretas apenas as afirmativas 2 e 3.
d. () São corretas apenas as afirmativas 2 e 4.
e. () São corretas apenas as afirmativas 3 e 4.
- 49. (Esaf – AFC-STN/2000) A microempresa Global ME elaborou sua folha de pagamento, com salários totais de R\$ 2.000,00 e alíquotas de previdência de 21%, a parte patronal, e de 11%, a parte dos empregados. A contabilização das contribuições previdenciárias sobre essa folha de pagamento vai provocar:**
- a) débito de 640,00, em despesa de previdência, e crédito de 640,00, em contribuições a recolher;
b) débito de 640,00, em despesa de previdência, crédito de 420,00, em contribuições a recolher e crédito de 220,00 em salários a pagar;
c) débito de 640,00, em despesa de salários, e crédito de 640,00, em contribuições a recolher;
d) débito de 220,00, em despesa de salários, débito de 420,00, em despesa de previdência, e crédito de 640,00, em contribuições a recolher;
e) débito de 220,00, em despesa de salários, débito de 420,00, em despesa de previdência, crédito de 420,00, em contribuições a recolher, e crédito de 220,00, em salários a pagar.

50. (Esaf – AFC/SFC-2000) A empresa Saturno Ltda. preparou sua folha de pagamento de dezembro, com os seguintes dados:

- 1 – salários e ordenados dos empregados: R\$ 3.000,00;**
- 2 – horas extras trabalhadas no mês: R\$ 200,00;**
- 3 – previdência social dos empregados, à alíquota de 11%;**
- 4 – fundo de garantia dos empregados, à alíquota de 8%; e**
- 5 – previdência social patronal, à alíquota de 21%.**

A contabilização dessa folha de pagamento foi efetuada, de forma correta, em um único lançamento. Assinale a opção que o contém.

- a) Despesas de salários e ordenados
a Salários e ordenados a pagar
valor da folha de salários que ora se contabiliza 4.480,00
- b) Despesas de salários e ordenados
a Diversos
valor da folha de salários que ora se contabiliza, como segue:
a Salários e ordenados a pagar 4.128,00
a Contribuições sociais a recolher 352,00 4.480,00
- c) Diversos
a Diversos
valor da folha de salários que ora se contabiliza, como segue:
Despesas de salários e ordenados 3.200,00
Encargos sociais e trabalhistas 1.280,00 4.480,00
a Salários e ordenados a pagar 2.848,00
a Contribuições sociais a recolher 1.632,00 4.480,00
- d) Diversos
a Diversos
valor da folha de salários que ora se contabiliza, como segue:
Despesas de salários e ordenados 3.200,00
Encargos sociais e trabalhistas 928,00 4.128,00
a Salários e ordenados a pagar 2.848,00
a Contribuições sociais a recolher 1.280,00 4.128,00
- e) Diversos
a Diversos
valor da folha de salários que ora se contabiliza, como segue:
Despesas de salários e ordenados 2.848,00
Encargos sociais e trabalhistas 1.280,00 4.128,00
a Salários e ordenados a pagar 2.848,00
a Contribuições sociais a recolher 1.280,00 4.128,00

51. (Esaf – AFPS-INSS/2002) A empresa Arbóresse Ltda. mandou elaborar a folha de pagamento do mês de outubro, com os seguintes dados:

- **salários e ordenados: R\$ 21.000,00;**
- **horas extras trabalhadas: R\$ 2.000,00;**
- **imposto de renda retido na fonte: R\$ 2.500,00;**
- **contribuição para o INSS, parte dos empregados: 11%;**
- **contribuição para o INSS, parte patronal: 20%;**
- **depósito para o FGTS: 8%.**

Com base nos dados e informações acima fornecidos, pode-se dizer que a empresa, em decorrência dessa folha de pagamento, terá despesas totais no valor de:

- a) R\$ 29.440,00;
- b) R\$ 31.970,00;
- c) R\$ 34.470,00;
- d) R\$ 26.910,00;
- e) R\$ 24.410,00.

52. (Esaf-TRF/2002-2) A empresa Belmont S/A adquiriu um equipamento por R\$ 27.000,00 e gastou mais R\$ 3.000,00 para sua instalação. Decorrido certo tempo, a empresa vendeu, à vista, o equipamento por R\$ 12.000,00. Nessa época, a conta Depreciação Acumulada tinha saldo de R\$ 15.000,00.

O lançamento correto para registrar o fato anteriormente citado deve ser o que segue:

- a) Diversos
 - a Equipamentos
 - Caixa R\$ 12.000,00
 - Depreciação Acumulada R\$ 5.000,00 R\$ 27.000,00
- b) Equipamentos
 - a Diversos
 - a Caixa R\$ 12.000,00
 - a Depreciação Acumulada R\$ 15.000,00 R\$ 27.000,00
- c) Diversos
 - a Diversos
 - Equipamentos R\$ 27.000,00
 - Gastos de Instalação R\$ 3.000,00 R\$ 30.000,00
 - a Caixa R\$ 12.000,00
 - a Depreciação Acumulada R\$ 18.000,00 R\$ 30.000,00
- d) Diversos
 - a Equipamentos
 - Caixa R\$ 12.000,00
 - Depreciação Acumulada R\$ 15.000,00
 - Perda de Capital R\$ 3.000,00 R\$ 30.000,00
- e) Diversos
 - a Diversos
 - Caixa R\$ 12.000,00
 - Depreciação Acumulada R\$ 18.000,00 R\$ 30.000,00
 - a Equipamentos R\$ 27.000,00
 - a Gastos de Instalação R\$ 3.000,00 R\$ 30.000,00

53. (Esaf – TRF/2003 – adaptada) A empresa Espera Ltda. determinou ao Banco do Brasil que protestasse um título, que estava em seu poder para cobrança, no valor de R\$ 25.000,00; não suficiente, envidou esforços judiciais sem sucesso. A venda que originou o título havia acontecido no exercício anterior. Ao final do exercício anterior, a empresa possuía o seguinte Balanço Patrimonial:

	Valores em R\$
ATIVO	
Ativo Circulante	330.000,00
Disponibilidades	10.000,00
Caixa e Bancos	10.000,00
Realizável a Curto Prazo	320.000,00
Duplicatas a Receber	200.000,00
Devedores Duvidosos	-30.000,00
Estoques	150.000,00
Imobilizado	180.000,00
Veículos	200.000,00
Depreciação acumulada	-20.000,00
Ativo Total	510.000,00
PASSIVO	
Passivo Circulante	220.000,00
Fornecedores	220.000,00
Patrimônio Líquido	290.000,00
Capital Social	200.000,00
Reserva Legal	10.000,00
Reserva de Lucros	80.000,00
Total do Passivo	510.000,00

Assinale a opção em que o registro contábil da operação, de baixa do título, está correto.

Contas	Débito	Valores em R\$ Crédito
a) Despesas com Títulos Incobráveis a Duplicatas Descontadas	25.000,00	25.000,00
b) Devedores Duvidosos a Duplicatas a Receber	25.000,00	25.000,00
c) Despesas com Títulos Incobráveis a Duplicatas a Receber	25.000,00	25.000,00
d) Ajuste de Exercícios Anteriores a Duplicatas a Receber	25.000,00	25.000,00
e) Despesas com Títulos Incobráveis a Bancos Conta Movimento	25.000,00	25.000,00

54. (Esaf – TRF/2003) A empresa Comercial Luna Ltda. descontou uma duplicata em 01.07.2003, pelo prazo de 25 dias, no valor de R\$ 1.000,00. O Banco deduziu do valor a importância de R\$ 50,00, referentes a Despesas Financeiras. Assinale a opção em que o registro contábil da operação está correto.

	Valores em R\$	
a) Diversos		
a Duplicatas a Receber		1.000,00
Bancos Conta Movimento	950,00	
Despesas Financeiras	50,00	

b) Diversos		
a Duplicatas Descontadas		1.000,00
Bancos Conta Movimento	950,00	
Despesas Financeiras	50,00	
c) Duplicatas a Receber	1.000,00	
a Diversos		
a Bancos Conta Movimento		950,00
a Despesas Financeiras		50,00
d) Duplicatas Descontadas	1.000,00	
a Diversos		
a Bancos Conta Movimento		950,00
a Despesas Financeiras		50,00
e) Bancos Conta Movimento	1.000,00	
a Diversos		
a Duplicatas a Receber		950,00
a Despesas Financeiras		50,00

55. (Esaf – Fortaleza/2003) Analisando um desconto de duplicata em 02.01.2003, pelo prazo de 15 dias, no valor de R\$ 200,00, com despesas financeiras no montante de R\$ 15,00, deduzidas pelo banco no momento da liberação do dinheiro, assinale a seguir a única opção que indica o registro correto da operação.

Contas	Valores em R\$	
	Débito	Crédito
a) Diversos		
a Duplicatas Descontadas		200,00
Bancos Conta Movimento	185,00	
Despesas Financeiras	15,00	
b) Diversos		
a Duplicatas a Receber		200,00
Bancos Conta Movimento	185,00	
Despesas Financeiras	15,00	
c) Duplicatas a Receber	200,00	
a Diversos		
a Bancos Conta Movimento		185,00
a Despesas Financeiras		15,00
d) Duplicatas Descontadas	200,00	
a Diversos		
a Bancos Conta Movimento		185,00
a Despesas Financeiras		15,00
e) Bancos Conta Movimento	200,00	
a Diversos		
a Duplicatas a Receber		185,00
a Despesas Financeiras		15,00

56. (Esaf – Fortaleza/2003) A empresa Peças Prontas Ltda. adquiriu um equipamento pelo valor de R\$ 60.000,00, no dia 02/01/1998; vendeu-o em 31/12/2002, por R\$ 30.000,00. Inicialmente estimou-se a vida útil de 10 anos, com valor residual de R\$ 6.000,00. Assinale a opção que contém o custo da baixa do bem.

- | | |
|-------------------|-------------------|
| a) R\$ 24.000,00. | d) R\$ 34.000,00. |
| b) R\$ 30.000,00. | e) R\$ 38.400,00. |
| c) R\$ 33.000,00. | |

57. **(Prefeitura de Recife/2003)** A empresa Grandeza Ltda., ao providenciar a conciliação bancária, constatou os seguintes fatos:
O saldo da conta do Banco do Brasil, no extrato, era de R\$ 255,00;
Cheques emitidos pela empresa e não apresentados ao Banco, no valor de R\$ 200,00;
Cheques depositados pela empresa e não consignados em conta pelo Banco, no valor de R\$ 150,00;
Despesas apropriadas pelo Banco e não informadas em tempo hábil para contabilização, no valor de R\$ 10,00. Considerando as informações acima, o valor do saldo contábil na escrituração da empresa era de:
- R\$ 95,00;
 - R\$ 215,00;
 - R\$ 295,00;
 - R\$ 315,00;
 - R\$ 595,00.

58. **(Engepron)** Com base nas informações abaixo, extraídas da conciliação bancária efetuada em 31/12/X1, pode-se dizer que o saldo contábil da conta mantida no Banco Bom Lucro é:

Saldo do extrato	R\$ 1.000,00
Cheques Emitidos e não descontados	R\$ 150,00
Aviso de débito não contabilizado	R\$ 50,00
Juros creditados não contabilizados	R\$ 25,00
Saldo contábil	?

- R\$ 850,00;
 - R\$ 875,00;
 - R\$ 1.000,00;
 - R\$ 1.075,00;
 - R\$ 1.225,00.
59. **A Cia. Polpuda apresentava no início de 2004 um Patrimônio Líquido de R\$ 500.000,00, sendo 20% de reservas de lucros e o restante, de capital. Analise os seguintes dados do ano de 2004:**
- **Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP) 8% Divulgada pelo BACEN**
 - **Lucro Contábil apurado no período R\$ 145.000,00**
 - **Resultado Positivo de Equivalência Patrimonial R\$ 95.000,00 (incluído no resultado contábil apurado no ano)**
- A direção da empresa decidiu utilizar o crédito de juros sobre capital próprio para reduzir os encargos com imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido pelo valor máximo permitido pela legislação fiscal. Assim, a CSLL (alíquota de 9%) devida pela empresa, com a dedução dos juros sobre capital próprio, em reais, é:**
- 900,00;
 - 4.500,00;
 - 8.550,00;
 - 9.450,00;
 - 13.050,00.
60. **A Cia. Manaus apresentou os seguintes dados relativos ao exercício de 2004:**
- **Saldo Inicial da Conta Capital R\$ 5.100,00**
 - **Saldo Inicial da Conta Lucros Acumulados R\$ 1.100,00**
 - **Prejuízo Contábil Apurado no Exercício R\$ 200,00**

- **Prejuízo Fiscal Apurado no Exercício R\$ 150,00**
 - **Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP) do ano 10%**
- O valor máximo, em reais, permitido pela legislação para pagamento de juros sobre capital próprio da Cia. Manaus é de:**
- a) 310,00;
 - b) 450,00;
 - c) 475,00;
 - d) 510,00;
 - e) 550,00.
- 61. (Cespe – Petrobras) Os juros sobre capital próprio devem ser contabilizados como destinação dos lucros, diretamente na conta lucros acumulados, sem transitar pelo resultado do exercício. Assim, as empresas que tiverem contabilizado tais juros como despesa financeira, para fins de dedutibilidade fiscal, ficam obrigadas a efetuar a reversão do seu valor, na última linha da demonstração do resultado, antes do saldo da conta de lucro ou prejuízo do exercício.**
- 62. (DNDES – Vunesp) A razão da conta Bancos conta Movimento (Banco Casa S/A) da Companhia Sulética, em 31.12.X0 (antes da conciliação bancária), apresentava um saldo devedor de R\$ 111.103,15. O extrato bancário emitido pelo referido banco apresentava, na mesma data, um saldo credor de R\$ 120.103,15. As seguintes operações foram objeto da conciliação bancária efetuada pelo contador da companhia:**
- **cheques contabilizados a serem apresentados ao banco no valor total de R\$ 22.000,00;**
 - **depósitos contabilizados pela companhia a serem creditados em conta-corrente bancária de R\$ 10.000,00;**
 - **despesas bancárias a serem contabilizadas pela companhia no valor de R\$ 600,00;**
 - **Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF) a ser contabilizada pela companhia de R\$ 2.400,00.**
- O valor correto do saldo da referida conta-corrente no balanço patrimonial de 31-1 2-X0 é, em R\$:**
- a) 108.103,15;
 - b) 111.103,15;
 - c) 114.103,15;
 - d) 120.103,15;
 - e) 132.103,15.
- 63. (Badesc – Fepese – 2005) A pessoa jurídica poderá deduzir na determinação do lucro real, observado o regime de competência, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação *pro rata* dia da Taxa de Juros a Longo Prazo. Quais as condições para que a pessoa jurídica possa deduzir, na apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados a título de remuneração do capital próprio?**
- I – Cinquenta por cento do lucro líquido do período de apuração a que corresponder o pagamento ou crédito dos juros, após a dedução da contribuição social sobre o lucro líquido e antes da provisão para o imposto de renda e da dedução dos referidos juros.**

II – Cinquenta por cento dos saldos de lucros acumulados e reservas de lucros de períodos anteriores.

III – No cálculo da remuneração sobre o patrimônio líquido será considerado o valor da reserva de reavaliação de bens não realizada.

IV – O montante dos juros remuneratórios do capital passível de dedução como despesa operacional limita-se ao menor valor dos itens I e II.

É correto afirmar que:

- a) As proposições I e II estão corretas;
- b) As proposições I, II e III estão corretas;
- c) As proposições II e III estão corretas;
- d) As proposições III e IV estão corretas.

- 64. (Badesc – Fepese – 2005) Os juros sobre o capital próprio estão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, à alíquota de 15%, na data do pagamento ou crédito. Como se dá a tributação dos juros sobre o capital próprio pagos ou creditados aos beneficiários pessoas jurídicas ou físicas?**

I – No caso de pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, o valor dos juros deverá ser considerado como receita financeira e o imposto retido pela fonte pagadora será considerado como antecipação do devido, no encerramento do período de apuração.

II – Em se tratando de pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido ou lucro arbitrado, a partir de 1º/01/1997, os juros recebidos não integram a base de cálculo do imposto de renda e o valor do imposto retido na fonte será considerado definitivo no período de apuração.

III – No caso de pessoas jurídicas não tributadas com base no lucro real, lucro presumido ou arbitrado, inclusive isentas, e de pessoas físicas, os juros são considerados como rendimento de tributação definitiva.

IV – No caso de pessoa jurídica imune ou inscrita no SIMPLES, há incidência do imposto de renda sobre o valor dos juros pagos ou creditados; os juros são considerados como rendimento de tributação definitiva.

É correto afirmar:

- a) As proposições I, III e IV estão corretas;
- b) As proposições I e III estão corretas;
- c) As proposições I e IV estão corretas;
- d) As proposições II e IV estão corretas.

- 65. (Badesc – Fepese – 2005) Determine em 30/06/2004, qual o valor dos juros sobre o capital próprio de uma empresa, submetida à apuração anual real, cujo patrimônio líquido, em 31/12/2003, apresentou a situação abaixo.**

Capital Social Integralizado	R\$ 1.600.000,00
Reserva de Capital	R\$ 500.000,00
Reserva de Lucros	R\$ 600.000,00
Lucros Acumulados	R\$ 100.000,00

Considere que essa composição do patrimônio líquido permaneceu inalterada até 30/06/2004. Determine que valor poderá ser considerado como dedutível para efeitos de apuração do lucro real. Valor da TJLP no semestre 8%, e sabendo-se que o lucro do exercício de janeiro a junho de 2004 foi de R\$ 300.000,00.

- a) 150.000,00.
- b) 200.000,00.
- c) 224.000,00.
- d) 350.000,00.

- 66. (Esaf – AFRF – 2005) No processo produtivo da empresa Desperdício S/A, no mês de julho de 2005, ocorreram perdas com rebarbas decorrentes do corte de tecidos da linha de produção. Em virtude da contratação de funcionário sem experiência houve a perda de 100 itens por mau uso de equipamentos. De acordo com os conceitos contábeis, devem ser registradas essas perdas:**
- a) ambas como custo dos produtos vendidos.
 - b) respectivamente, como despesa operacional e custo.
 - c) ambas como despesas não operacionais no resultado.
 - d) ambas como despesas operacionais no resultado.
 - e) respectivamente, como custo e despesa operacional.
- 67. (Esaf – AFRF – 2005) A empresa Divergências S/A contabilizou a folha de provisão para férias do mês de outubro de 2005 com erro. Foram provisionados em duplicidade o equivalente a 20% dos duodécimos. Considerando que a apropriação da folha de férias é feita em 30% para custo dos estoques e 70% para despesas administrativas e que de tudo que se fabrica no mês, se vende 50%, indique qual estorno abaixo representa um ajuste necessário, uma vez que o referido lançamento só foi constatado na conciliação feita no mês seguinte.**
- a) 6% dos 20% dos duodécimos da folha de provisão de férias de outubro de 2005, contabilizados a maior, registrados nos estoques devem ser estornados.
 - b) 70% da folha de provisão de férias de outubro de 2005 devem ser estornados das despesas administrativas.
 - c) 14% da folha de provisão de férias de outubro de 2005 devem ser estornados dos estoques.
 - d) 30% da folha de provisão de férias de outubro de 2005 devem ser estornados do custo dos estoques contra a provisão de férias.
 - e) 3% do total dos duodécimos contabilizados em duplicidade, da folha de férias de outubro de 2005, devem ser estornados do custo das mercadorias vendidas, contra a provisão de férias.
- 68. (Contador – BNDES – Cesgranrio – 2004) Lucro Presumido é uma modalidade optativa de apurar o lucro que:**
- a) estima o pagamento mensal do IRPJ apurando a base de cálculo em 31 de dezembro do ano-calendário ou na data de encerramento de atividades e efetua o ajuste entre os dois valores na declaração de rendimentos correspondentes.
 - b) estima o lucro a ser tributado a partir de valores globais da receita, dispensando a escrituração contábil, exceto a do livro registro de inventário e do livro caixa, observados determinados limites e condições.
 - c) considera o resultado líquido do período de apuração, sem o imposto de renda, ajustado por adições, exclusões e compensações determinadas pela legislação tributária.
 - d) serve de base para cálculo de benefícios fiscais de isenção ou redução do IRPJ.
 - e) corresponde ao produto da diferença com perdas de ativos ou com constituição de obrigações cujo fato gerador contábil já tenha ocorrido, não podendo ser medidas com exatidão, tendo, portanto, caráter estimativo.
- 69. (Analista Previdenciário – INSS – Cesgranrio – 2005) A Cia. Gama, empresa de extração de areia, utiliza uma máquina que, por problemas de corrosão, tem sua depreciação alocada em função da matéria-prima processada. A máquina foi adquirida por R\$ 850.000,00 e tem sua vida útil limitada ao processamento de 500.000.000 kg de matéria-prima. Num determinado período, a empresa retirou 2.000.000 kg de areia lavada e 500.000 kg de areia de frigar, tudo processado pela mesma máquina.**

Pelo método de depreciação das unidades produzidas, o valor da depreciação do período, em reais, será de:

- a) 42.500,00;
- b) 14.705,88;
- c) 5.888,23;
- d) 4.250,00;
- e) 3.400,00.

70. (Contador – Sead/AM – Cesgranrio – 2005) Uma empresa adquiriu e instalou um equipamento que passou a utilizar a partir da mesma data e com o qual teve os seguintes gastos, em reais:

- **Valor do equipamento, incluindo o imposto de importação 2.000.000,00**
- **Comissão do agente intermediário da importação do equipamento 100.000,00**
- **Instalação do equipamento nas dependências da empresa 130.000,00**
- **Encargos financeiros do empréstimo para adquirir o equipamento 120.000,00**
- **Considerando que a empresa adota o sistema das quotas constantes para depreciar o Imobilizado e que o equipamento adquirido tem vida útil estimada em 10 anos, o valor anual da depreciação, em reais, é:**

- a) 210.000,00;
- b) 212.000,00;
- c) 213.000,00;
- d) 222.000,00;
- e) 223.000,00.

71. (Contador – Estado/TO – Cesgranrio – 2005) O Hospital Geral Ltda. na importação de um aparelho de Raios-X para uso próprio, pagou os seguintes valores, em reais:

Valor do custo do equipamento 2.500.000,00

Imposto de importação (não incluso no custo) 240.000,00

Desembaraço alfandegário 50.000,00

Frete do cais até as dependências do hospital 210.000,00

Sabe-se que:

- **o aparelho tem uma vida útil estimada em 10 anos;**
- **o hospital faz a depreciação pelo método das quotas constantes;**
- **nenhum valor residual foi estimado para o equipamento.**

Logo, o valor da depreciação a ser contabilizada, ao final do primeiro ano de uso do aparelho, em reais, será de:

- a) 271.000,00;
- b) 274.000,00;
- c) 279.000,00;
- d) 296.000,00;
- e) 300.000,00.

72. (Contador – Casa da Moeda – Cesgranrio – 2005) Uma empresa mista, que tem em seu estatuto social previsão de atividades comerciais e de prestação de serviços, é tributada pelo lucro presumido. Ao final do 1º trimestre de 2005, apresenta as seguintes contas de resultado, em reais:

- **Receita Bruta de Vendas 100.000,00**
- **Receita de Prestação de Serviços 50.000,00**
- **Receitas Financeiras 2.000,00**
- **Despesas Dedutíveis 120.000,00**

Considerando apenas as informações apresentadas e sabendo que a alíquota utilizada no método cumulativo é de 3%, enquanto a alíquota utilizada no método não cumulativo é de 7,6%, a Cofins devida pela empresa, em reais, é:

- a) 4.500,00;
- b) 4.560,00;
- c) 5.320,00;
- d) 5.472,00;
- e) 11.552,00.

- 73. (Contabilidade – EPE – Cesgranrio – 2006) Analise as afirmações a seguir em relação a aspectos tributários relativos ao imposto de renda das pessoas jurídicas.**

I – Em uma operação de incorporação de empresas, o prejuízo fiscal da empresa incorporada não poderá ser compensado pela incorporadora.

II – Na parte B do LALUR devem ser registradas adições temporárias que poderão afetar períodos fiscais futuros da empresa, por exemplo, as provisões não dedutíveis.

III – As empresas tributadas pelo lucro real podem calcular o imposto de renda anualmente, sendo obrigadas, no entanto, a recolhimento trimestral.

Está(ão) correta(s) apenas a(s) afirmação(ões):

- a) I;
 b) II;
 c) I e II;
 d) I e III;
 e) II e III.
- 74. (Contador Júnior – Transpetro – Cesgranrio – 2006) A Lei das Sociedades por ações estabelece que os ajustes de exercícios anteriores não devem afetar o resultado normal do exercício em curso, determinando, então, que seus efeitos sejam registrados diretamente na conta de Lucros a Destinar. São tratados como ajustes de exercícios anteriores, somente:**
- a) efeitos de mudança de critério contábil e retificação de erro;
 b) erros ocasionados por negligência ou imprudência;
 c) alteração no prazo de vida útil do bem e variação cambial relevante;
 d) fraudes detectadas pela auditoria independente;
 e) despesas diferidas não amortizadas e custos imputados.

- 75. (Técnico em Contabilidade – DNPM – Cesgranrio – 2006) A Cia. Gama descontou, no Banco X, R\$ 90.000,00 em duplicatas a receber, pagando no ato 3% de juros. Considerando-se somente as informações acima, o registro desta operação, no Livro Diário, em reais, foi:**

a) Duplicatas Descontadas a Diversos		
a Duplicatas a Receber	87.300,00	
a Despesas Bancárias	<u>2.700,00</u>	90.000,00
b) Diversos		
a Duplicatas Descontadas Bancos Conta Movimento	87.300,00	
Despesas de Juros	<u>2.700,00</u>	90.000,00
c) Bancos Conta Movimento		
a Duplicatas Descontadas	90.000,00	
d) Diversos		
a Duplicatas Descontadas Duplicatas a Receber	90.000,00	
Despesas de Juros	<u>2.700,00</u>	92.700,00
e) Caixa		
a Diversos		
a Duplicatas Descontadas	90.000,00	
a Duplicatas a Receber	<u>2.700,00</u>	92.700,00

76. (Técnico Contabilidade I – Transpetro – Cesgranrio – 2006) A Cia. ABC apresentou o seguinte Balancete em abril de 2005:

Em reais		
CONTAS	SALDO DEVEDOR	SALDO CREDOR
Caixa	5.000,00	
Bancos Conta Movimento	25.000,00	
Duplicatas a Receber	20.000,00	
Estoques	26.000,00	
ICMS a Recuperar	2.500,00	
Móveis e Utensílios	26.500,00	
Máquinas e Equipamentos	30.000,00	
Edificações	60.000,00	
Depreciação Acumulada		8.000,00
Fornecedores a Pagar		30.000,00
Salários e Encargos a Pagar		5.000,00
ICMS a Recolher		3.500,00
Contas a Pagar		6.500,00
Empréstimos a Pagar (LP)		18.000,00
Capital		120.000,00
Lucros ou Prejuízos Acumulados		4.000,00
TOTAL		195.000,00
		195.000,00

Em maio de 2005, a empresa realizou as seguintes operações:

pagamento, através de cheque, dos salários e encargos provisionados;

pagamento, através de cheque, do ICMS devido;

compra de uma caminhonete usada, por R\$ 8.000,00, sendo R\$ 2.000,00

à vista, pagos em cheque, e o restante em 6 prestações mensais de R\$ 1.000,00;

recebimento de clientes, através de cobrança bancária: R\$ 15.000,00;

pagamento de despesas, em dinheiro:

condomínio R\$ 400,00

luz e telefone R\$ 200,00

despesas diversas R\$ 300,00

Com base nos dados acima e considerando as normas contábeis e a legislação em vigor, o saldo da conta Bancos Conta Movimento, após as operações, será, em reais, de:

- | | |
|---------------|---------------|
| a) 33.000,00; | d) 29.500,00; |
| b) 32.500,00; | e) 24.500,00. |
| c) 32.000,00; | |
77. (Auditor Júnior – Refap – Cesgranrio – 2007) Analise atentamente as informações abaixo. Em reais

Empregado	Salário	INSS	IR	Outros Descontos	Líquido
Antônio José	815,00	62,35	-	62,35	752,65
José Antônio	1.500,00	135,00	7,70	142,70	1.357,30
Totais	2.315,00	197,35	7,70	205,05	2.109,95

Admita que a carga das contribuições previdenciárias suportada pela empresa, não enquadrada no Simples, seja de 38%.

Considerando exclusivamente as informações recebidas, o valor da contribuição previdenciária (INSS) suportado por esta empresa, em reais, é:

- | | |
|------------|--------------|
| a) 682,35; | d) 879,70; |
| b) 801,78; | e) 1.077,05. |
| c) 804,71; | |

- 78. (Técnico de Contabilidade – Refap – Cesgranrio – 2007) Os critérios de avaliação dos ativos de uma empresa são aplicados, normalmente, dentro do regime de competência.**
Nesse aspecto, as Contas a Receber são avaliadas pelo valor dos títulos:
- a) mais rendimentos, para os ajustar ao maior valor de mercado;
 - b) mais expectativas de ganho, para os ajustar ao valor futuro;
 - c) menos perdas estimadas, para os ajustar ao valor presente.
 - d) menos provisão, para reduzi-los ao valor provável de realização;
 - e) menos amortização, para os ajustar ao valor presente de mercado.
- 79. (Analista – Contabilidade – EPE – Cesgranrio – 2007) A Cia. Liberdade adquiriu um veículo no dia 10 de março de 2005, por R\$ 72.000,00, colocando o mesmo à disposição da diretoria na data da compra. O montante registrado na conta Depreciação Acumulada, em 31 de agosto de 2006, considerando o método da soma dos dígitos para depreciação desse veículo, em reais, foi:**
- a) 21.600,00;
 - b) 29.200,00;
 - c) 32.000,00;
 - d) 33.600,00;
 - e) 43.200,00.
- 80. (Analista – Contabilidade – EPE – Cesgranrio – 2007) Determinada empresa comercial aplicou R\$ 2.000,00 num Certificado de Depósito Bancário – CDB com vencimento em 30 dias, remuneração de 2% e tributação na fonte (Imposto de Renda) de 15%. O valor resgatado, em reais, será:**
- a) 1.734,00;
 - b) 2.000,00;
 - c) 2.034,00;
 - d) 2.040,00;
 - e) 2.346,00.
- 81. (Contador – Ceron/RO – Conesul – 2006) Analise as definições a seguir.**
I – Tem duração de um ano e a data do término é fixada no estatuto social, não sendo obrigatória sua coincidência com o ano calendário.
II – É o período que a empresa necessita para completar seu giro operacional, desde a compra da matéria-prima e/ou mercadoria, até o recebimento final do produto das vendas.
III – É o intervalo de tempo em que ocorre a arrecadação dos tributos pelas autoridades fazendárias, conforme a Lei Tributária coincide com o ano calendário.
A alternativa que corresponde, respectivamente, às definições enunciadas é:
- a) Ano Fiscal, Ano Civil, Ano Calendário.
 - b) Exercício Social, Ano Fiscal, Ciclo Operacional.
 - c) Ano Calendário, Exercício Social, Ano Fiscal.
 - d) Exercício Social, Ciclo Operacional, Ano Fiscal.
 - e) Ano Civil, Ciclo Operacional, Ano Fiscal.
- 82. (Contador – Ceron/RO – Conesul – 2006) Uma determinada empresa vende um bem com o compromisso de recomprá-lo ao final do contrato, a um valor predeterminado. Outra empresa formaliza um contrato sob a forma de arrendamento mercantil para a operação, mas a análise da mesma deixa evidente tratar-se de uma operação de compra e venda financiada. Diante de situações de evidenciação ou de disclosure como as acima descritas, a Contabilidade, diante de seus objetivos específicos, tem um procedimento muito próprio de resolver situações como esta.**

Assinale a alternativa que corresponde ao procedimento acima descrito.

- a) Prevalência da Forma Jurídica sobre a Contábil.
 - b) Prevalência da Forma Contábil que deve Registrar a Forma Contratual.
 - c) Prevalência da Forma sobre a Essência.
 - d) Prevalência da Forma Matemática sobre a Forma Jurídica.
 - e) Prevalência da Essência sobre a Forma.
- 83. (Analista Judiciário – Contabilidade – TRT/AM – FCC – 2005) Em uma operação de descontos de duplicatas, por ocasião do registro do evento, contabiliza-se o valor dos juros cobrados pela instituição financeira em:**
- a) juros a pagar;
 - b) receitas antecipadas;
 - c) despesas financeiras;
 - d) receitas a apropriar;
 - e) despesas antecipadas.
- 84. (Analista Judiciário – Contabilidade – TRT/MS – FCC – 2006) A Cia. Boa Nova está sendo acionada judicialmente em uma ação de valor relevante, datada de outubro/2002, relativa a indenizações de perdas e danos, por parte de diversos clientes. O processo em questão é consequente de problemas provocados por produtos de fabricação da empresa colocados no mercado no período de agosto/2001 a fevereiro/2002. Ao final de 2005, os advogados, contratados pela empresa, enviaram um documento afirmando que as chances de a empresa reverter a situação negativa são muito remotas, ante provas e laudos periciais apensados ao processo pelos clientes. O desfecho final da ação está previsto para março de 2006. O procedimento contábil, de acordo com os fatos, é:**
- a) registrar o valor das indenizações quando a ação judicial for encerrada pela aplicação do Princípio da Competência;
 - b) aplicar o Princípio Contábil da Prudência reconhecendo o passivo contingente através de provisão, baseada no valor da ação;
 - c) evidenciar o fato apenas em notas explicativas às demonstrações de 2005, aplicando o Princípio da Continuidade;
 - d) lançar o valor da ação como perdas no exercício de 2006, após o julgamento da ação e a condenação da empresa, com justificativa da aplicação do Princípio da Oportunidade;
 - e) reconhecer como erros de exercícios anteriores a 2005, tomando como base o Princípio do Registro pelo Valor Original.
- 85. (Auditor – TCE/CE – FCC – 2006) A Cia. Araraquara alienou uma máquina de seu Ativo Imobilizado por R\$ 150.000,00, que tinha sido adquirida há exatos seis anos por R\$ 240.000,00. A vida útil da máquina para fins de depreciação é dez anos, sem nenhum valor residual. Sabendo-se que a companhia utiliza o método de depreciação em linha reta, a transação acarretou para a companhia:**
- a) outros resultados positivos de R\$ 54.000,00;
 - b) receita operacional de R\$ 150.000,00;
 - c) perda de capital no valor de R\$ 90.000,00;
 - d) ganho de capital de R\$ 6.000,00;
 - e) aumento do lucro líquido em R\$ 96.000,00.
- 86. (Analista Judiciário – TRF – 4ª Região – FCC – 2007) Uma companhia comercial efetuou um seguro contra incêndio em 01/08/2006, cujo prêmio correspondeu a R\$ 27.000,00 para uma cobertura de 36 meses, com vigência imediata. O prêmio foi pago em três parcelas iguais e mensais de R\$ 9.000,00, vencida a última em 01/11/2006. Seguindo estritamente o regime de competência, a**

companhia deverá ter lançado em sua escrituração contábil como despesa de seguros, no exercício findo em 31/12/2006, o total, em R\$, de:

- a) 3.750,00;
- b) 3.000,00;
- c) 2.250,00;
- d) 1.500,00;
- e) 750,00.

O enunciado a seguir refere-se às questões de números 87 e 88

Em 01/01/2006, a Cia. Industrial adquiriu novas máquinas para ampliar seu parque fabril, por R\$ 100.000,00 (à vista). Na mesma data, a Cia. Industrial gastou mais R\$ 20.000,00 (pagos à vista) para transportar e instalar esses equipamentos em seu parque fabril.

A administração da Cia. Industrial espera que esses equipamentos tenham vida útil de 10 anos e valor residual de R\$ 10.000,00. Sabe-se que a empresa tem por política depreciar seu parque fabril pelo método linear das quotas constantes. Ignore todo e qualquer tributo.

- 87. (Contador Júnior – Potigás – FGV – 2006) Com base no enunciado, considere que, em 31/12/2006, a Cia. Industrial reconheceu a depreciação (das máquinas adquiridas em 01/01/2006), em conformidade com a estimativa de sua administração.**

Considere que a instalação foi concluída ainda no início de janeiro, quando as máquinas começaram a ser utilizadas.

Com base, somente, nessas informações, apure o valor da depreciação reconhecida em 2006.

- a) zero.
- b) \$ 10.000,00.
- c) \$ 11.000,00.
- d) \$ 12.000,00.
- e) \$ 100.000,00.

- 88. (Contador Júnior – Potigás – FGV – 2006) Com base, somente, nas informações do enunciado, determine o valor pelo qual os equipamentos foram reconhecidos no Imobilizado, no início de janeiro de 2006.**

- a) \$ 90.000,00.
- b) \$ 100.000,00.
- c) \$ 110.000,00.
- d) \$ 120.000,00.
- e) \$ 130.000,00.

- 89. (Auditor – Infraero – NCE/RJ – 2004) O estoque da Cia. Preço Ideal apresenta a situação descrita a seguir em 31/12:**

DESCRIÇÃO	QUANTIDADE	VALOR UNIT.
Produto X	320	2,50
Produto Y	180	1,80
Produto Z	240	4,20

Sabendo-se que o valor de mercado das mercadorias, na mesma data, é de R\$ 2,40 (Produto X), R\$ 1,60 (Produto Y) e R\$ 4,50 (Produto Z), indique o que deve ser feito:

- nada, pois o valor total do estoque está abaixo do valor total de mercado das mercadorias (somatório dos produtos X, Y e Z);
- deve ser efetuado um ajuste no custo do Produto Z;
- deve ser constituída uma Provisão para Ajuste ao Valor de Mercado dos Produtos X e Y;
- deve ser constituída uma Provisão para Ajuste ao Valor de Mercado equivalente a R\$ 4,00;
- nada, sendo o valor total de custo das mercadorias em estoque a constar do Balanço Patrimonial de R\$ 2.136,00.

90. (Contador – MPE/PA – NCE/UFRJ – 2004) A empresa “O Céu é o Limite S/A” efetuou vendas a prazo, no dia 01/06/2002, no valor de R\$ 60.000,00, para recebimento em duas duplicatas de igual valor, vencíveis em 30 e 60 dias. No dia seguinte decidiu descontar tais duplicatas no “Banco Opereta S/A”, pagando juros mensais de 3%. O registro correto da operação de desconto, que foi efetuado na empresa emitente das duplicatas, é:

- | | |
|------------------------------------|---------------|
| a) Débito – Bancos | R\$ 57.300,00 |
| Débito – Juros Passivos | R\$ 2.700,00 |
| Crédito – Duplicatas a Receber | R\$ 60.000,00 |
| b) Débito – Bancos | R\$ 57.300,00 |
| Débito – Juros a Vencer | R\$ 2.700,00 |
| Crédito – Duplicatas Descontadas | R\$ 60.000,00 |
| c) Débito – Duplicatas Descontadas | R\$ 60.000,00 |
| Crédito – Bancos | R\$ 57.300,00 |
| Crédito – Juros a Vencer | R\$ 2.700,00 |
| d) Débito – Bancos | R\$ 58.200,00 |
| Débito – Juros a Vencer | R\$ 1.800,00 |
| Crédito – Duplicatas Descontadas | R\$ 60.000,00 |
| e) Débito – Bancos | R\$ 58.200,00 |
| Débito – Juros Passivos | R\$ 1.800,00 |
| Crédito – Duplicatas Descontadas | R\$ 60.000,00 |

91. (Analista Legislativo – Contabilidade – Câmara de São Paulo – Vunesp – 2007) No ativo imobilizado da Bento & Gonçalves Ltda., constava um guindaste, adquirido em 02/01/X6, o qual sofreu um acidente em 20/12/X6, acarretando na sua perda total. Sabe-se que esse bem não possuía cobertura de seguro. Dados adicionais:

- valor de aquisição \$ 50.000,00;
- dessa aquisição só foram pagos \$ 45.000,00, restando ainda uma dívida de financiamento junto ao banco, no valor de \$ 5.000,00;
- havia sido contabilizada uma depreciação, acumulada de \$ 3.000,00;
- a sua sucata foi vendida por \$ 3.000,00.

Após o acidente com o guindaste, feitos os cálculos e os ajustes contábeis necessários, constatou-se a contabilização de uma despesa total no período, no valor de:

- \$ 47.000,00;
- \$ 50.000,00;
- \$ 53.000,00;
- \$ 55.000,00;
- \$ 45.000,00.

92. (Petrobras/Cesgranrio – 2010) A Deliberação CVM 564/08 aprova o Pronunciamento Técnico – CPC 12 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – sobre o Ajuste a Valor Presente (AVP).

Sob o enfoque técnico acima, admita que uma empresa faça a venda de um bem por R\$ 200.000,00, sendo R\$ 80.000,00 em dinheiro e R\$ 120.000,00 representados por 3 promissórias anuais de R\$ 40.000,00 cada uma, e que, na data da operação, a taxa de juros seja de 18% ao ano. Feito o AVP dos fluxos futuros, foi apurado o valor arredondado de R\$ 86.970,00.

O registro contábil a ser realizado pelo vendedor, nos termos da orientação do anexo da Deliberação CVM 564/2008, na data da operação, em reais, é:

- a) D – Caixa 80.000,00
D – Notas Promissórias a Receber 120.000,00
C – Juros a Apropriar 33.030,00
C – Receita de Venda do Bem 166.970,00
- b) D – Caixa 80.000,00
D – Notas Promissórias a Receber 120.000,00
C – Receita de Venda do Bem 200.000,00
- c) D – Caixa 80.000,00
D – Juros a Valor Presente 6.970,00
C – Receita de Venda do Bem 86.970,00
- d) D – Caixa 80.000,00
D – Notas Promissórias a Receber 86.970,00
C – Receita de Venda do Bem 166.970,00
- e) D – Caixa 80.000,00
D – Notas Promissórias a Receber 86.970,00
D – Desconto a Valor Presente 33.030,00
C – Receita de Venda do Bem 200.000,00

93. (PGE/SC/Fepese – 2010) A empresa “Indústria de Plásticos de Tiburão S/A” registrou na contabilidade, em 1º de janeiro de 2010, os seguintes lançamentos:

- 1. R\$ 12.000 em Prêmios de seguro válidos para 2010.**
- 2. R\$ 18.000 em Aluguel pago antecipadamente do ano de 2010.**
- 3. R\$ 600 em Assinaturas de periódicos e anuidades de janeiro a dezembro de 2010.**
- 4. R\$ 1.200 em Juros sobre desconto de duplicata com vencimento em 01 de fevereiro de 2010.**
- 5. R\$ 6.000 em adiantamentos para o Fornecedor de insumos a serem entregues em março de 2010.**

Assinale a alternativa que indica a definição correta desses lançamentos em janeiro de 2010.

- a. () Os itens 1, 2, 3 e 4 devem ser debitados em “Despesas Antecipadas” no Ativo; O Item 5 deve ser debitado em “Adiantamento a Fornecedores” no Ativo.
- b. () Os itens 1, 2, 3 e 4 devem ser debitados em “Despesas Antecipadas” no Ativo; O Item 5 deve ser creditado em “Adiantamento a Fornecedores” no Passivo Circulante.
- c. () Os itens 1, 2, 3 e 4 devem ser debitados em “Despesas Gerais” na Conta de resultados; O Item 5 deve ser creditado em “Adiantamento a Fornecedores” no Passivo Circulante.
- d. () Os itens 1, 2, 3 e 4 devem ser debitados em “Despesas Gerais” na Conta de Resultados; O Item 5 deve ser creditado em “Adiantamento a Fornecedores” no Ativo Não Circulante.
- e. () Os itens 1, 2 e 3 devem ser debitados em “Despesas Antecipadas” no Ativo; O Item 4 deve ser debitado em “Despesas Financeiras” na Conta de Resultados. O Item 5 deve ser creditado em “Adiantamento a Fornecedores” no Ativo.

- 94. (TRF4/FCC – 2010) O contador da Cia. Noroeste recebeu o extrato bancário da empresa enviado pelo Banco América Central, no qual constava um saldo credor de R\$ 55.000,00 na conta-corrente.**
O saldo da conta corrente registrado no Livro Razão da entidade era devedor no valor de R\$ 52.200,00. Ao efetuar a conciliação bancária, o contador anotou os fatos abaixo:
- I. Recebimento de duplicatas em cobrança no banco no valor de R\$ 3.400,00, não registradas na contabilidade.**
 - II. Depósitos de cheques efetuados pela companhia ainda não creditados pelo banco no valor de R\$ 700,00.**
 - III. Despesas bancárias no valor de R\$ 500,00 não registradas na contabilidade.**
 - IV. Emissão de cheques pela companhia no valor de R\$ 600,00 não descontados ainda no banco.**
- Após o procedimento de conciliação bancária, tendo sido feitos os respectivos ajustes na escrituração contábil, o saldo correto da conta-corrente a ser demonstrado no Livro Razão foi, em R\$, de:**
- a) 55.600,00;
 - b) 55.100,00;
 - c) 55.700,00;
 - d) 54.400,00;
 - e) 56.100,00.
- 95. (AL/RO – 2010) O § 1º do Art. 186 da Lei nº 6.404/1976 versa sobre “ajuste de exercícios anteriores”. Sobre o assunto, marque a alternativa CORRETA.**
- a) Serão considerados efeitos de mudança de critério contábil.
 - b) O lucro líquido do ano pode ser influenciado por efeitos que não pertencem ao exercício.
 - c) Seus efeitos são registrados diretamente em conta de resultado.
 - d) Não se considera retificação de erro imputável a determinado exercício anterior.
 - e) Podem afetar o resultado normal do presente exercício.
- 96. (TRF – 4ª/FCC – 2010) O contador da Cia. Noroeste recebeu o extrato bancário da empresa enviado pelo Banco América Central, no qual constava um saldo credor de R\$ 160.000,00 na conta-corrente. O saldo da conta-corrente registrado no Livro Razão da entidade era devedor em um valor diferente de R\$ 160.000,00. Ao efetuar a conciliação bancária, o contador anotou os fatos abaixo:**
- I. Recebimento de duplicatas em cobrança no banco no valor de R\$ 15.000,00, não registradas na contabilidade.**
 - II. Depósitos de cheques efetuados pela companhia ainda não creditados pelo banco no valor de R\$ 2.000,00.**
 - III. Despesas bancárias no valor de R\$ 1.000,00, não registradas na contabilidade.**
 - IV. Emissão de cheques pela companhia no valor de R\$ 8.000,00 não descontados ainda no banco.**
 - V. Cheque devolvido de um cliente, por falta de fundos e ainda não registrado na contabilidade, no valor de R\$ 3.000,00.**
- As informações fornecidas permitem concluir que o saldo devedor da conta Banco América Central C/Movimento, antes do procedimento de conciliação bancária, apresentava um saldo devedor, em R\$, de:**
- a) 143.000,00;
 - b) 154.000,00;

- c) 136.000,00;
- d) 152.000,00;
- e) 139.000,00.

97. (Petrobras/Cesgranrio – 2010) A Sociedade Anônima Bastos S.A., que tem uma participação societária na Sociedade Anônima Lemos S.A., avaliou seus investimentos pelo método do custo e prestou as seguintes informações:

Balanco 2008:

ATIVO NÃO CIRCULANTE

INVESTIMENTOS

PARTICIPAÇÃO AVALIADA PELO CUSTO

Lemos S.A. 300.000,00

Exercício/ 2009

Dividendos Recebidos da Lemos S/A, 15.000,00

Valor Patrimonial das Ações da Lemos S.A. na data do balanço 200.000,00

Considerando exclusivamente as informações acima, o lançamento, sem data e histórico, feito pela companhia Bastos S.A. para reconhecer a perda com seu investimento, foi:

- a) Perdas com Investimentos 115.000,00
a Participação Avaliada pelo Custo / Lemos S.A. 115.000,00
- b) Perdas com Investimentos 100.000,00
a Participação Avaliada pelo Custo / Lemos S.A. 100.000,00
- c) Perdas com Investimentos 115.000,00
a Provisão para Perdas / Lemos S.A. 115.000,00
- d) Perdas com Investimentos 100.000,00
a Provisão para Perdas / Lemos S.A. 100.000,00
- e) Perdas com Investimentos 85.000,00
a Provisão para Perdas / Lemos S.A. 85.000,00

98. (PGE/SC/Fepese – 2010) Analise os itens abaixo:

- 1. Há obrigação presente que provavelmente requer uma saída de recursos.**
- 2. Há obrigação possível ou obrigação presente que pode requerer, mas provavelmente não irá requerer, uma saída de recursos.**
- 3. Há obrigação possível ou obrigação presente cuja probabilidade de uma saída de recursos é remota.**

Assinale a alternativa que indique, na ordem, o reconhecimento ou não de uma provisão.

- a) 1. A provisão é reconhecida; 2. Nenhuma provisão é reconhecida; 3. Nenhuma provisão é reconhecida.
- b) 1. A provisão é reconhecida; 2. A provisão é reconhecida; 3. Nenhuma provisão é reconhecida.
- c) 1. A provisão é reconhecida; 2. A provisão é reconhecida; 3. A provisão é reconhecida.
- d) 1. Nenhuma provisão é reconhecida; 2. Nenhuma provisão é reconhecida; 3. Nenhuma provisão é reconhecida.
- e) 1. Nenhuma provisão é reconhecida; 2. Nenhuma provisão é reconhecida; 3. A provisão é reconhecida.

- 99. (Petrobras/Cesgranrio – 2010) A Regulamentação das operações com arrendamento mercantil (Leasing) foi determinada pelo Pronunciamento Técnico CPC 06 que, por sua vez, originou a Deliberação CVM 554 de 12/11/2008 e a Resolução CFC 1.141 que aprovou a NBC 10.2.**
Na Resolução CFC 1.141, que aprovou a NBC 10.2, o item 20 determina a forma de reconhecer os arrendamentos mercantis financeiros no início das operações. Assim, o registro inicial de uma operação de arrendamento mercantil financeiro deve ser efetuado pelo:
- valor residual garantido do bem ou pelo valor justo futuro dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil;
 - valor de transferência de propriedade do bem, no final da operação de arrendamento;
 - valor presente dos benefícios de caixa esperados, deduzidos do valor residual garantido do arrendamento mercantil;
 - valor justo da propriedade arrendada ou, se inferior, ao valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil;
 - montante das saídas de caixa futuras deduzido do valor residual esperado ou pelo valor justo, caso o primeiro seja menor.
- 100. (UFP – 2010) Os elementos que integram o ativo imobilizado têm (com exceção dos terrenos e de alguns outros itens) um período limitado de vida útil econômica. Dessa forma, o custo de tais ativos deve ser alocado aos exercícios beneficiados por seu uso no decorrer de sua vida útil. Em função disso, a diminuição de valor dos elementos do ativo imobilizado será registrada periodicamente em contas de depreciação:**
- quando corresponder ao ganho de valor dos direitos que têm por objeto bens físicos não sujeitos a desgastes ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência;
 - quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado;
 - quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgastes ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência;
 - quando corresponder à perda de valor, decorrente de sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração;
 - quando corresponder ao ganho de valor, decorrente de sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.
- 101. (Esaf – ATRFB / 2009) Determinada empresa, cujo exercício social coincide com o ano-calendário, pagou a quantia de R\$ 1.524,00 de prêmio de seguro contra incêndio no dia 30 de setembro de 2007.**
A apólice pertinente a essa transação cobre riscos durante o período de primeiro de outubro de 2007 a 30 de setembro de 2008.
Considerando o princípio da competência de exercícios, o Contador da empresa registrou o pagamento dos gastos na conta Seguros a Vencer.
No balanço patrimonial de 31 de dezembro de 2007, após as apropriações de praxe, o saldo desta conta, “Seguros a Vencer”, deverá ser de:
- R\$ 1.260,00;
 - R\$ 381,00;
 - R\$ 1.055,00;
 - R\$ 1.172,20;
 - R\$ 1.143,00.

- 102. (Esaf – ATRFB / 2009) No encerramento do exercício social, quando ainda resta saldo não utilizado na conta Provisão para Devedores Duvidosos, necessário se faz contabilizar a reversão desse saldo. Nesse caso, o lançamento de ajuste a ser feito deverá ser:**
- a) creditando-se a conta de Provisão e debitando-se a conta de Lucros Acumulados;
 - b) creditando-se a conta de Provisão e debitando-se a conta de Resultado do Exercício;
 - c) debitando-se a conta de Provisão e creditando-se a conta de Lucros Acumulados;
 - d) debitando-se a conta de Provisão e creditando-se a conta de Resultado do Exercício;
 - e) debitando-se a conta de Provisão e creditando-se a conta de Despesa.
- 103. (Esaf – ATRFB / 2009) Assinale abaixo a opção que contém uma afirmativa falsa.**
- a) A legislação do imposto sobre a renda dispensa determinadas pessoas jurídicas da obrigatoriedade da manutenção de escrituração contábil e fiscal.
 - b) O prejuízo do exercício será obrigatoriamente absorvido pelos lucros acumulados, pelas reservas de lucros e pela reserva legal, nessa ordem.
 - c) Os bens de uso do ativo imobilizado deverão ser depreciados a partir do momento de sua aquisição, mesmo que permaneçam estocados para utilização futura.
 - d) Existe um piso, atualizado periodicamente pela Receita Federal, para incorporação de bens ao ativo imobilizado. Os bens adquiridos para uso, com valor inferior, deverão ser contabilizados como despesas operacionais.
 - e) Do resultado do exercício serão deduzidos, antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados e a provisão para o imposto sobre a renda.
- 104. (Esaf – ATRFB / 2009) A empresa Hélices Elíseas S.A. já tinha máquinas e equipamentos adquiridos em outubro de 2007, por R\$ 8.000,00, quando comprou outra, em primeiro de abril de 2008, por R\$ 6.000,00 e mais outra, por R\$ 10.000,00, em primeiro de outubro de 2008. Sabendo-se que a vida útil desses equipamentos é de apenas dez anos, podemos dizer que, no balanço de 31 de dezembro de 2008, o seu valor contábil será de:**
- a) R\$ 22.500,00;
 - b) R\$ 22.300,00;
 - c) R\$ 21.600,00;
 - d) R\$ 21.400,00;
 - e) R\$ 20.800,00.
- 105. (Esaf – AFRFB / 2009) A quitação de títulos com incidência de juros ou outros encargos deve ser contabilizada em lançamentos de segunda ou de terceira fórmulas, conforme o caso, pois envolve, ao mesmo tempo, contas patrimoniais e de resultado. Especificamente, o recebimento de duplicatas, com incidência de juros, deve ter o seguinte lançamento contábil:**
- a) débito de duplicatas e de juros e crédito de caixa;
 - b) débito de duplicatas e crédito de caixa e de juros;
 - c) débito de caixa e crédito de duplicatas e de juros;
 - d) débito de caixa e de duplicatas e crédito de juros;
 - e) débito de juros e de caixa e crédito de duplicatas.

106. (Esaf – AFRFB / 2009) A empresa Revendedora S.A. alienou dois veículos de sua frota de uso, por R\$ 29.000,00, à vista.

O primeiro desses carros já era da empresa desde 2005, tendo entrado no balanço de 2007 com saldo de R\$ 25.000,00 e depreciação acumulada de 55%. O segundo veículo foi comprado em primeiro de abril de 2008 por R\$ 10.000,00, não tendo participado do balanço do referido ano de 2007.

A empresa atualiza o desgaste de seus bens de uso em períodos mensais.

Em 30 de setembro de 2008, quando esses veículos foram vendidos, a empresa registrou seus ganhos ou perdas de capital com o seguinte lançamento de fórmula complexa:

a) Diversos		
a Diversos		
Caixa	29.000,00	
Perdas de Capital	6.000,00	35.000,00
a Veículo "A"	25.000,00	
a Veículo "B"	10.000,00	35.000,00
b) Diversos		
a Diversos		
Caixa	29.000,00	
Depreciação Acumulada	18.500,00	47.500,00
a Veículos	35.000,00	
a Ganhos de Capital	12.500,00	47.500,00
c) Diversos		
a Diversos		
Caixa	29.000,00	
Depreciação Acumulada	17.500,00	46.500,00
a Veículos	35.000,00	
a Ganhos de Capital	11.500,00	46.500,00
d) Diversos		
a Diversos		
Caixa	29.000,00	
Depreciação Acumulada	13.750,00	42.750,00
a Veículos	35.000,00	
a Ganhos de Capital	7.750,00	42.750,00
e) Diversos		
a Diversos		
Caixa	29.000,00	
Depreciação Acumulada	19.000,00	48.000,00
a Veículos	35.000,00	
a Ganhos de Capital	13.000,00	48.000,00

107. (Esaf – AFRFB / 2009) Na Contabilidade da empresa Atualizadíssima S.A. os bens depreciables eram apresentados com saldo de R\$ 800.000,00 em 31/03/2008, com uma Depreciação Acumulada, já contabilizada, com saldo de R\$ 200.000,00, nessa data.

Entretanto, em 31/12/2008, o saldo da conta de bens depreciables havia saltado para R\$ 1.100.000,00, em decorrência da aquisição, em primeiro de abril, de outros bens com vida útil de 5 anos, no valor de R\$ 300.000,00.

Considerando que todo o saldo anterior é referente a bens depreciables à taxa anual de 10%, podemos dizer que no balanço patrimonial a ser encerrado em 31 de dezembro de 2008 o saldo da conta Depreciação Acumulada deverá ser de:

- a) R\$ 340.000,00;
- b) R\$ 305.000,00;
- c) R\$ 325.000,00;
- d) R\$ 320.000,00;
- e) R\$ 290.000,00.

108. (Esaf – AFRFB / 2009) Ao elaborar a folha de pagamento relativa ao mês de abril, a empresa Rosácea Areal Ltda. computou os seguintes elementos e valores:

Salários e ordenados R\$ 63.000,00

Horas-extras R\$ 3.500,00

Salário-família R\$ 80,00

Salário-maternidade R\$ 1.500,00

INSS contribuição Segurados R\$ 4.800,00

INSS contribuição Patronal R\$ 9.030,00

FGTS R\$ 5.320,00

Considerando todas essas informações, desconsiderando qualquer outra forma de tributação, inclusive de imposto de renda na fonte, pode-se dizer que a despesa efetiva a ser contabilizada na empresa será de:

- a) R\$ 66.500,00;
- b) R\$ 87.230,00;
- c) R\$ 79.270,00;
- d) R\$ 77.630,00;
- e) R\$ 80.850,00.

Capítulo 8

Balancete de Verificação

O **balancete de verificação** é extraído do **Razão** e constitui-se na relação de contas, com seus respectivos saldos, extraídos dos registros contábeis em determinada data. Dessa forma, para que o balancete possa expressar credibilidade, deve conter, no mínimo, os seguintes elementos:

- identificação da entidade;
- data a que se refere;
- abrangência;
- identificação das contas e respectivos grupos;
- saldos das contas, indicando se devedores ou credores;
- soma dos saldos devedores e credores.

O balancete de verificação, mesmo em entidades que elaboram demonstrações contábeis anualmente, deve ser levantado, no mínimo, mensalmente. No Brasil, as bases normativas da Contabilidade são: o Código Civil (Lei nº 10.406/2002), a Lei das S/A (Lei nº 6.404/1976) e os Princípios de Contabilidade (Resolução CFC nº 750/1993). A Lei nº 6.404/1976 veio, inicialmente, regular e ditar normas aplicáveis às companhias, ou seja, às sociedades anônimas. Posteriormente, passou a ter seus dispositivos estendidos aos demais tipos societários.

O balancete de verificação não está contemplado na Lei nº 6.404/1976 como demonstrativo obrigatório. Entretanto, ele é muito útil às entidades, pois é a partir dele que se elabora o balanço patrimonial e o demonstrativo do resultado do exercício, entre outros demonstrativos.

O balancete é um relatório contábil, no qual são relacionadas todas as contas movimentadas no livro **Razão** num determinado período de tempo. Leva-se em consideração a natureza dos saldos, dispondo-os em duas colunas, conforme este

seja devedor ou credor. Importa salientar que esse critério toma, como referência, os saldos das contas patrimoniais do início do período, mais todas as transações/movimentações ocorridas durante o período considerado.

O **balanço patrimonial** é posterior ao balancete e dele se diferencia por não relacionar as contas de resultado (receitas e despesas). No balanço, as contas não são dispostas exclusivamente pelos saldos, pois temos as contas retificadoras, quer do ativo, do passivo ou do patrimônio líquido, que possuem saldo de natureza diferente daquela de seus grupos. Apresenta, no lugar das contas de resultado, o *prejuízo acumulado* e as *reservas de lucros*, oriundos da transferência do resultado do exercício (confronto entre receitas e despesas).

Lembramos que este relatório resume os fatos contábeis em contas, apresentando as alterações ocorridas entre o último balanço patrimonial e a data do balancete que se quer levantar.

Antônio Lopes de Sá define **balancete** como sendo a *relação de contas apresentando o total de seus débitos, créditos e saldos, devedores ou credores*. O balancete é extraído do livro **Razão**. Portanto, ele nada mais é do que uma lista contendo cada conta do **Razão** com seu saldo. Logo, as contas que não possuam saldo e que não tiveram movimentação no período e não tenham registro no **razão** não constarão no balancete.

Há basicamente dois tipos de balancete:

TIPOS DE BALANCETE
<ul style="list-style-type: none">• balancete de verificação• balancete ajustado

O **balancete de verificação** ou **preparatório** tem a função de verificar a correta escrituração pelo método das partidas dobradas, pois, por este método, os débitos e créditos deverão apresentar igual valor. É o ponto de partida para os demonstrativos. Entretanto, a simples igualdade de valores entre os saldos devedores e credores não garante que a escrituração tenha sido realizada de forma correta, visto que pode ter havido troca de contas como, por exemplo, a utilização da conta Caixa no lugar da conta Bancos conta Movimento. Mas é, sem dúvida, um indicativo de acerto em caso de igualdade de saldos ou a certeza de erro no caso de os saldos devedores e credores não serem iguais.

O **balancete ajustado para balanço** ou **balancete final** é aquele em que as contas já foram ajustadas pelos princípios da competência, prudência e demais princípios contábeis. É o balancete a partir do qual se elabora o balanço patrimonial. Ressalte-se que esse balancete origina-se de outro geral que é o de verificação. É composto pela maioria das contas que estarão no balanço patrimonial, porém sem a estruturação deste. Não estarão presentes neste balancete as contas de destinação do resultado do exercício como os Dividendos Propostos no exercício.

Apresentamos somente dois balancetes como sendo os básicos. Entretanto, na prática o contador faz inúmeros balancetes antes de elaborar o balanço patrimonial, que, conforme já mencionamos, é elaborado com base no balancete ajustado pré-balanço ou final.

8.1. Encerramento das contas de resultado

Pela **Teoria Patrimonialista** das contas, hodiernamente de largo uso, três são os sistemas de contas na Ciência Contábil, conforme já analisado em capítulo anterior:

- 1) contas patrimoniais;
- 2) contas de resultado;
- 3) contas transitórias.

Contas patrimoniais, ou contas de balanço, são aquelas que têm saldo permanente, ou seja, saldos que passam, normalmente, de um balanço para o balanço do período seguinte com o mesmo saldo, isto é, o saldo final de um período representa o saldo de abertura ou inicial do período seguinte. As contas patrimoniais representam itens do ativo, passivo e patrimônio líquido, ou seja, são contas que vão acumulando saldo durante a sua existência na entidade.

As **contas de resultado**, ao contrário, são contas de saldo periódico. Ao final de cada período contábil (apuração de resultado), seus saldos são encerrados. Significa dizer que sempre iniciam o período seguinte com saldo zero. Essas contas representam as receitas e as despesas (aí incluídos os custos), sendo que o encerramento delas dá-se pela transferência dos respectivos saldos para uma conta (transitória) de apuração do resultado. Imagine a conta **receita de vendas** com saldo (credor) de R\$ 1.880,00 e a conta **despesa com comissões** com saldo devedor de R\$ 1.320,00 (saldo devedor). Chegada a hora do levantamento do balanço (determinação do lucro ou prejuízo), inicialmente transferimos o saldo da

conta de receita, deixando-a com saldo zero, para a conta **apuração do resultado** e, em seguida, repete-se a operação com a conta de despesa. Essa é a operação de encerramento, passo obrigatório para todas as pessoas jurídicas, quando da elaboração do balanço patrimonial.

Quanto à técnica contábil a ser utilizada na operação de transferência de saldos, é assunto de exercício no final deste capítulo. Aqui, o importante é que o estudante em concurso visualize as contas representativas das receitas e das despesas, sabendo que elas deverão ser encerradas (zeradas) ao final de cada período-base. Os débitos constantes das contas de despesas serão transferidos a débito da conta de apuração do resultado; os créditos constantes das contas de receitas serão transferidos a crédito da conta de apuração do resultado. A conta de apuração do resultado é transitória, sendo zerada quando da transferência do seu saldo para o patrimônio líquido. Portanto, lembrando, as receitas e despesas afetam o patrimônio líquido, quando da transferência do resultado do exercício para a conta **Lucros Acumulados** ou **resultado a destinar** a partir da qual será realizada a destinação do resultado.

As **contas transitórias** caracterizam-se por sua efemeridade: são contas de existência momentânea, ou seja, são abertas e fechadas no mesmo instante (dia). Sua função é a de um registro pró-memória. Esse registro narra, com fidelidade, como ocorreu e qual a dimensão do fato contábil em exame. Um bom exemplo é a conta de apuração do resultado. Chegado o momento do levantamento do balanço, abre-se a referida conta para receber os saldos das contas de receitas e despesas. Se o saldo da conta apuração do resultado for credor, significa que a empresa obteve lucro; caso contrário, a empresa incorreu em um prejuízo (no período apurado). Essa conta também será encerrada (zerada), transferindo-se o seu saldo para a conta **Lucros Acumulados** ou **resultado a destinar**, e posteriormente para reservas de lucros ou dividendos a distribuir. Como se vê, toda a operação foi levada a cabo para registrar que, pelo confronto entre as receitas e despesas, a empresa obteve resultado e este se encontra no patrimônio líquido. Concluimos, portanto, que o patrimônio líquido contém as contas de resultado, de forma indireta, é verdade, mas o contém na conta de **prejuízos acumulados** e demais **reservas de lucros**.

O exercício social das pessoas jurídicas, via de regra, tem a duração de um ano, muito embora as empresas de capital aberto e as integrantes do sistema financeiro nacional estejam obrigadas a levantar balanço patrimonial em períodos menores, por uma exigência da CVM (Comissão de Valores Mobiliários) e do Banco Central do Brasil – Bacen.

Como um dos objetivos principais da Contabilidade é o fornecimento de dados para a tomada de decisão, e sendo o balanço levantado anualmente (período de tempo muito longo para se medir o resultado de uma determinada atividade econômica), surgiu a necessidade de fracionar-se este período para levantamentos mensais, a fim de agilizar, por parte dos executivos, as decisões gerenciais.

A necessidade de informações técnicas sobre a gestão empresarial, em prazo inferior a um ano, fez com que surgisse o balancete. Balancete, assim, é um balanço parcial, que serve de base ou ponto de partida para a elaboração do balanço. A diferença entre eles consiste apenas na forma de apresentação, como já mencionado. Finalmente, convém ressaltar que, muitas vezes, em questões de prova, usa-se a designação balancete de verificação quando, em verdade, é apresentado um rol de contas com os respectivos saldos. Assim, o **leitor** deve estar atento, pois, **às vezes, este rol de contas não é o balancete completo** e a soma dos saldos credores **não** será necessariamente igual à soma dos saldos devedores. Portanto, atenção: **se a questão explicitar tratar-se de um balancete, então pode confiar em que o total dos saldos credores iguala-se ao total dos saldos devedores**, do contrário, trata-se apenas de um rol de contas, onde não há necessariamente a igualdade entre saldos credores e devedores.

A estrutura do balancete abrange o saldo inicial das contas, sua movimentação no período considerado e o saldo final. Geralmente, em questões de prova, o balancete é apresentado de forma simplificada, onde constam apenas as contas e o respectivo saldo final. Vejam o exemplo a seguir:

CONTAS	Saldo inicial		Movimento		Saldo final	
	devedores	credores	devedores	credores	devedores	credores
Caixa	1.500				1.500	
Veículos	10.000				10.000	
Depreciação acumulada de veículos		6.000				6.000
Capital		15.000				15.000
Fornecedores		6.000	3.000			3.000
Bancos	8.000			3.000	5.000	
Mercadorias	7.500				7.500	
TOTAIS	27.000	27.000	3.000	3.000	24.000	24.000

EXERCÍCIO RESOLVIDO 8-1:
(Cespe/AGENTE/PF/2000 – adaptada)

Balancete simplificado de verificação em 31/7/2000		
Contas	Saldo (em R\$)	
	Devedor	Credor
Bancos conta movimento		1.000
Aplicações com liquidez	2.000	
Bancos conta vinculada	500	
Contas a receber		7.000
Estoques e almoxarifado	500	
Despesas do período seguinte	100	
Adiantamentos e outras ativas	200	
Capital social a integralizar	1.000	
Ações avaliadas pelo custo	1.500	
Ações avaliadas pela equivalência patrimonial	500	
Imóveis	2.000	
Móveis e utensílios	1.000	
Veículos	5.000	
Máquinas e equipamentos	2.000	
Instalações	500	
Depreciação e amortização acumulada		1.000
Fornecedores	200	
Empréstimos bancários		2.000
Tributos a pagar		500
Salários e encargos a pagar		2.000
Dividendos a pagar		500
Empréstimos bancários de longo prazo		3.000
Tributos parcelados de longo prazo		2.000
Capital social		7.215
Reservas de capital		3.000
Reservas de lucros		2.500
Receita bruta de vendas e serviços		30.000
Impostos sobre vendas	4.000	
Devoluções e abatimentos	200	
Custo das mercadorias vendidas	15.000	
Despesas com tecnologia da informação	1.400	
Despesas comerciais	4.000	
Despesas gerais e administrativas	2.000	
Despesas financeiras	500	
Despesa de depreciação	600	
Outras despesas operacionais	100	
Despesas com impostos diversos	200	
Despesas com pesquisa	300	
Despesa de amortização	50	
Despesa de imposto de renda	563	
Despesa de contribuição social sobre o lucro	202	
Totais	46.115	67.715

Com base nos dados do balancete de uma determinada sociedade anônima, apresentado anteriormente, julgue os seguintes itens.

1. Estão erroneamente classificados, nas colunas de saldo, os valores correspondentes às seguintes contas: bancos conta movimento, contas a receber, depreciação e amortização acumulada.
2. Estão corretamente classificados, nas colunas de saldo, os valores correspondentes às seguintes contas: despesas do período seguinte, ações avaliadas pelo custo e capital social.
3. Um lançamento de compra, à vista, de máquinas e equipamentos do imobilizado, no valor de R\$ 100,00, alteraria a diferença entre os totais de débitos e de créditos, apresentados na última linha do balancete.
4. A conta capital social a integralizar está corretamente classificada como saldo devedor.
5. Em despesas gerais e administrativas, devem estar registradas as despesas com salários e encargos sociais do pessoal, empregado no departamento jurídico, que exerça função de assessoramento da diretoria.

Resolução:

1. **(Errada)** Saldo correto das contas:
 Bancos conta movimento (devedor): errada
 Contas a receber (devedor): errada
 Depreciação e amortização acumulada (credor): correta
 Portanto, como a conta depreciação e amortização acumulada está classificada corretamente (saldo credor). A afirmativa é falsa.
2. **(Correta)** Saldo correto das contas:
 Despesas do período seguinte (devedor): correta
 Ações avaliadas pelo custo (devedor): correta
 Capital social (credor): correta
3. **(Errada)** Lançamento de compra, à vista, de máquinas e equipamentos:

D Máquinas e equipamentos	100,00
C Caixa	100,00

 O lançamento acima aumenta os saldos devedores em R\$ 100,00 (máquinas e equipamentos), mas ao mesmo tempo os diminui em R\$ 100,00 (caixa); portanto, não há alteração no total dos saldos credores e devedores.

4. **(Correta)** A conta **capital a integralizar** é retificadora do **capital social** (patrimônio líquido), portanto seu saldo é devedor.
5. **(Correta)** Os salários e respectivos encargos do pessoal ligado à área de administração são considerados despesas administrativas.

EXERCÍCIO RESOLVIDO 8-2:

(TRF/2000) Em 31 de dezembro de 1999, o contador da firma ZÊ LTDA. apresenta as seguintes contas e saldos, extraídos do livro **Razão**:

CONTAS	SALDOS
Caixa	250,00
Duplicatas a pagar	650,00
Reservas de Lucros	130,00
Aluguéis passivos	140,00
Comissões ativas	30,00
Receita de juros	110,00
Impostos a recolher	300,00
Veículos	900,00
Custo das vendas	600,00
Receita de vendas	900,00
Despesas de juros	130,00
Clientes	360,00
Móveis e utensílios	540,00
Capital social	950,00
Impostos federais	200,00
Salários	450,00
Fornecedores	880,00
FGTS a recolher	200,00

Conferimos essa listagem e verificamos que o balancete não está fechado, pois a soma dos saldos devedores não está com valor igual à soma dos saldos credores. Mesmo assim, certificamo-nos de que as contas diferenciais estão todas representadas com saldos corretos na relação acima. Deste modo, podemos afirmar que o patrimônio líquido, contido na listagem apresentada, soma o valor de:

- a) R\$ 1.080,00;
- b) R\$ 710,00;
- c) R\$ 800,00;
- d) R\$ 910,00;
- e) R\$ 600,00.

Resolução:

De acordo com o enunciado, as contas diferenciais (receitas, despesas e PL) estão com saldo correto. Assim, o PL, após a apuração do resultado, seria:

Resultado do Exercício	Saldo Devedor	Saldo Credor
Aluguéis passivos (despesas)	140,00	
Comissões ativas (receitas)		30,00
Receita de juros		110,00
Custo das vendas	600,00	
Receita de vendas		900,00
Despesa de juros	130,00	
Impostos federais	200,00	
Salários	450,00	
Total	1.520,00	1.040,00

O resultado do exercício foi:

$$\text{RLE} = \text{R\$ } 1.520,00 - \text{R\$ } 1.040,00 = \text{R\$ } 480,00 \text{ (prejuízo).}$$

Somando com as demais contas de PL, temos:

Patrimônio líquido	Valor
Capital social	950,00
Reservas de Lucros	130,00
Prejuízo do período	480,00
Total do PL	600,00

Resposta: Letra E

Exercícios

1. Considere os dados abaixo da CIA NOSSA EMPRESA:

Contas	R\$
Custo das Mercadorias Vendidas	22.000,00
Juros Passivos	5.000,00
Receita Bruta de Vendas	68.000,00
Ganho de Capital	2.000,00
Variações Monetárias Ativas	4.000,00
Receita de Aluguéis	10.000,00
ICMS sobre vendas	12.000,00
PIS/Cofins sobre faturamento	3.000,00
Frete sobre Vendas	1.000,00
Descontos Financeiros Obtidos	2.000,00
Provisão para imposto de renda	5.000,00

Pode-se afirmar que o resultado operacional líquido importou em:

- a) 43.000,00;
- b) 38.000,00;
- c) 41.000,00;
- d) 36.000,00;
- e) 37.000,00.

2. Do balancete da CIA. Desequilibrada extraímos as seguintes contas:

Contas	Saldos (R\$)
Caixa	20.000,00
Capital Social	53.000,00
Exaustão Acumulada	10.000,00
Direitos de exploração de minas	40.000,00
Bancos conta movimento	5.000,00
Empréstimos Bancários	6.000,00
Adiantamento de Clientes	2.000,00
Mercadorias	8.000,00
Fornecedores	3.000,00
Juros Passivos a Vencer	1.000,00

Não havendo outra conta no balancete, podemos concluir que:

- a) os saldos credores superam os devedores em R\$ 2.000,00;
- b) falta uma conta de saldo devedor no valor de R\$ 4.000,00;
- c) a conta Juros Passivos a Vencer deverá ter seu saldo zerado ao final do exercício;
- d) os saldos devedores superam os saldos credores em R\$ 1.000,00;
- e) o balancete fecha.

3. Em relação ao balanço patrimonial e ao balancete de verificação que lhe deu origem, é correto afirmar que:

- a) a soma da coluna de débitos do balancete é sempre igual ao ativo do balanço;
- b) a soma da coluna de créditos do balancete é sempre igual à soma do passivo exigível com o patrimônio líquido do balanço;
- c) todas as contas que aparecem no balancete têm saldo devedor;
- d) todas as contas que se apresentam no balanço quase sempre aparecem também no balancete;
- e) no balanço, a soma do ativo é igual à soma das contas do passivo exigível, mais a soma das contas do patrimônio líquido; no balancete, isso nem sempre acontece.

4. Considere que os dados do balancete estão corretos:

Contas	Saldos R\$	
	Devedores	Credores
Caixa	30.000	
Capital Social		70.000
CMV	35.000	
Aluguéis Ativos a Vencer		10.000
Receita de Vendas		80.000
Despesas Operacionais	5.000	
Ganhos de Capital		2.000
Fornecedores		50.000
Duplicatas a Receber	20.000	
Duplicatas Descontadas		5.000
Mercadorias	45.000	
Imóveis de Renda	2.000	
Imobilizado	80.000	
Totais	217.000	217.000

Podemos afirmar que:

- a) o ativo vale R\$ 172.000;
- b) o patrimônio líquido tem saldo credor de R\$ 122.000;
- c) o ativo não circulante, sugrupo investimento, está zerado;
- d) o resultado operacional vale R\$ 42.000;
- e) o passivo vale R\$ 65.000.

5. Observe os dois balancetes abaixo apresentados:

Contas	Devedores	Credores
Caixa		
Bancos – c/movimento	1.000	
Mercadorias	5.000	
Impostos a recolher	10.000	4.000
Duplicatas a pagar		2.000
Capital		10.000
	16.000	16.000

“B” Saldos em R\$

Contas	Devedores	Credores
Caixa		
Bancos – c/movimento	500	
Mercadorias	3.700	
Impostos a recolher	10.000	4.000
Descontos obtidos		200
Capital		10.000
	14.200	14.200

Considerando que ocorreu uma única operação entre o 1º e o 2º balancetes apresentados, conclui-se que houve:

- a) pagamento de uma duplicata, em dinheiro, do valor de R\$ 2.000,00;
 - b) recebimento de uma duplicata, no valor de R\$ 2.000,00;
 - c) pagamento de uma duplicata, parte em dinheiro e parte em cheque, no valor de R\$ 2.000,00, com desconto de R\$ 200,00;
 - d) pagamento de uma duplicata, em dinheiro, no valor de R\$ 500,00, com desconto de R\$ 200,00;
 - e) pagamento de uma duplicata, em cheque, no valor de R\$ 1.300,00, com desconto de R\$ 200,00.
- 6. (Esaf/TRF – 2000) O contador da nossa firma recebeu, para classificação e contabilização, os documentos referentes aos seguintes fatos, ocorridos em determinado mês:**
- I. contrato de empréstimo no banco no valor de 1.200,00, com encargos de 10%;**
 - II. pagamento de um título de 650,00, com desconto de 10%;**
 - III. recebimento de um título de 460,00, com juros de 10%;**
 - IV. recebimento do aluguel do mês, no valor de 38,00;**
 - V. registro dos impostos do mês, para recolhimento posterior, no valor de 12,00;**
 - VI. compra, a prazo, de máquinas para uso, por 1.000,00, pagando 40% de entrada;**
 - VII. pagamento de um título de 450,00, com juros de 10%;**
 - VIII. recebimento de um título de 360,00, com desconto de 10%;**
 - IX. pagamento do aluguel do mês, no valor de 28,00;**
 - X. registro de serviço realizado para recebimento a prazo, no valor de 52,00.**
- Considerando, exclusivamente, a contabilização desses fatos, podemos afirmar que:**
- a) o lucro alcançado nas operações foi de R\$ 40,00;
 - b) no balanço patrimonial, o valor do passivo exigível alcançou R\$ 672,00;
 - c) no balancete de verificação, a soma dos saldos devedores é R\$ 913,00;
 - d) no balanço patrimonial, a soma do grupo ativo alcançou R\$ 712,00;
 - e) o valor total creditado foi R\$ 2.013,00.

7. (AGERS/RS/1998) A boa técnica contábil rejeita o uso de contas patrimoniais híbridas, exceto quando caracterizada como conta-corrente. Mesmo assim, algumas contas patrimoniais, corretamente escrituradas, em função do saldo, podem ser de ativo ou de passivo.

Considerando essa afirmativa, qual o somatório do balancete, em R\$, a partir das contas abaixo?

Contas a receber	200,00
Despesas financeiras	80,00
Capital social	1.220,00
Bancos	70,00
Veículos	370,00
Mercadorias	570,00
Caixas	3,00
Contas a pagar	30,00
Títulos a pagar	53,00
Máquinas e equipamentos	150,00

- a) 1.233,00.
 b) 1.303,00.
 c) 1.363,00.
 d) 1.373,00.
 e) 1.383,00.
8. (Esaf – SEFA/PA – 2002) Os dados colhidos na Escrituração da Ville Gagnon S/A informam a existência dos seguintes valores, em 31/12/2001, data de encerramento do exercício:

Caixa	R\$ 100,00
Máquinas, sendo 1/3 para revender	R\$ 630,00
Ações de outras empresas, sendo 1/3 para revender	R\$ 450,00
Despesas de depreciação de máquinas	R\$ 90,00
Depreciação acumulada	R\$ 180,00
Perdas em investimentos	R\$ 20,00
Provisão para perdas em investimentos	R\$ 60,00
Provisão para ajustes de ações ao preço de mercado	R\$ 30,00
Fornecedores	R\$ 850,00
Duplicatas descontadas	R\$ 90,00
Duplicatas a receber	R\$ 290,00
Capital social	R\$ 600,00
Reservas de lucro	R\$ 100,00

Organizando-se essas contas e respectivos saldos na forma de balancete, podemos não ter uma igualdade contábil, mas, certamente, teremos:

- a) saldos credores de R\$ 1.550,00;
 b) saldos devedores de R\$ 1.220,00;
 c) ativo total com saldo de R\$ 1.110,00;
 d) passivo exigível com saldo de R\$ 940,00;
 e) diferença devedora, no valor de R\$ 330,00.

9. (Esaf – AFRF/2002 – A) – A empresa Andarai S/A extraiu de seu balancete o seguinte elenco resumido de contas patrimoniais:

Ações e participações	R\$ 3.000,00
Adiantamento a diretores	R\$ 500,00
Bancos conta movimento	R\$ 2.000,00
Caixa	R\$ 500,00
Despesas com pesquisa	R\$ 2.500,00
Duplicatas a pagar	R\$ 300,00
Duplicatas a receber	R\$ 3.000,00
Empréstimos e financiamentos obtidos	R\$ 10.000,00
Fornecedores	R\$ 5.000,00
Imóveis	R\$ 6.000,00
Mercadorias	R\$ 3.000,00
Máquinas e equipamentos	R\$ 1.700,00
Poupança	R\$ 1.000,00
Receitas antecipadas	R\$ 6.500,00
Seguros a vencer	R\$ 800,00
Títulos a pagar	R\$ 2.000,00
Veículos	R\$ 1.000,00

Se agruparmos as contas acima, por natureza contábil, certamente encontraremos uma diferença entre a soma dos saldos credores e devedores.

Assinale a opção que indica o valor correto.

- a) R\$ 1.200,00 é a diferença devedora.
 b) R\$ 1.200,00 é a diferença credora.
 c) R\$ 1.800,00 é a diferença credora.
 d) R\$ 17.300,00 é a soma dos saldos credores.
 e) R\$ 22.000,00 é a soma dos saldos devedores.
10. (Contador/IFCE-2010) Observe os dois balancetes abaixo:

Contas	Saldo Junho 2009	Saldo Julho 2009
Caixa	R\$ 2.000,00	R\$ 3.000,00
Capital Social	R\$ 70.000,00	R\$ 70.000,00
Despesa com Pessoal	R\$ 6.000,00	R\$ 8.000,00
Despesas Gerais	R\$ 9.000,00	R\$ 17.000,00
Duplicata a Pagar	R\$ 11.000,00	R\$ 12.000,00
Estoque de Matéria-Prima	R\$ 6.000,00	R\$ 15.000,00
Estoques de Mercadorias	R\$ 5.000,00	R\$ 10.000,00
Máquinas e Equipamentos	R\$ 11.000,00	R\$ 13.000,00
Móveis e Utensílios	R\$ 30.000,00	R\$ 30.000,00
Provisão para Devedores Duvidosos	R\$ 5.000,00	R\$ 0,00
Receita com Vendas de Mercadorias	R\$ 13.000,00	R\$ 19.000,00
Salários a Pagar	R\$ 15.000,00	R\$ 18.000,00
Títulos a Receber	R\$ 27.000,00	R\$ 7.000,00
Veículos	R\$ 72.000,00	R\$ 80.000,00

Comparando-se os dois balancetes apresentados, verifica-se que, entre os meses de junho e julho de 2009, o valor do Ativo da empresa:

- a) Reduziu em R\$ 3.000,00.
 b) Reduziu em R\$ 4.000,00.
 c) Reduziu em R\$ 5.000,00.
 d) Cresceu em R\$ 10.000,00.
 e) Cresceu em R\$ 21.000,00.

- 11. (Suape/Upenet – 2010) Por ocasião do encerramento do exercício, a ordem correta é elaborar:**
- diário, razonete e balancete;
 - diário, balancete e razonete;
 - razonete, diário e balancete;
 - diário, balancete e balanço;
 - balanço, razonete e caixa.
- 12. (Ceagesp – Vunesp – 2010) Conforme a NBC T 2.7, o balancete de verificação do razão contábil é a relação de contas, com seus respectivos saldos, extraída dos registros contábeis em determinada data. O grau de detalhamento do balancete deverá ser consentâneo com sua finalidade. Os elementos mínimos que devem constar do balancete são:**
- identificação da Entidade; período a ser levantado; nome das contas contábeis; número das contas contábeis; razão social; identificação do contador e endereço.
 - identificação da Entidade; data a que se refere; abrangência; identificação das contas e respectivos grupos; saldos das contas, indicando se devedores ou credores; e soma dos saldos devedores e credores.
 - identificação da Entidade; período a ser levantado; nome das contas contábeis; número das contas contábeis; razão social; identificação do contador e do representante legal; e endereço.
 - finalidade com nomes e qualificação dos usuários da informação contábil; período a ser levantado; nome das contas contábeis; número das contas contábeis; razão social; e identificação do contador e do representante legal.
 - identificação da Entidade, incluindo o CNPJ; data a que se refere e do período anterior; abrangência; identificação dos grupos de contas, apenas; saldos das contas, indicando se devedores ou credores; soma dos saldos devedores e credores; e conteúdo.
- 13. (Esaf – ATRFB / 2009) A Companhia Alimentos Genéricos S.A. extraiu do seu Livro Razão, em 31 de dezembro de 2008, as seguintes contas e respectivos saldos:**

Vendas de Produtos	2.000,00
Capital Social	1.590,00
Custo dos Produtos Vendidos	1.190,00
Máquinas e Equipamentos	981,00
Duplicatas a Receber	390,00
Mercadorias	380,00
Caixa	305,00
ICMS sobre Vendas	210,00
Despesas Gerais e Administrativas	200,00
Salários	140,00
Fornecedores	130,00
ICMS a Recolher	120,00
Ações em Tesouraria	30,00
Duplicatas Descontadas	84,00
Depreciação Acumulada	67,00
Empréstimos Bancários	36,00
Despesas Pré-Operacionais	132,00
Juros Passivos a Vencer	85,00
Provisão para Devedores Duvidosos	16,00

Ao fim do exercício, o inventário de mercadorias foi calculado em R\$ 3.800,00, o imposto de renda foi provisionado em 25% do lucro líquido contábil e o restante do lucro foi transferido para reservas.

Ao elaborarmos o balancete geral de verificação, a partir dos dados listados, certamente, encontraremos saldos contábeis, devedores e credores, no valor de:

- a) R\$ 4.013,00;
- b) R\$ 3.911,00;
- c) R\$ 3.959,00;
- d) R\$ 3.876,00;
- e) R\$ 4.043,00.

- 14. (Esaf – AFRFB / 2009) Observando o patrimônio da empresa Constituída S.A. e as transações realizadas, encontramos, em primeiro lugar, os seguintes dados contabilizados:**

Capital registrado na Junta Comercial	R\$ 40.000,00
Dinheiro guardado em espécie	R\$ 5.500,00
Um débito, em duplicatas, com a GM	R\$ 7.500,00
Um crédito, em duplicatas, com as lojas Sá	R\$ 10.500,00
Um Vectra GM do próprio uso	R\$ 35.000,00
Lucros de períodos anteriores	R\$ 3.500,00

Em seguida, constatamos o pagamento de R\$ 3.000,00 da dívida existente, com descontos de 10%; e a contratação de empréstimo bancário de R\$ 6.500,00, incidindo encargos de 4%, com a emissão de notas promissórias.

Classificando contabilmente os componentes desse patrimônio e considerando as variações provocadas pelas duas transações do exemplo, pode-se dizer que os saldos daí decorrentes, no fim do período, serão devedores e credores de:

- a) R\$ 51.000,00;
- b) R\$ 54.540,00;
- c) R\$ 60.460,00;
- d) R\$ 60.500,00;
- e) R\$ 61.060,00.

- 15. (Esaf – AFRFB / 2009) A relação seguinte refere-se aos títulos contábeis constantes do livro Razão da empresa comercial Concórdia Sociedade Anônima, e respectivos saldos, em 31 de dezembro de 2008:**

01 – Bancos Conta Movimento	17.875,00
02 – Bancos Conta Empréstimos	50.000,00
03 – Conta Mercadorias	42.500,00
04 – Capital Social	105.000,00
05 – Móveis e Utensílios	280.000,00
06 – ICMS a Recolher	7.500,00
07 – Custo das Mercadorias Vendidas (CMV)	212.500,00
08 – Salários e Ordenados	10.000,00
09 – Contribuições de Previdência	3.750,00
10 – Despesas com Créditos de Liquidação Duvidosa	3.500,00
11 – Depreciação Acumulada	44.800,00
12 – Retenção de Lucros	51.200,00
13 – Vendas de Mercadorias	352.000,00
14 – Impostos e Taxas	2.200,00
15 – PIS e Cofins	8.625,00

16 – ICMS sobre vendas	52.500,00
17 – Pró-labore	7.600,00
18 – Fornecedores	157.750,00
19 – PIS e Cofins a Recolher	1.800,00
20 – Duplicatas a Receber	100.000,00
21 – Encargos de Depreciação	32.000,00
22 – Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa	3.000,00

Ao elaborar o balancete geral de verificação, no fim do exercício social, com as contas e saldos apresentados, a empresa, certamente, encontrará:

- um balancete fechado em R\$ 773.050,00;
- um saldo credor a menor em R\$ 100.000,00;
- um saldo devedor a maior em R\$ 25.600,00;
- um endividamento de R\$ 167.050,00;
- um lucro com mercadorias de R\$ 137.500,00.

Demonstração do Resultado do Exercício

9.1. Previsão legal

A **demonstração do resultado do exercício (DEREX OU DRE)** é uma demonstração financeira obrigatória para todas as empresas, independentemente da sua natureza jurídica, disciplinada pelo art. 187 da Lei nº 6.404/1976 (Lei das Sociedades por Ações – S/A), e art. 1.189 do Código Civil, no qual é chamado de balanço de resultado econômico ou demonstração da conta de lucros e perdas.

Também o CPC, por meio do Pronunciamento Técnico CPC 26 (Apresentação das Demonstrações Contábeis) enaltece a apresentação da Demonstração do Resultado do Período.

Possui como objetivo básico fornecer aos usuários da Contabilidade os dados essenciais para formação do resultado (lucro ou prejuízo) do exercício, que comporão o balanço patrimonial. Portanto, **basicamente a DRE é uma forma organizada e resumida de confrontar receitas com despesas para obter o resultado do período.**

A **demonstração do resultado do exercício**, conforme a Lei das S/A, deve discriminar:

- a **receita bruta** das vendas de mercadorias, produtos e serviços;
- as **deduções da receita**: abatimentos, descontos comerciais ou incondicionais ou promocionais, tributos incidentes sobre as receitas e as devoluções;
- a **receita líquida** das vendas de bens e serviços;
- o **custo das mercadorias e dos serviços vendidos**;
- o **lucro bruto** nas operações com mercadorias e serviços;
- as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas e outras **despesas operacionais**;

- o **lucro ou o prejuízo operacional**, as outras receitas e as outras despesas;
- o **resultado do exercício**, antes do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, e as respectivas provisões;
- as participações de Debenturistas, de Empregados, de Administradores e de Partes Beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou Fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa (DEAPF);
- o **lucro ou prejuízo líquido do exercício** e o seu montante por ação do capital social.

O CPC 26, no item 82, dispõe da seguinte forma sobre os elementos mínimos que devem compor a Demonstração do Resultado do Período:

82. A demonstração do resultado do período deve, no mínimo, incluir as seguintes rubricas, obedecidas também as determinações legais:

- (a) receitas;
- (b) custo dos produtos, das mercadorias ou dos serviços vendidos;
- (c) lucro bruto;
- (d) despesas com vendas, gerais, administrativas e outras despesas e receitas operacionais;
- (e) parcela dos resultados de empresas investidas reconhecida por meio do método de equivalência patrimonial;
- (f) resultado antes das receitas e despesas financeiras
- (g) despesas e receitas financeiras;
- (h) resultado antes dos tributos sobre o lucro;
- (i) despesa com tributos sobre o lucro;
- (j) resultado líquido das operações continuadas;
- (k) valor líquido dos seguintes itens:
 - (i) resultado líquido após tributos das operações descontinuadas;
 - (ii) resultado após os tributos decorrente da mensuração ao valor justo menos despesas de venda ou na baixa dos ativos ou do grupo de ativos à disposição para venda que constituem a unidade operacional descontinuada;
- (l) resultado líquido do período.

Essa forma de apresentação não difere da apresentada pela Lei e é a forma que deve ser utilizada para apresentar a DRE no Brasil.

O importante é que por esta forma de apresentação fica bastante claro o tratamento a ser dado a certas receitas, como por exemplo, às decorrentes da alienação de bens do imobilizado, ou seja: estas receitas devem ser consideradas operacionais.

Ressalte-se que o IPI não é receita, conforme visto no capítulo sobre operações com mercadorias, portanto não aparece na demonstração do resultado do exercício.

Conforme o art. 187, § 1º, da Lei nº 6.404/1976, na determinação do resultado do exercício, serão computados:

- a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente de sua realização em moeda, vale dizer, observar-se-á o princípio da competência;
- b) os custos, as despesas, os encargos e as perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos;

9.2. Forma de apuração

Para a elaboração da **DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO**, devemos observar que:

I) na **RECEITA BRUTA** de vendas de bens (mercadorias e/ou produtos) não se incluem os impostos não cumulativos, cobrados do comprador ou contratante e dos quais o vendedor dos bens seja mero depositário (fiel depositário), como é o caso do IPI;

II) da **RECEITA BRUTA**, para se obter a **Receita Líquida**, serão excluídos:

DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA

- a) vendas canceladas, devoluções e abatimentos sobre vendas (descontos concedidos a clientes, posteriormente à venda, por defeito de fabricação, oriundos de transporte ou, mesmo, por entrega fora do prazo) e os descontos incondicionais (são descontos comerciais concedidos na nota fiscal, ou seja, no momento da operação, sem os quais a transação não teria ocorrido);
- b) tributos incidentes sobre vendas: PIS FATURAMENTO, Cofins, ICMS (quando for o caso), ISS, IE.

Atenção!

Descontos concedidos a clientes, em função de pagamento antecipado, são **descontos financeiros** e não devem figurar nesse campo do demonstrativo. Devem ser tratados como **despesas financeiras**.

III) da **RECEITA LÍQUIDA**, subtraindo o **custo das mercadorias, produtos e serviços vendidos**, chegamos ao **lucro bruto**. O lucro bruto é entendido de forma restrita, pois compreende apenas o lucro de operações de vendas de mercadorias e/ou produtos e serviços, não compreendendo outras receitas operacionais. Portanto, a expressão **bruto** relaciona-se tão somente às mercadorias/produtos e serviços. O lucro bruto também pode se chamar RESULTADO COM MERCADORIAS, se a empresa não se dedicar também à prestação de serviços.

IV) do **LUCRO BRUTO**, são diminuídas as **DESPESAS OPERACIONAIS**, obtendo-se assim o **resultado operacional líquido**.

As **DESPESAS OPERACIONAIS** são aquelas necessárias à manutenção da atividade empresarial, à comercialização ou industrialização de produtos, ou à prestação de serviços. De acordo com o art. 187 da Lei das S/A, classificam-se em:

1 – Despesas Financeiras Líquidas (despesas – receitas):

- despesas relativas a juros e descontos de títulos de créditos;
- comissões e taxas bancárias;
- variação monetária;

VARIAÇÕES MONETÁRIAS

- **variações monetárias passivas:** correção monetária pós-fixada passiva (atualização de obrigações em moeda nacional);
- **variações cambiais passivas:** atualização de obrigações obtidas em moeda estrangeira;
- **variações monetárias ativas:** atualização de direitos em moeda nacional;
- **variações cambiais ativas:** atualização de direitos em moeda estrangeira.

2 – Despesas de Vendas:

- fretes e carretos que não compõem o custo;
- comissões de vendas;
- serviços decorrentes de garantias sobre vendas;

- propaganda, publicidade, promoções e prêmios;
- perdas no recebimento de vendas a prazo;
- viagens, estadias e outros gastos do pessoal de vendas;
- contrapartidas das provisões para devedores duvidosos.

3 – Despesas Administrativas:

- despesas de salários e encargos;
- honorários e *pro labore*;
- água, luz e energia elétrica;
- remuneração dos membros do conselho fiscal;
- custeio de projetos de formação de empregados;
- custeio do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT);
- transporte e alimentação dos empregados;
- aluguéis não computados no custo.

4 – Outras Despesas Operacionais:

- contribuição sindical;
- encargos de depreciação, amortização e exaustão;
- doações e patrocínios de caráter cultural e artístico;
- doações ao fundo de amparo à criança e ao adolescente;
- impostos, taxas e outras contribuições parafiscais, exceto imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL);
- despesas com veículos e de conservação de bens e instalações;
- multas;
- despesas decorrentes da alienação de duplicata a empresa de fomento comercial (*factoring*);
- amortização de ágio na aquisição de investimentos avaliados pelo patrimônio líquido;
- resultados negativos em conta de participação;
- perdas em investimentos avaliados pela equivalência patrimonial.

As **OUTRAS RECEITAS E OUTRAS DESPESAS** são aquelas decorrentes das atividades acessórias da empresa, e as decorrentes da alienação e transação com o Ativo Não Circulante.

- aluguéis de bens por empresa que não tenha, por objeto, a locação de móveis e imóveis;

- recuperação de despesas operacionais de períodos-base anteriores: prêmios de seguros, valor levantado das contas vinculadas do FGTS;
- reversão dos saldos das provisões constituídas, exceto os da provisão para o imposto de renda, para a contribuição social sobre o lucro e para perdas prováveis na realização de investimentos;
- lucros na alienação de participações societárias não integrantes do ativo não circulante;
- lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, adquiridos há mais de 6 (seis) meses;
- ganhos por ajustes, no valor de investimento, avaliados pela equivalência patrimonial;
- amortizações de deságio nas aquisições de investimentos avaliados pelo patrimônio líquido (equivalência patrimonial).
- alienação, inclusive por desapropriação, de bens do ativo não circulante;
- os valores referentes à reversão do saldo da provisão para perdas prováveis, na realização de investimentos;
- valor contábil baixado, referente ao bem do ativo não circulante;
- despesa com a constituição da provisão para perdas prováveis na realização de investimento;
- perda de capital por variação na percentagem de participação no capital social da sociedade investida, quando o investimento for avaliado pela equivalência patrimonial.

Algumas contas merecem atenção especial de nossa parte, como é o caso das insubsistências e superveniências, tanto ativas quanto passivas, bem como os dividendos recebidos de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, uma vez que os dividendos recebidos de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial não constituem receita e sim diminuição do valor do investimento. A respeito do correto tratamento das insubsistências e das superveniências, houve um pronunciamento do CFC, por meio da Nota Técnica nº 314/2004, nos seguintes termos:

6. A gestão patrimonial imprime ao patrimônio da entidade constantes variações. As variações representam os acréscimos e as reduções que resultam na situação líquida patrimonial. As variações que crescem

a situação líquida patrimonial são denominadas de variações ativas e as que reduzem variações passivas.

6.1. Dentro deste contexto, as variações ativas são provenientes do aumento de valores do ativo e da diminuição de valores do passivo e as variações passivas decorrem da diminuição dos valores do ativo ou do acréscimo dos valores do passivo. Desta forma afirmamos que nem toda variação ativa decorre do ativo assim como também a variação passiva não só provém do passivo.

6.2. A aplicação dos substantivos superveniência e insubsistência tem o objetivo de destacar da gestão patrimonial, os componentes das variações patrimoniais de natureza eventual, esporádico, dos normais e que todos alteram a situação líquida patrimonial da entidade. A evidenciação permite evitar a desfiguração da composição dos resultados relativos a vários exercícios.

6.3. A superveniência consiste em aumento e a insubsistência em diminuição da situação líquida patrimonial. A superveniência do ativo é denominada de superveniência ativa, porque acresce a situação líquida patrimonial. A superveniência do passivo, é denominada de superveniência passiva, porque diminui a situação líquida patrimonial. A insubsistência do ativo é denominada de insubsistência passiva, porque diminui a situação líquida patrimonial. Insubsistência do passivo é denominada de insubsistência ativa, porque aumenta a situação líquida patrimonial.

6.4. Resumindo, as superveniências e as insubsistências são ditas ativas, porque promovem aumento da situação líquida. As superveniências e insubsistências são ditas passivas, porque promovem diminuição da situação líquida patrimonial. Muitos autores e professores incorrem no equívoco de qualificar as superveniências e as insubsistências em ativas e passivas, segundo o reflexo no ativo e no passivo, esquecendo que o qualificativo ativo e passivo deriva da espécie da variação sobre a situação líquida patrimonial. Ninguém denomina variação patrimonial a devolução de um depósito de diversas origens que redunde em redução do ativo e do passivo, simultaneamente.

7. Respondendo as consultas informamos o seguinte:

7.1. A insubsistência ativa é uma conta de receita, portanto de natureza credora;

7.2. A insubsistência passiva é uma conta de despesa, portanto de natureza devedora;

7.3. A superveniência ativa é uma conta de receita, portanto de natureza credora;

7.4. A superveniência passiva é uma conta de despesa, portanto de natureza devedora;

7.5. A distinção entre receitas e despesas operacionais de não operacionais sempre causa confusão e por isto há uma tendência constante de evitar essa classificação. No entanto, há um esforço de segregação, apenas dos itens extraordinários e dos resultados de operações descontinuadas, rigidamente definidos. Assim sendo, dentro das superveniências e insubsistências podem existir tanto fenômenos operacionais quanto não operacionais. Aqueles que se referirem a ganhos e perdas na alienação de investimentos, de imobilizado, as provisões para perdas correspondentes, resultados pela equivalência patrimonial ou ganhos e perdas no ativo diferido são classificados como não operacionais.

7.6. As superveniências e insubsistências detêm as mesmas naturezas de registro contábil, devedora ou credora, em qualquer que seja o segmento de atividades econômicas, social ou administrativa. Não há possibilidade de se tratar devedor na contabilidade geral e credor na aplicada, até porque a contabilidade aplicada tem como postulados, princípios, convenções, normas e sistematização baseada na contabilidade geral.

Atenção!

Os dividendos oriundos de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, adquiridos há menos de **6 (seis) meses**, devem ser registrados como diminuição do valor do custo, conforme estabelece o Art. 380 do RIR:

Art. 380. Os lucros ou dividendos recebidos pela pessoa jurídica, em decorrência de participação societária avaliada pelo custo de aquisição, adquirida até seis meses antes da data da respectiva percepção, serão registrados pelo contribuinte como diminuição do valor do custo e não influenciarão as contas de resultado (Decreto-Lei nº 2.072 de 1983, art. 2º).

V – do LUCRO LÍQUIDO ANTES DO IMPOSTO DE RENDA E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO, subtraindo o valor das respectivas provisões, chegaremos ao **lucro líquido antes das participações** do time do DEAPF (debenturistas, empregados, administradores, partes beneficiárias e fundos de assistência dos empregados), ou seja, o lucro **após** IR e CSSL.

A determinação das provisões para o imposto sobre a renda (IR) e da contribuição social (CSLL) baseia-se na legislação tributária, tendo por base, em muitos casos, o lucro real, pelo qual são feitas adições e exclusões ao lucro líquido do exercício, para se chegar ao lucro fiscal (lucro real).

Resumidamente, temos então a seguinte estrutura para a **DRE**:

Receita bruta (vendas brutas de serviços, produtos e mercadorias)

(-) Deduções de vendas

- Impostos incidentes sobre vendas (ICMS, ISS, IE, PIS, Cofins)
- Vendas canceladas / devoluções de vendas
- Abatimentos e descontos comerciais concedidos (incondicionais)

(=) Receita líquida (vendas líquidas)

(-) Custo das mercadorias, produtos e serviços vendidos (CMV, CPV e CSV)

(=) Resultado operacional bruto ou Lucro Bruto

(-) Despesas operacionais

- Despesas de vendas
- Despesas administrativas
- Despesas financeiras líquidas (deduzidas das receitas financeiras)
- Outras despesas operacionais
- Despesas gerais

(+) Outras receitas

- Amortização de deságio de investimentos
- Receitas de aluguéis
- Reversão de provisões
- Resultado positivo em participações societárias
- Ganhos de capital na venda do ativo não circulante
- Lucro na venda de ações em tesouraria
- Doações e Subvenções

(-) Outras Despesas

- Perdas de capital na venda do ativo não circulante

(=) Lucro ou Prejuízo Operacional

A Medida Provisória nº 449/2008, transformada na Lei nº 11.941/2009, acatou mais essa regra existente nas normas internacionais: a não segregação dos resultados em operacionais e não operacionais. Assim, no âmbito do processo de convergência com as normas internacionais (leitura sistemática das normas e orientações), as entidades deverão apresentar as “outras receitas/despesas” no grupo operacional e não após a linha do “resultado operacional”.

A classificação nessas normas é a divisão dos resultados em resultados das atividades continuadas e resultado das atividades não continuadas. Isso facilita, enormemente, a capacidade de o usuário prospectar com relação ao futuro da entidade.

Para fins de divulgação na demonstração do resultado, a receita inclui somente os ingressos brutos de benefícios econômicos recebidos e a receber pela entidade quando originários de suas próprias atividades. As quantias cobradas por conta de terceiros – tais como tributos sobre vendas, tributos sobre bens e serviços e tributos sobre valor adicionado não são benefícios econômicos que fluam para a entidade e não resultam em aumento do patrimônio líquido. Portanto, são excluídos da receita. Da mesma forma, na relação de agenciamento (entre operador ou principal e agente), os ingressos brutos de benefícios econômicos provenientes das operações efetuadas pelo agente, em nome do operador, não resultam em aumentos do patrimônio líquido do agente, uma vez que sua receita corresponde tão somente à comissão combinada entre as partes.

(=) Resultado antes dos tributos (IR e CSSL)

(–) Provisão para imposto de renda e CSSL

(=) Resultado após a provisão para IR e CSSL

(–) Participações

- Debenturistas
- Empregados
- Administradores
- Partes beneficiárias
- Fundos de assistência e previdência a **empregados**

(=) Resultado Líquido do Exercício (RLE)

Resultado por ação = RLE / (no de ações do capital social integralizado)

É importante ressaltar essa parte final da DRE, isto é, a divisão do LLE pelo número de ações e a conseqüente apresentação do Lucro por ação faz parte da DRE conforme definido na Lei das S/A.

Analisaremos, a seguir, um exemplo de demonstração do resultado do exercício levando em consideração os seguintes valores constantes de balancete de verificação relativos ao mês de março de determinado ano, que corresponde ao início de atividade:

Contas	Valores em R\$
Receita bruta de vendas	100.000,00
Vendas canceladas	6.500,00
Descontos incondicionais	1.000,00
Cofins	2.000,00
PIS faturamento	650,00
Custo das mercadorias vendidas	15.550,00
Variações monetárias passivas	1.500,00
Despesas de viagens	2.600,00
Despesas administrativas	890,00
Despesas financeiras	450,00
Receitas financeiras	3.000,00
Dividendos de participação adquirida há 9 meses pelo custo de aquisição	1.300,00
Outras Receitas	4.000,00
Outras Despesas	990,00
Receitas de aluguéis	1.250,00

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO PERÍODO-BASE

RECEITA BRUTA DE VENDAS	100.000,00
(–) Dedução de vendas	
Vendas canceladas	(6.500,00)
Descontos incondicionais	(1.000,00)
Cofins	(2.000,00)
PIS s/faturamento	(650,00)
	<u>(10.150,00)</u>

RECEITA LÍQUIDA		89.850,00
(–) Custo das mercadorias vendidas	(15.550,00)	
LUCRO OPERACIONAL BRUTO		74.300,00
(–) Variação monetária passiva	(1.500,00)	
(–) Despesas financeiras	(450,00)	
(+) Receitas financeiras	3.000,00	
(–) Despesas de viagens	(2.600,00)	
(–) Despesas administrativas	(890,00)	
(+) Receitas de aluguel	1.250,00	
(+) Dividendos de participação adquirida há 9 meses pelo custo de aquisição	<u>1.300,00</u>	
	110,00	
(+) Outras Receitas	4.000,00	
(–) Outras Despesas	(990,00)	
	3.010,00	
LUCRO LÍQUIDO antes da CSLL		77.420,00
(–) Contribuição social s/ lucro*	(6.193,60)	
LUCRO DO EXERCÍCIO antes do IR		71.266,40
(–) Provisão p/ o IR*	(17.355,00)	
LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO		55.459,80

EXERCÍCIO RESOLVIDO 9-1:

(TTN/1998) Considere as contas abaixo, e respectivos saldos, representativas do Razão da Empresa S/A, na data de encerramento do seu exercício social:

Caixa	20,00
Bancos c/ movimento	80,00
Duplicatas a receber	240,00
Máquinas e equipamentos	160,00
Fornecedores	300,00
Salários a pagar	200,00

* Vamos considerar como fornecidos pela questão os valores das provisões para IR e CSLL. Na prática, a CSLL não é dedutível da base de cálculo do IR e vice-versa.

ICMS a recolher	100,00
Capital social	300,00
Lucros ou prejuízos acumulados	60,00
Receita bruta de vendas	700,00
Despesas operacionais	180,00
ICMS sobre vendas	90,00
Custo da mercadoria vendida	230,00
Estoque de mercadorias	410,00
Veículos	250,00

Ao estruturar o seu balanço patrimonial, com base nos dados acima, a empresa em questão demonstrará um patrimônio líquido de:

- a) R\$ 500,00; d) R\$ 560,00;
 b) R\$ 300,00; e) R\$ 360,00.
 c) R\$ 470,00;

Resolução:

As contas do razão são compostas por contas patrimoniais e de resultado. Desta forma, não podemos nos esquecer de apurar o resultado do exercício (**DRE**, conforme quadro abaixo), pois este será transferido, ao final do período, para as contas de reservas de lucros, dividendos, incorporado ao Capital Social ou compensará prejuízos acumulados, se for positivo, ou será compensado com as reservas de lucros, ou ainda, irá à conta de **prejuízos acumulados**, se o resultado for negativo.

A propósito, a destinação do resultado será feita a partir de uma conta transitória de Lucros a Destinar ou Prejuízos a Compensar ou Destinar, ou, ainda, de Lucros Acumulados no exercício. Estas contas são transitórias.

Receita bruta de vendas	700,00
(-) Deduções de vendas (ICMS s/ vendas)	(90,00)
(=) Receita líquida de vendas	610,00
(-) CMV	(230,00)
(=) Lucro bruto	380,00
(-) Despesas operacionais	(180,00)
(=) Lucro líquido	200,00

Com o advento da Lei nº 11.638/2007, a conta Lucros Acumulados foi abolida, pois conforme já dispunha o artigo 202, § 6º, os lucros que não forem destinados

sob a forma de reservas deverão obrigatoriamente ser destinados para o pagamento de dividendos.

Ressalte-se que a conta lucros ou prejuízos acumulados se constituía numa conta chamada hermafrodita, isto é, o saldo podia ser credor ou devedor. Para sabermos se o saldo da conta lucros ou prejuízos acumulados era credor ou devedor, devíamos levantar um balancete de verificação, sem o saldo dessa conta, e comparar o somatório dos subtotais dos saldos. Se o saldo do somatório do subtotal fosse devedor, então a Conta Lucros ou Prejuízos Acumulados era de saldo credor, ou seja, estávamos diante de Lucros Acumulados.

Conta	Saldos Devedores	Saldos Credores
Caixa	20,00	
Bancos c/ movimento	80,00	
Duplicatas a receber	240,00	
Máquinas e equipamentos	160,00	
Fornecedores		300,00
Salários a pagar		200,00
ICMS a recolher		100,00
Capital social		300,00
Resultado líquido do exercício		200,00
Estoque de mercadorias	410,00	
Veículos	250,00	
Subtotal	1.160,00	1.100,00
(+) Lucros ou prejuízos acumulados		60,00
Total geral	1.160,00	1.160,00

Após a constatação de que o saldo de LPA era credor, passava-se ao cálculo do patrimônio líquido, conforme segue:

Capital social	300,00
LPA	60,00
Lucro do período	200,00
Total	560,00

Hoje, com a nova ordem jurídica, teríamos a seguinte estrutura para o PL:

Capital social	300,00
Reservas de Lucros	260,00
Total	560,00

Resposta: Letra D

Obs.: Em que pese não ser mais utilizada a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados a partir de 01/01/2008, esta conta ainda pode aparecer em provas de concursos quando forem tomadas demonstrações de anos anteriores a 2008!

9.3. Participações estatutárias nos lucros

Outro aspecto muito importante, e que tem aparecido em concursos diz respeito ao cálculo das participações previstas no inciso VI do art. 187 da Lei das S/A, isto é, as participações do time do **DEAPF** (Debenturistas, Empregados, Administradores, Partes Beneficiárias e Fundos de previdência dos empregados).

DEAPF é um mero recurso mnemônico e tem a seguinte leitura: DÊ À Polícia Federal! Memorize isto e nessa ordem, conforme veremos na Lei!

Art. 187

...

VI – as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa;

Esse dispositivo deve ser interpretado conjuntamente com o disposto nos arts. 189 e 190 da Lei.

Art. 189 – Do resultado do exercício serão deduzidos, antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados e a provisão para o Imposto sobre a Renda.

Parágrafo único. O prejuízo do exercício será obrigatoriamente absorvido pelos lucros acumulados, pelas reservas de lucros e pela reserva legal, nessa ordem.

Art. 190. As participações estatutárias de empregados, administradores e partes beneficiárias serão determinadas, **sucessivamente e nessa ordem**, com base nos lucros que remanescerem depois de deduzida a participação anteriormente calculada.

Parágrafo único. Aplica-se ao pagamento das participações dos administradores e das partes beneficiárias o disposto nos parágrafos do art. 201. (grifo nosso)

Dessa forma, devemos apurar o lucro ajustado para calcular as participações estatutárias. O lucro ajustado consiste no resultado obtido até **antes** do cálculo das participações, diminuído, se for o caso, dos prejuízos acumulados (contábeis) de exercícios anteriores.

Se o resultado, após o **IMPOSTO DE RENDA** e a **CONTRIBUIÇÃO SOCIAL S/LUCRO**, for positivo e, depois de contabilizar os prejuízos de exercícios anteriores, ainda sobrar algum lucro, será ele a base de cálculo do valor das participações, vale dizer, este será o valor do **lucro ajustado para cálculo das participações**.

Cuidado!

O lucro ajustado é base para o cálculo das participações de forma individual e separada da apuração do resultado, não devendo ser confundido com o lucro líquido do exercício, isto é, constitui-se em cálculo extracontábil.

Assim, por exemplo, se tivermos em determinada entidade o lucro de R\$ 27.500,00 após a dedução do imposto de renda e da contribuição social, e se esta mesma entidade tiver prejuízos acumulados de exercícios anteriores no valor de R\$ 12.500,00, o lucro ajustado para fins de cálculo das participações será de R\$ 15.000,00. Admitindo, ainda, que, no estatuto, conste a participação de 10% para empregados e de 8% aos administradores, então o lucro líquido do exercício será obtido conforme abaixo:

Participação de empregados = $10\% \times \$ 15.000,00 = \$ 1.500,00$

Base de cálculo para administradores = $\$ 15.000,00 - \$ 1.500,00 = \$ 13.500,00$

Participação de administradores = $8\% \times \$ 13.500,00 = \$ 1.080,00$

Demonstração do resultado do exercício

Lucro após IR e CSL	R\$ 27.500,00
(-) Empregados	R\$ (1.500,00)
(-) Administradores	R\$ (1.080,00)
Lucro líquido do exercício	R\$ 24.920,00

Veja que a participação de 10% dos empregados foi calculada sobre o lucro ajustado de R\$ 15.000,00, resultando em R\$ 1.500,00. A participação de 8% dos administradores teve como base de cálculo o valor remanescente do lucro ajustado, após a dedução da participação anterior, isto é, R\$ 13.500,00, resultando no valor de R\$ 1.080,00.

Para que não paire dúvida sobre o assunto, cabe esclarecer, de forma derradeira, que **o resultado do exercício atual nada tem a ver com exercícios passados**. Apenas utilizamos o lucro ajustado pelos prejuízos acumulados (que são decor-

rentes de resultados de exercícios anteriores) para o cálculo da participação do time do DEAPF separado da DRE, e subtraímos os valores, assim encontrados, do lucro após o IR e a CSL. Tudo por disposição legal que prevê que antes de qualquer participação devem ser deduzidos os prejuízos acumulados.

EXERCÍCIO RESOLVIDO 9-2:

Considere os valores abaixo e calcule o valor das participações e o lucro líquido do exercício.

Lucro antes IR e CSSL	2.000.000
Provisão para IR e CSSL	150.000
Despesas operacionais	250.000
Prejuízos acumulados	50.000
Participações	
Debenturistas	5%
Administradores	10%
Fundos de pensão empregados	8%
Destinações	
Reserva estatutária	10%
Dividendos	40%

Para obtermos a base de cálculo da primeira participação, devemos deduzir, além do IR e CSSL, os prejuízos acumulados de exercícios anteriores. Assim:

Lucro antes IR e CSSL	2.000.000
(-) Provisão para IR e CSSL	(150.000)
(=) Lucro após IR e CSSL	1.850.000
(-) Prejuízos acumulados	(50.000)
(=) Base de cálculo dos debenturistas	1.800.000

A participação de debenturistas será, então, de:

$$5\% \times \$ 1.800.000 = 90.000,00$$

Base de cálculo dos debenturistas	1.800.000
(-) Participação debenturistas	(90.000)
(=) Base de cálculo dos empregados	1.710.000

Como não temos a participação de empregados, passemos à próxima participação, que é a dos administradores, calculada desta forma:

$$10\% \times \$ 1.710.000 = \$ 171.000$$

Base de cálculo dos administradores	1.710.000
(-) Participação dos administradores	(171.000)
= Base de cálculo de Partes Beneficiárias e Bônus de Subscrição*	
(-) Participação de Partes Beneficiárias e Bônus de Subscrição	
(=) Base de cálculo dos fundos de empregados	1.539.000

A participação dos fundos de pensão dos empregados será, então, de:

$$8\% \times \$ 1.539.000 = \$ 123.120$$

*A participação de Partes Beneficiárias não foi solicitada no exercício.

Reparem o seguinte: o valor de \$ 1.415.880 (= \$ 1.539.000 – \$ 123.120) **não é** o resultado líquido do exercício, uma vez que foram deduzidos os prejuízos contábeis acumulados, no valor de \$ 50.000. O lucro líquido, portanto, será igual a:

Lucro após IR e CSSL	1.850.000
(-) Participação dos debenturistas	(90.000)
(-) Participação dos administradores	(171.000)
(-) Participação dos fundos de pensão	(123.120)
(=) Lucro líquido do exercício	1.465.880

Obs.: Reparem que este valor pode ser obtido pela soma dos \$ 1.415.880 aos \$ 50.000 de prejuízos acumulados que foram descontados no início, para obtenção da base de cálculo das participações.

EXERCÍCIO RESOLVIDO 9-3:

(TCE-ES/1994) Uma empresa, no exercício social encerrado em 31/12/1993, apurou lucro, antes da provisão para imposto de renda e das participações estatutárias, de \$ 4.000.000.

Sabendo-se que:

- a provisão para imposto de renda foi constituída à base de 25%;
- a empresa está dispensada de recolher a contribuição social;
- o seu estatuto estabelece as seguintes participações, nesta ordem:

Empregados	10%
Administradores	10%
Partes beneficiárias	5%

Então, pode-se concluir que o lucro líquido do exercício, após estas deduções, será igual a:

- a) \$ 2.000.000; d) \$ 2.308.500;
 b) \$ 2.078.000; e) \$ 2.924.100.
 c) \$ 2.250.000;

Resolução:

A base de cálculo de cada uma das participações estatutárias deve ser deduzida do valor da participação imediatamente anterior. Assim:

Lucro antes do IR	4.000.000
(-) Imposto de renda (25%)	(1.000.000)
(=) Base de cálculo participações	3.000.000
(-) Participação de empregados (10%)	(300.000)
(=) BC participação de administradores	2.700.000
(-) Participação de administradores (10%)	(270.000)
(=) BC participação partes beneficiárias	2.430.000
(-) Participação das partes beneficiárias (5%)	(121.500)
(=) Lucro líquido do exercício	2.308.500

Obs.: A questão poderia ter sido um pouco dificultada, caso fossem informados prejuízos contábeis acumulados de períodos anteriores. Neste caso, o saldo acumulado dos prejuízos deveria ser deduzido da base de cálculo das participações.

9.4. Algumas considerações sobre a provisão do IR e CSSL

Consoante a legislação fiscal, as pessoas jurídicas são tributadas pelo Imposto de Renda (IR) e pela Contribuição Social Sobre o Lucro (CSSL), por opção ou por determinação legal, com base numa das seguintes formas:

- Simples;
- Lucro presumido;
- Lucro real; e
- Lucro arbitrado.

9.4.1. Simples Nacional

O Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, alterada pelas Leis Complementares nº 127/2007 e 128/2008, estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Conforme disposição do art. 3º daquela lei complementar consideram-se microempresas e empresas de pequeno porte:

Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

I – no caso das microempresas, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais);

II – no caso das empresas de pequeno porte, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais).

§ 1º Considera-se receita bruta, para fins do disposto no caput deste artigo, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

Às empresas optantes pelo Simples, observadas as disposições da lei complementar, o valor a recolher aos cofres públicos, devido mensalmente, será determinado pela **aplicação de uma alíquota sobre a receita bruta mensal favorecida**.

O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

I – Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ;

II – Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI;

III – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL;

IV – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins;

V – Contribuição para o PIS/Pasep;

VI – Contribuição Patronal Previdenciária – CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica;

VII – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS;

VIII – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS.

9.4.2. Lucro presumido

É a base de cálculo do Imposto de Renda e da CSSL, que se constitui numa forma simplificada de tributação das pessoas jurídicas que não estiverem obrigadas às regras do lucro real e optarem por esta modalidade de tributação.

A tributação sob esta modalidade consiste na presunção de lucratividade em determinado percentual, estabelecido em lei, sobre a receita bruta.

É de esclarecer que o percentual de lucro presumido da receita bruta é variável por natureza de atividade. A título de exemplo, citem-se os valores de 1,6% sobre a receita decorrente da revenda de combustíveis; 8% para o comércio em geral; e 32% sobre a prestação de serviços em geral.

Além dos percentuais aplicados sobre a receita bruta, incluem-se na base de cálculo do lucro presumido os seguintes valores, apresentados esquematicamente:

Receita bruta X % = Lucro sobre a receita bruta
(+) Valores diferidos constantes do LALUR
(+) Ganhos de capital
(+) Outras receitas e rendimentos tributáveis
= Lucro presumido

O IR e a CSSL serão calculados pela aplicação de uma alíquota sobre o lucro presumido, que é a base de cálculo destes dois tributos.

Vê-se que, mais uma vez, as formas de apuração do IR e da CSSL não partem do valor estipulado na DRE. É de salientar que, se a tributação tiver por base esta forma de apuração, então deverá ser apresentado o valor do imposto e da contribuição devidos, e não um percentual sobre o lucro antes do cálculo do seu valor, tal como prevê a DRE.

Ressalte-se que as empresas tributadas com base no SIMPLES e no lucro presumido necessitam escriturar o **Livro Caixa** e o **Livro Registro de Inventário**, caso não pretendam efetuar uma escrituração completa ou não queiram ser tributadas com base no lucro arbitrado.

9.4.3. Lucro real

Algumas empresas estão obrigadas, por lei, a esta forma de tributação. Outras pessoas jurídicas, entretanto, podem adotar esta forma de apuração do IR e da CSSL.

Estão obrigadas a esta forma de tributação todas as empresas do sistema financeiro, as companhias de capital aberto, as incorporadoras, as que tenham receita bruta superior a R\$ 24.000.000,00, entre outras.

A expressão lucro real significa o próprio lucro tributável, para fins da legislação do imposto de renda, distinto do lucro líquido apurado contabilmente.

De acordo com o art. 247 do **RIR/1999**, lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação fiscal. A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das leis comerciais.

Lucro real é uma das formas de apurar a base de cálculo do IR e da CSSL. É, pois, um lucro fiscal, apurado a partir do lucro líquido do exercício, ajustado por adições e exclusões, além de compensações prescritas ou autorizadas pelo regulamento.

A pessoa jurídica obrigada ou optante à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais. A escrituração das empresas tributadas com base no lucro real deverá compreender todas as operações, inclusive os lucros, ganhos e rendimentos auferidos no exterior.

A base de cálculo do IR e da CSSL, vale dizer, do lucro real, é determinada a partir do resultado contábil da pessoa jurídica, ajustado por adições, exclusões e compensações de prejuízos fiscais de períodos anteriores:

Lucro líquido do exercício (resultado contábil)
(+) Adições
(–) Exclusões
(–) Compensações
(=) Lucro real

As adições representam receitas omitidas e despesas indedutíveis para fins de legislação do IR e da CSSL. A título de ilustração, cabe destacar que a provisão para o IR, embora seja obrigatória, não traz reflexos tributários e deve ser adicionada ao lucro contábil para apuração do lucro real, que é a base de cálculo do IR.

As exclusões referem-se às receitas que não serão tributadas ou que sejam tributadas de forma definitiva ou exclusiva na fonte. É de ressaltar que as adições são obrigatórias, ao passo que as exclusões são facultativas.

As compensações se referem aos prejuízos fiscais de exercícios anteriores. Podem ser totais ou parciais, observado o limite de 30% do lucro real, antes da compensação dos prejuízos.

O lucro real será determinado a partir do lucro líquido do período de apuração obtido na escrituração comercial (antes da provisão para o imposto de renda) e demonstrado no Lalur, observando-se que:

- 1) Serão adicionados ao lucro líquido:
 - a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real (exemplo: resultados negativos de equivalência patrimonial, custos e despesas não dedutíveis);
 - b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real (exemplo: ajustes decorrentes da aplicação dos métodos dos preços de transferência, lucros auferidos por controladas e coligadas domiciliadas no exterior);
- 2) Poderão ser excluídos do lucro líquido:
 - a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração (exemplo: depreciação acelerada incentivada);
 - b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real (exemplo: resultados positivos de equivalência patrimonial, dividendos recebidos, ganhos de aplicações em caderneta de poupança etc.);
- 3) Poderão ser compensados, total ou parcialmente, à opção do contribuinte, os prejuízos fiscais de períodos de apuração anteriores, desde que observado o limite máximo de 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação tributária. O prejuízo compensável é o apurado na demonstração do lucro real de períodos anteriores e registrado no LALUR (parte B). Observa-se que

somente poderão ser compensados prejuízos operacionais com lucros operacionais e prejuízos não operacionais com lucros não operacionais.

O montante positivo do lucro real, base para compensação de prejuízos fiscais de períodos de apuração anteriores, poderá ser determinado, também, a partir de prejuízo líquido do próprio período de apuração constante da escrituração comercial.

9.4.4. Lucro arbitrado

Representa uma forma especial de apuração da base de cálculo do IR e da CSSL para as empresas que não possuem escrituração contábil e fiscal, procedimento este obrigatório para apuração da base de cálculo pelo lucro real ou presumido. É uma forma de tributação mais onerosa para as empresas, embora não constitua sanção.

Toma por base a forma do lucro presumido ou do lucro real, com percentuais mais elevados na determinação da base de cálculo, o que resulta em valor de IR e CSSL maior.

Algumas empresas preferem esta forma de tributação, por opção, pois, neste caso, não necessitam de escrituração contábil completa.

Assim, para concluir o tópico, pode-se dizer que a provisão para o IR e da CSSL é obrigatória, mas não traz reflexos tributários. Talvez seja esta a razão de ela ser chamada de provisão, pois o valor envolve incerteza na sua mensuração e quanto ao fato em si.

Desta forma, entendemos que os examinadores de provas de concursos não devem, no momento da apuração do resultado do exercício, misturar a legislação fiscal com a legislação comercial, visto que muitas vezes é solicitada a determinação da provisão para o imposto de renda e da CSSL, dentro de um demonstrativo regido por lei societária, requerendo observância da legislação fiscal.

No nosso entender, com fulcro nos aspectos anteriormente apresentados de forma muito resumida, as questões devem apresentar valor específico de imposto de renda e não um percentual a ser aplicado. Entretanto, se, mesmo assim, o examinador apresentar um percentual a ser aplicado sobre uma base de cálculo, devemos estar atentos ao caso de participações estatutárias, pois **as participações de administradores e de partes beneficiárias são indedutíveis para o IR**, devendo, pois, ser adicionadas à base de cálculo para apurar esses dois tributos. Reprise-se que a legislação do imposto de renda é extremamente complexa, e não há espaço na apuração do resultado para a sua apuração.

9.5. Base de cálculo do PIS e da Cofins

A Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, com as alterações posteriores, em seu art. 2º estabelece que a base de cálculo do PIS e da Cofins, para as Pessoas Jurídicas, é o **faturamento** das mesmas. No art. 3º da mesma lei está definido que o faturamento corresponde à receita bruta, entendida como sendo a totalidade das receitas auferidas pela empresa. É irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. Denota-se da leitura deste dispositivo que estas contribuições incidem sobre todas as receitas, inclusive as financeiras, havendo algumas exceções ou exclusões, as quais veremos a seguir.

Assim, a base de cálculo não é somente a receita bruta oriunda de vendas de mercadorias e serviços, mas também qualquer outra receita. Essa foi a grande inovação da Lei nº 9.718/1998, já que anteriormente a base de cálculo do PIS e da Cofins abrangia apenas o somatório das notas fiscais de venda, de prestação de serviços, ou de comissões. A partir da sua edição, passaram a compor a base de cálculo todas as receitas, exceto as textualmente excluídas.

O art. 279 do RIR/1999 determina o seguinte: “*a receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia*”.

Já no Dicionário de Termos Contábeis (Iudicibus, Marion e Pereira), “RECEITA” tem os seguintes significados:

- a) entrada de ativos, sob forma de dinheiro ou direitos a receber, correspondentes, normalmente, à venda de mercadorias, de produtos ou à prestação de serviços;
- b) receita de uma empresa durante um período de tempo representa uma mensuração do valor de troca dos produtos (bens e serviços) de uma empresa durante aquele período;
- c) expressão monetária conferida pelo mercado à produção de bens e serviços da entidade, em sentido amplo, em determinado período.

Desta forma, a rigor, a dedução destas contribuições deveria ocorrer em relação a cada receita sobre a qual elas incidem. Entretanto, em provas recentes elaboradas pela Esaf, o procedimento requerido não foi este, ou seja, se exigiu que o total destas contribuições fosse deduzido da receita bruta para se obter a receita líquida de vendas.

Pela relevância do assunto, transcrevemos a seguir o referido diploma legal:

Art. 2º As contribuições para o PIS/Pasep e a Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I — as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados — IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação — ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

II — as reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Redação dada pela MP nº 2.158-35/2001.)

III — (Revogado pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

IV — a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

V — a receita decorrente da transferência onerosa a outros contribuintes do ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009). (Produção de efeitos).

§ 3º (Revogado pela Lei nº 11.051, de 2004).

§ 4º Nas operações de câmbio, realizadas por instituição autorizada pelo Banco Central do Brasil, considera-se receita bruta a diferença positiva entre o preço de venda e o preço de compra da moeda estrangeira.

§ 5º Na hipótese das pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 (microempresas e empresas de pequeno porte — SIMPLES), serão admitidas, para os efeitos da Cofins, as mesmas exclusões e deduções facultadas para fins de determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep.

Percebe-se que se excluem da base de cálculo as vendas canceladas, os descontos incondicionais e o IPI. O ICMS somente poderá ser excluído se for aquele decorrente de substituição tributária.

Ainda podem ser excluídas da receita bruta (faturamento) as reversões de provisões que não representem ingressos de novos valores e o resultado da avaliação de investimentos pelo método da equivalência patrimonial, além dos dividendos recebidos de investimentos avaliados pelo método do custo, pois nestes dois úl-

timos casos já houve a tributação por essas contribuições na empresa investida e o produto da alienação de bens do ativo permanente.

Basicamente, na determinação da base de cálculo destas contribuições, **excluem-se** da receita bruta (vide IN/SRF 247/2002):

- as vendas canceladas;
- os descontos incondicionais concedidos;
- o IPI;
- o ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;
- as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas;
- o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo método da equivalência patrimonial;
- os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;
- a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.
- A receita decorrente da exportação para o exterior de produtos, serviços e mercadorias.

9.5.1. A cobrança não cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins

Muitas normas foram editadas, no âmbito da “minirreforma tributária”, visando a regulamentação da matéria. Dentro do objetivo da obra, vamos analisar apenas aquilo que interessa ao leitor para efeito de concurso público.

A não cumulatividade do PIS foi introduzida pela MP nº 66/2002. Posteriormente, foi convertida na Lei nº 10.637/2002. Além desse diploma legal, há ainda a Lei nº 10.684/2003 e o Decreto nº 4.524/2002, que procurou consolidar num único diploma legal as formas de apuração do PIS e da Cofins. A não cumulatividade da Cofins veio com a edição da Lei nº 10.833/2003. A Lei nº 10.865/2004 introduziu a cobrança do PIS e da Cofins na importação de mercadorias e serviços, além de alterar alguns dispositivos das leis anteriores.

A partir da edição da Lei nº 10.637/2002, que introduziu a não cumulatividade da cobrança do PIS relativamente a algumas receitas de empresas tributadas pelo lucro real, passou a ser permitido descontar, do total devido, valores pagos referentes a determinados bens ou serviços, como os bens para revenda, insumos utilizados na fabricação de produtos destinados à venda, aluguéis de prédios ou máquinas e outros, inclusive energia elétrica.

A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

- I – exportação de mercadorias para o exterior;
- II – prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;
- III – vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

Em 2004, foi publicada a Lei nº 10.865/2004, que além de introduzir a cobrança do PIS/Cofins na importação, alterou a base de cálculo do PIS/Cofins não cumulativo.

As referidas normas mantiveram o fato gerador do PIS/Cofins estabelecido pela Lei nº 9.718/1998, qual seja, o faturamento mensal, compreendendo a receita de venda de bens e serviços, assim como todas as demais receitas auferidas pela sociedade. Algumas deduções são permitidas, como vendas canceladas, descontos incondicionais, receitas não operacionais e outras.

A Lei nº 10.865/2004, que introduziu a cobrança do PIS/Cofins na importação, também retirou a possibilidade de crédito de algumas despesas.

Importante salientar que os créditos gerados pelo contribuinte não são considerados receita tributável pelas contribuições.

A não cumulatividade do PIS/Cofins, em princípio, não se aplica a todo tipo de situação. Destacam-se como exceções:

- a) pessoas jurídicas que apurem o imposto de renda trimestral com base no lucro presumido ou arbitrado;
- b) microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo SIMPLES;
- c) sociedades imunes a impostos;
- d) operadoras de plano de saúde;
- e) securitizadoras de crédito;
- f) instituições financeiras;
- g) órgãos públicos; autarquias e fundações públicas.

Conforme já visto no Capítulo 5, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) se manifestou a respeito da contabilização das contribuições, tendo editado o Comunicado Técnico 1/2003, quando determinou que, com relação à não

cumulatividade do PIS/Pasep, deveria ser adotada a mesma sistemática conferida à contabilização do ICMS.

Sendo assim, para efeito de concurso, acreditamos ser suficiente o aprendizado a respeito da não cumulatividade do PIS, à semelhança da não cumulatividade do ICMS, como determinado pelo Comunicado Técnico do CFC nº 1/2003. Isso quer dizer que, no momento da compra de mercadorias, deverá ser lançado a débito na conta *PIS a Recuperar (Ativo Circulante)* o valor do PIS que está sendo pago na operação.

Na venda de mercadoria, deverá ser contabilizado o valor do PIS debitando-se a conta redutora de receita *PIS sobre vendas* (ou *PIS Despesa Operacional* nos casos específicos), em contrapartida ao crédito na conta de passivo *PIS a recolher*.

Procedimento análogo deve ser adotado para a contabilização da Cofins, cuja norma regulamentadora da cobrança não cumulativa é a IN/SRF 404/2004.

9.5.2. Contabilização

Na contabilização destas contribuições devemos ter cuidado especial no que concerne à natureza da receita, pois elas podem se caracterizar como deduções da receita bruta ou despesas operacionais. Quando a incidência se der sobre o valor de vendas de mercadorias, produtos e serviços, as contribuições se constituirão em *deduções da receita bruta*. Quando a sua incidência se der sobre as demais receitas operacionais, como receitas financeiras e alugueis, devem ser contabilizadas na forma de *outras despesas operacionais*, por se correlacionarem às receitas desta natureza. Nas questões de concursos públicos, caso o enunciado seja omissivo quanto à incidência das contribuições PIS e Cofins, o leitor deve atentar para o fato de que os examinadores as têm considerado como *deduções da receita bruta*.

Para exemplificar a contabilização destas duas contribuições, consideremos os seguintes dados extraídos da contabilidade da empresa VELSAGIA LTDA., relativos ao mês de agosto de 2004:

Faturamento bruto com vendas de bens	R\$	1.200.000,00
IPI faturado	R\$	40.000,00
Descontos comerciais concedidos	R\$	20.000,00
ICMS sobre vendas (como contribuinte)	R\$	100.000,00
ICMS por substituição tributária	R\$	20.000,00
Devoluções de vendas	R\$	30.000,00
Receita na venda de bens do ativo permanente	R\$	200.000,00

Receitas financeiras	R\$	60.000,00
Variações cambiais ativas	R\$	30.000,00
Ganho na equivalência patrimonial	R\$	150.000,00
Aluguéis ativos	R\$	20.000,00
Reversão de provisão para perdas operacionais	R\$	40.000,00

A BASE DE CÁLCULO das contribuições será:

Faturamento Bruto	R\$	1.200.000,00
(-) IPI faturado	(R\$	40.000,00)
(-) ICMS por substituição tributária	(R\$	20.000,00)
= Receita Bruta de vendas	R\$	1.140.000,00
(-) Descontos comerciais concedidos	(R\$	20.000,00)
(-) Devoluções de vendas	(R\$	30.000,00)
= Receita Bruta ajustada (*)	R\$	1.090.000,00
+ Receitas Financeiras (**)	R\$	60.000,00
+ Variações Cambiais Ativas (**)	R\$	30.000,00
+ Aluguéis Ativos (**)	R\$	20.000,00
= Base de Cálculo total	R\$	1.200.000,00

(*) compõe a Base de Cálculo da contribuição como *Dedução da Receita Bruta*

(**) compõe a Base de Cálculo da contribuição como *despesa operacional*

Considere, ainda, que as alíquotas vigentes sejam as seguintes:

PIS não cumulativo = 1,65%;

PIS cumulativo = 0,65%;

Cofins não cumulativo = 7,6%; e

Cofins cumulativo = 3%.

As contribuições seriam calculadas da forma a seguir:

1) PIS cumulativo:

Valor total:

R\$ 1.200.000,00 \times 0,65% = R\$ 7.800,00

Dedução de Receita Bruta = R\$ 1.090.000,00 \times 0,65% = R\$ 7.085,00

Despesa operacional = R\$ 110.000,00 \times 0,65% = R\$ 715,00

O lançamento contábil será:

Diversos		
a PIS a Recolher		
PIS Dedução da Receita Bruta	R\$ 7.085,00	
PIS Despesa Operacional	<u>R\$ 715,00</u>	RS 7.800,00

2) Cofins cumulativo:

Valor total:

$$R\$ 1.200.000,00 \times 3\% = R\$ 36.000,00$$

$$\text{Dedução de Receita Bruta} = R\$ 1.090.000,00 \times 3\% = R\$ 32.700,00$$

$$\text{Despesa operacional} = R\$ 110.000,00 \times 3\% = R\$ 3.300,00$$

O lançamento contábil será:

Diversos

a Cofins a Recolher

Cofins Dedução da Receita Bruta	R\$ 33.000,00	
Cofins Despesa Operacional	<u>R\$ 3.300,00</u>	R\$ 36.000,00

3) PIS não cumulativo:

Valor total:

$$R\$ 1.200.000,00 \times 1,65\% = R\$ 19.800,00$$

$$\text{Dedução de Receita Bruta} = R\$ 1.090.000,00 \times 1,65\% = R\$ 17.985,00$$

$$\text{Despesa operacional} = R\$ 110.000,00 \times 1,65\% = R\$ 1.815,00$$

O lançamento contábil será:

Diversos

a PIS a Recolher

PIS Dedução da Receita Bruta	R\$ 17.985,00	
PIS Despesa Operacional	<u>R\$ 1.815,00</u>	R\$ 19.800,00

4) Cofins não cumulativo:

Valor total:

$$R\$ 1.200.000,00 \times 7,6\% = R\$ 91.200,00$$

$$\text{Dedução de Receita Bruta} = R\$ 1.090.000,00 \times 7,6\% = R\$ 82.840,00$$

$$\text{Despesa operacional} = R\$ 110.000,00 \times 7,6\% = R\$ 8.360,00$$

O lançamento contábil será:

Diversos

a Cofins a Recolher

Cofins Dedução da Receita Bruta	R\$ 82.840,00	
Cofins Despesa Operacional	<u>R\$ 8.360,00</u>	R\$ 91.200,00

Exercícios

1. **(DNOCS – 2010) Dados extraídos da escrituração contábil da Cia. ABC, relativos ao mês de julho de 2009:**

– Faturamento Operacional Bruto	R\$ 750.000,00
– IPI incluso no valor do Faturamento	R\$ 80.000,00
– Descontos Incondicionais concedidos	R\$ 20.000,00
– Devolução de Vendas	R\$ 30.000,00
– ICMS sobre Vendas	R\$ 140.000,00
– Receita de Venda de Imobilizado	R\$ 85.000,00
– Reversão de Provisões	R\$ 18.000,00
– Receita de Dividendos	R\$ 25.000,00

O valor do PIS devido pela companhia, no regime de incidência cumulativa, corresponde, em R\$, a:

- a) 4.030,00;
b) 4.160,00;
c) 4.852,50;
d) 4.309,50;
e) 4.192,50.
2. **(Esaf – AFRF/2002-2) A Merceria Mercados S/A calculou custos e lucros em agosto de 2001, com fulcro nas seguintes informações:**
O custo das vendas foi calculado com base em estoques iniciais ao custo total de R\$ 120.000,00, compras, à vista e a prazo, ao preço total de R\$ 260.000,00 e vendas, à vista e a prazo, no valor de R\$ 300.000,00, restando em estoque para balanço o valor de R\$ 150.000,00.
A tributação ocorreu de modo regular, com ICMS à alíquota de 17%, PIS/ faturamento a 1% e Cofins a 3%.
Após a contabilização dos fatos narrados, a elaboração da Demonstração do Resultado do Exercício vai evidenciar o lucro bruto de:
- a) R\$ 50.880,00;
b) R\$ 51.200,00;
c) R\$ 61.280,00;
d) R\$ 71.280,00;
e) R\$ 71.600,00.
3. **(Esaf – AFRF/2002-2) A empresa Metais & Metalurgia S/A, no exercício de 2001, auferiu lucro líquido, antes do imposto de renda, da contribuição social e das participações contratuais e estatutárias, no valor de R\$ 220.000,00.**

Na Contabilidade da empresa foram colhidas as informações de que:

1 – o patrimônio líquido, antes da apropriação e distribuição do lucro, era composto de:

Capital Social R\$ 280.000,00

Prejuízos Acumulados R\$ 76.000,00

2 – o passivo circulante, após a apropriação e distribuição do lucro, era composto de:

Fornecedores R\$ 450.000,00

Dividendos a Pagar R\$ 20.000,00

Provisão p/ Imposto de Renda R\$ 64.000,00

Participações no Lucro a Pagar R\$? ? ?

As participações no lucro foram processadas nos seguintes percentuais:

Participação de Partes Beneficiárias 05%

Participação de Debenturistas 08%

Participação de Administradores 10%

Participação de Empregados 10%

Calculando-se o valor das participações citadas, nos termos da legislação societária, sem considerar as possíveis implicações de ordem fiscal, nem os centavos do cálculo, pode-se dizer que os valores apurados serão:

- participação de partes beneficiárias R\$ 3.240,00;
- participação de debenturistas R\$ 5.760,00;
- participação de administradores R\$ 7.360,00;
- participação de empregados R\$ 8.000,00;
- lucro líquido final na DRE R\$ 132.636,00.

- 4. (Esaf – AFRF/2003) A firma Rinho Ltda. apresenta as seguintes rubricas vinculadas ao resultado do exercício:**

Cofins	R\$ 180,00
Custo da Mercadoria Vendida	R\$ 2.800,00
Despesas Financeiras	R\$ 600,00
ICMS s/ Vendas	R\$ 720,00
PIS s/ Faturamento	R\$ 60,00
Receita Operacional Bruta	R\$ 6.000,00
Salários e Ordenados	R\$ 1.000,00

Com base nos dados apresentados, pode-se dizer que a empresa apresenta:

- Receita Líquida de Vendas R\$ 5.280,00;
- Receita Líquida de Vendas R\$ 2.240,00;
- Lucro Operacional Bruto R\$ 5.040,00;
- Lucro Operacional Líquido R\$ 2.240,00;
- Lucro Operacional Líquido R\$ 640,00.

- 5. (DNOCS – 2010) Dados extraídos da escrituração contábil da Cia. XYZ, relativos ao mês de agosto de 2009:**

– Receita Bruta de Vendas	R\$ 900.000,00
– Devoluções de Vendas	R\$ 20.000,00
– ICMS sobre Vendas	R\$ 160.000,00
– Receitas financeiras de renda fixa	R\$ 50.000,00
– Despesas financeiras	R\$ 80.000,00
– Despesas de arrendamento mercantil operacional	R\$ 40.000,00

8. (Esaf/Fiscal-Fortaleza/1998) As empresas prestadoras de serviços sujeitam-se ao pagamento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Na demonstração do resultado do exercício dessas empresas, o ISS incidente sobre os serviços prestados:

- não figura expressamente, porque é deduzido do valor da receita bruta de serviços;
- não figura expressamente, porque o seu valor é repassado aos usuários dos serviços;
- figura como parcela redutora da receita bruta de serviços;
- é incluído no valor do custo dos serviços vendidos;
- figura como despesa operacional da empresa.

9. (PCF/UnB/Cespe-1997) A demonstração do resultado do exercício é a apresentação, em forma resumida, das operações realizadas pela empresa, durante o exercício social, demonstradas de forma a destacar o resultado líquido do período. Relativamente a esse assunto, julgue os itens a seguir.

- Na determinação do resultado do exercício, serão computadas apenas as receitas e os rendimentos efetivamente realizados em moeda, no período, assim como custos, despesas, encargos e perdas pagos, correspondentes às receitas e rendimentos.
- O resultado do período, antes das destinações para constituição das reservas e dividendos, deve ser registrado na conta de lucros ou prejuízos acumulados, no período de apuração, ou em outra conta transitória com a finalidade de, a partir dela, fazer a destinação.
- As despesas financeiras, gerais, administrativas e com vendas devem ser demonstradas após a apuração do resultado operacional.
- Os impostos sobre as vendas, como IPI, ICMS e ISS, considerados como dedução da receita bruta, devem ser demonstrados após a apuração do lucro bruto.
- Os valores devedores de ajustes de exercícios anteriores, decorrentes de mudanças de critérios contábeis ou de efeitos de erros imputáveis a determinados exercícios anteriores, e que não possam ser atribuíveis a fatos subsequentes, devem ser contabilizados diretamente em conta de destinação do resultado.

10. (Esaf – AFRF/2003) As contas que computam os eventos de estoque, compras e vendas, tiveram o seguinte comportamento em setembro:

Vendas	R\$ 100.000,00
Compras	R\$ 60.000,00
ICMS sobre vendas	R\$ 12.000,00
ICMS sobre compras	R\$ 7.200,00
ICMS a Recolher	R\$ 4.800,00
Fretes sobre Compras	R\$ 5.000,00
Fretes sobre Vendas	R\$ 7.000,00
Estoque Inicial	R\$ 30.000,00
Estoque Final	R\$ 40.000,00

Com base nos valores dados no exemplo, o lucro bruto alcançou o valor de:

- R\$ 45.200,00;
- R\$ 47.400,00;
- R\$ 52.400,00;
- R\$ 40.200,00;
- R\$ 33.200,00.

11. (Esaf – AFRF/2003) Abaixo temos contas de resultado da empresa Elamex S/A.

C O N T A S	V A L O R
Vendas de Mercadoria para o Brasil	R\$ 200.000,00
Vendas de Mercadorias para o exterior	R\$ 100.000,00
Receitas com Prestação de Serviços	R\$ 80.000,00

Vendas Canceladas	R\$ 20.000,00
Descontos Incondicionais	R\$ 15.000,00
Imposto de Circulação de Mercadorias	R\$ 5.000,00
Imposto Sobre Serviços	R\$ 4.000,00
Receitas Financeiras	R\$ 10.000,00
Custo da Mercadoria Vendida	R\$ 120.000,00
Despesas Administrativas	R\$ 30.000,00

Segundo a legislação cabível, a Cofins deve ser calculada no fim do exercício social à alíquota de 3%. Ao ser efetuado o cálculo correto dessa contribuição, com base nos dados anteriores, deverá ser contabilizado a crédito de Cofins Recolher o valor de:

- R\$ 11.100,00;
- R\$ 7.650,00;
- R\$ 7.350,00;
- R\$ 6.900,00;
- R\$ 5.880,00.

- 12. (Esaf/AFTN-1994/setembro – adaptada) No primeiro ano de funcionamento da empresa Alfa, ocorreram os seguintes fatos:**

Vendas totais	R\$ 60,00
Compras	R\$ 46,00
Devoluções de compras	R\$ 5,00
Custo das mercadorias vendidas	R\$ 24,00

Sabe-se que:

- das vendas totais, foram devolvidas mercadorias que haviam sido vendidas por R\$ 10,00;
- o saldo inicial da conta de mercadorias para revenda era nulo;
- incidiram impostos de 20% sobre as compras e sobre as vendas;
- as despesas comerciais, financeiras, administrativas e gerais somaram R\$ 12,00;
- a venda de bens do ativo não circulante imobilizado produziu um lucro de R\$ 2,00.

Considerando as informações acima, indique a opção que contém o valor do saldo final da conta mercadorias para revenda e do resultado do exercício antes da contribuição social sobre o lucro e do imposto de renda, respectivamente:

- R\$ 21,00 e R\$ 26,00;
- R\$ 8,80 e R\$ 6,00;
- R\$ 17,00 e R\$ 6,00;
- R\$ 12,80 e R\$ 10,00;
- R\$ 36,80 e R\$ 2,80.

- 13. (Esaf/SEFA/PA/2002) Considere os seguintes dados, relativos à única mercadoria que a empresa revende;**

31/01/02: Estoque de 300 unidades, a R\$ 4,00 cada uma.

10/02/02: Compra de 200 unidades por R\$ 1.000,00 (valor de fatura).

15/02/02: Venda de 400 unidades.

20/02/02: Venda de 50 unidades.

25/02/02: Compra de 450 unidades, por R\$ 2.250,00 (valor de fatura).

28/02/02: Venda de 100 unidades.

01/03/02: Venda de 300 unidades.

Considerando que:

- o lucro bruto sobre vendas foi de R\$ 680,00;
 - as compras e vendas estão sujeitas a ICMS de 20%;
 - as despesas operacionais foram de R\$ 180,00;
 - foi adotado o sistema de avaliação de estoques denominado custo médio ponderado;
 - a provisão para imposto de renda foi de R\$150,00, podemos afirmar que, no balanço de 28/02/2002:
- a) a receita bruta de vendas foi de R\$ 5.100,00;
 - b) o custo de mercadorias vendidas foi de R\$ 2.880,00;
 - c) o custo de mercadorias vendidas foi de R\$ 3.400,00;
 - d) a receita bruta de vendas foi de R\$ 3.600,00;
 - e) o custo de mercadorias vendidas foi igual ao lucro bruto sobre venda, isto é, de R\$ 680,00.

14. (SEFA/PA/2002-Esaf) Considere os dados abaixo e assinale a opção correta.

Compras	100 unidades a R\$ 2,50, cada;
Estoque final	10 unidades;
Estoque inicial	20 unidades, no valor de R\$ 40,00;
Lucro bruto	R\$ 100,00;
Lucro operacional	R\$ 20,00;

ICMS sobre compras e vendas: 20%.

Na apuração do resultado, verificamos que:

- a) a receita líquida de vendas é de R\$ 400,00;
- b) a receita bruta de vendas é de R\$ 400,00;
- c) a receita bruta de vendas é de R\$ 320,00;
- d) o custo de mercadorias vendidas é de R\$ 290,00;
- e) o custo de mercadorias vendidas é de R\$ 300,00.

15. (Pref. Mun. Florianópolis – 2010) Os descontos incondicionais são obtidos pelas empresas ou entidades por ocasião das compras de mercadorias, produtos ou serviços, e são indicados na respectiva nota fiscal. Apesar de não ser obrigatória a contabilização desses descontos, é importante que a empresa ou entidade conheça o montante obtido nos exercícios sociais.

Analise as afirmativas abaixo, com relação a esse assunto.

- I. Para obtenção do desconto incondicional, uma série de condições é imposta pelo fornecedor ao cliente.**
 - II. Para obtenção do desconto incondicional, normalmente a condição imposta pelo fornecedor ao cliente é o pagamento anterior à data de vencimento.**
 - III. A conta de descontos incondicionais é aumentativa dos custos das mercadorias e/ou dos produtos e serviços adquiridos.**
 - IV. A conta de descontos incondicionais é redutora dos custos de mercadorias e/ou dos produtos e serviços adquiridos.**
 - V. A obtenção de descontos incondicionais não impõe condições ao cliente.**
- Assinale a alternativa CORRETA.**

- a) Somente as afirmativas II, III e V estão corretas.
- b) Somente as afirmativas II e III estão corretas.
- c) Somente as afirmativas II e IV estão corretas.
- d) Somente as afirmativas IV e V estão corretas.
- e) Somente as afirmativas III e V estão corretas.

16. (AFC-STN 2000-Esaf) Observando a relação de contas abaixo, verificamos que a mesma contém todas as contas e saldos respectivos que importam ao resultado do exercício, na empresa Comércio Comercial Ltda.

Contas	Saldos
Aluguéis passivos	300,00
Cofins	400,00
Compras do período	9.000,00
Despesas financeiras	160,00
Despesas gerais	180,00
Devolução de vendas	200,00
Encargos de previdência	200,00
FGTS	260,00
Ganhos de capital	700,00
ICMS sobre compras	1.200,00
ICMS sobre vendas	1.700,00
Mercadorias	2.000,00
PIS sobre faturamento	100,00
Provisão para imposto de renda	600,00
Receita bruta de vendas	10.000,00
Receitas de aplicação financeira	400,00
Salários e ordenados	400,00

Ao elaborarmos a demonstração de resultado do exercício, considerando a existência de um estoque final de mercadorias no valor de R\$ 5.000,00, com certeza vamos constatar que a receita líquida e o lucro bruto desta empresa alcançaram, respectivamente, os valores de:

- a) R\$ 7.600,00 e R\$ 2.600,00;
 b) R\$ 7.600,00 e R\$ 2.800,00;
 c) R\$ 8.100,00 e R\$ 2.500,00;
 d) R\$ 8.100,00 e R\$ 2.800,00;
 e) R\$ 8.800,00 e R\$ 2.800,00.
17. (AFRF/2002-Esaf) As contas abaixo representam um grupo de receitas e despesas que, embora distribuídas aqui aleatoriamente, compõem a demonstração do resultado do exercício da empresa Boapermuta S/A.

Outras Receitas	R\$ 2.000,00
Provisão para contribuição social	10%
Juros recebidos	R\$ 1.500,00
Depreciação	R\$ 700,00
Participação de administradores	5%
Impostos e taxas	R\$ 500,00
Propaganda e publicidade	R\$ 1.800,00
Vendas canceladas	R\$ 20.000,00
PIS/Pasep	1%
Despesas bancárias	R\$ 800,00
Estoque inicial	R\$ 30.000,00
Comissões sobre vendas de mercadorias	R\$ 3.000,00
Descontos incondicionais concedidos	R\$ 20.000,00
Estoque final	R\$ 37.000,00
Descontos condicionais concedidos	R\$ 2.000,00
Participação de partes beneficiárias	5%
Juros pagos	R\$ 500,00
Vendas de mercadorias	R\$ 100.000,00

Cofins		2%
Salários e encargos	R\$	3.000,00
Água e energia	R\$	200,00
Provisão para imposto de renda		15%
Compras de mercadorias	R\$	50.000,00
ICMS s/ compras e vendas		12%
Descontos obtidos	R\$	15.000,00

Ordenando-se as contas acima, adequadamente e em conformidade com as regras de elaboração da demonstração do resultado do exercício, vamos encontrar:

- receita líquida de vendas de R\$ 48.000,00;
- lucro operacional bruto de R\$ 4.000,00;
- lucro operacional líquido de R\$ 15.000,00;
- lucro líquido antes da contribuição social e do imposto de renda de R\$ 20.000,00;
- lucro líquido do exercício de R\$ 13.500,00.

- 18. (AFRF/2002-Esaf) A empresa Zucata S/A, que negocia com máquinas usadas, em 30 de abril, promoveu a venda dos seguintes itens:**

- um trator de seu estoque de vendas, vendido por R\$ 35.000,00;
- um jeep de seu imobilizado, vendido por R\$ 25.000,00; e
- um imóvel de sua propriedade, vendido por R\$ 70.000,00.

A operação de venda não sofrerá nenhum gravame fiscal, a não ser de imposto de renda sobre eventuais lucros, ao fim do ano, que serão calculados naquela ocasião.

Os dados para custeamento da transação foram os seguintes:

- o trator foi adquirido por R\$ 28.000,00, tem vida útil de 10 (dez) anos e já estava na empresa há dois anos e meio;
- o jeep foi adquirido por R\$ 20.000,00, tem vida útil de 8 (oito) anos e já estava na empresa há 2 (dois) anos;
- o imóvel foi adquirido por R\$ 80.000,00, tem uma edificação equivalente a 40% do seu valor, com vida útil estimada em 25 (vinte e cinco) anos e já estava na empresa há 10 (dez) anos.

Considerando essas informações, podemos afirmar que, na operação de venda, a Zucata alcançou um lucro global de:

- R\$ 26.200,00;
 - R\$ 26.000,00;
 - R\$ 21.000,00;
 - R\$ 19.800,00;
 - R\$ 14.000,00.
- 19. (TRF-2002-Esaf) A nossa Empresinha de Compras realizou as cinco operações abaixo, no prazo de uma semana.**
- comprou objetos por R\$ 2.000,00, pagando 30% de entrada;
 - pagou a conta de luz, vencida no mês passado, no valor de R\$ 95,00;
 - vendeu 2/4 dos objetos por R\$ 800,00, recebendo 40% de entrada;
 - registrou a conta de luz do mês (R\$ 80,00), para pagamento no mês seguinte; e
 - vendeu, à vista, o resto dos objetos comprados, por R\$ 1.300,00.
- A contabilização obedece aos princípios fundamentais da Contabilidade; as operações de compra e venda não sofreram tributação; não houve outras transações no mês.**
- O registro contábil desses fatos, se corretamente lançados, evidenciará o seguinte resultado do mês:**
- R\$ 5,00 (lucro);
 - R\$ 20,00 (lucro);
 - R\$ 75,00 (prejuízo);
 - R\$ 100,00 (lucro);
 - R\$ 155,00 (prejuízo).

O cálculo desse lucro considerou a contabilização de receita bruta de vendas, no valor de R\$ 10.000,00, e de compras de mercadorias, no valor de R\$ 7.000,00. O custo das mercadorias vendidas foi equivalente a 50% do preço bruto de venda e a contribuição para o Cofins foi de 3%. Não haverá PIS/faturamento. Após a contabilização dos fatos geradores do resultado acima listado, ocorreu a devolução de 20% das compras e de 10% das vendas do período. A efetivação dos ajustes contábeis, provocados pelas devoluções mencionadas, vai evidenciar, para o lucro operacional bruto, o valor correto de:

- a) R\$ 2.000,00;
- b) R\$ 2.250,00;
- c) R\$ 2.700,00;
- d) R\$ 3.000,00;
- e) R\$ 3.200,00.

23. (Agente Tributário Estadual – ATE – MS–Esaf/2001 – adaptada) A Cia. Rentaluca apresentou a seguinte composição, em seu balanço, encerrado em 31 de dezembro de 2000:

Componentes	saldo(R\$) em 31.12.00
Bens numerários	3.000,00
Duplicatas a receber	9.000,00
Provisão p/devedores duvidosos	2.700,00
Empréstimos a coligadas	1.500,00
Despesas antecipadas	1.050,00
Estoques	14.100,00
Ações de coligadas	5.295,00
Imobilizado	7.050,00
Duplicatas descontadas	3.000,00
Empréstimos bancários (LP)	3.000,00
Dividendos a pagar	2.325,00
Contas a pagar	5.700,00
Provisão p/imposto de renda	3.150,00
Capital social	7.815,00
Reservas de lucros	3.825,00
Reservas de capital	9.480,00

Observações:

- 1 – Sabe-se que, no grupo patrimônio líquido, em 01/01/2000, existiam os seguintes saldos:

Capital social	R\$ 7.815,00
Reservas de capital	R\$ 9.480,00
Prejuízos acumulados	R\$ 5.400,00

- 2 – Os dividendos a pagar são todos oriundos da destinação do resultado obtido em 31 de dezembro de 2000.

Baseados nos dados e nas informações acima, podemos afirmar que o lucro líquido antes do imposto de renda, apresentado na DRE (demonstração do resultado do exercício) de 2000 dessa empresa, expressou o valor de:

- a) R\$ 20.175,00;
- b) R\$ 19.200,00;
- c) R\$ 17.850,00;
- d) R\$ 14.700,00;
- e) R\$ 9.300,00.

24. (Esaf/BACEN/2001) A Cia. RentaLucra apresentou a seguinte composição em seu balanço, encerrado em 31 de dezembro de 2000, com indicação também dos saldos anteriores:

Componentes	saldo em 31.12.99	saldo em 31.12.00
Disponibilidades	1.000,00	850,00
Valores a receber	2.500,00	2.000,00
Estoques	2.000,00	9.400,00
Imobilizado	1.100,00	2.000,00
Empréstimos bancários	2.700,00	2.850,00
Dividendos a pagar	1.200,00	3.500,00
Salários a pagar	300,00	400,00
Participações a pagar	200,00	350,00
Provisão p/imposto de renda	0,00	600,00
Capital social	2.000,00	2.000,00
Reserva legal	0,00	150,00
Reserva estatutária	0,00	300,00
Reserva de contingências	500,00	400,00
Lucros (prejuízos) acumulados	(300,00)	3.700,00

Sabe-se que, durante o exercício de 2000, foram pagos os salários e as participações no lucro de 1999, que estavam atrasados, mas não foram quitados os dividendos anteriores.

Baseados nos dados e nas informações acima, podemos afirmar que o lucro líquido antes do imposto de renda, apresentado na DRE (demonstração do resultado do exercício) de 2000 dessa empresa, expressou o valor de:

- R\$ 4.350,00;
 - R\$ 4.850,00;
 - R\$ 7.600,00;
 - R\$ 7.650,00;
 - R\$ 8.150,00.
25. (Esaf – AFRF/2003) Ao examinarmos a carteira de cobrança da empresa Gaveteiro S/A., encontramos diversas duplicatas a receber, algumas ainda a vencer, no valor de R\$ 120.000,00; outras já vencidas, no valor de R\$ 112.000,00; mais algumas em fase de cobrança, já protestadas, no valor de R\$ 111.000,00 e outras descontadas em Bancos, no valor de R\$ 98.000,00. Também havia uma Provisão para Créditos Incobráveis com saldo credor de R\$ 4.000,00. Pelo conhecimento que temos da empresa e de sua carteira de cobrança, sabemos que a experiência de perda com esses créditos tem sido de cerca de 4%, sendo correto um provisionamento deste porte. Feitas as provisões e contabilizadas corretamente, com base em 4% dos devedores duvidosos, é correto dizer que a Demonstração do Resultado do Exercício conterà como despesa dessa natureza o valor de:
- R\$ 9.720,00;
 - R\$ 9.640,00;
 - R\$ 8.760,00;
 - R\$ 5.800,00;
 - R\$ 5.280,00.

26. (Esaf – TRF/2003) A Companhia Delta, no encerramento do exercício de 2002, obteve as seguintes informações, conforme segue:

Capital social	R\$ 1.000.000,00
Financiamentos	R\$ 50.000,00
Lucro antes do Imposto de Renda	R\$ 300.000,00
Prejuízos acumulados	R\$ 70.000,00
Provisão para imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	R\$ 90.000,00

Estatutariamente as participações no resultado são: empregados 10%; administradores 10%. Assinale o valor do Lucro Líquido do Exercício.

Lucro Líquido do Exercício Valores em R\$:

- a) 183.400,00;
 b) 170.100,00;
 c) 168.000,00;
 d) 153.000,00;
 e) 150.000,00.
27. (NCE-UFRJ – Infraero) Considere os dados apresentados a seguir, extraídos do balancete da Cia. Delta em 31/12/X3:

	R\$
Compras de mercadorias	98.000
Abatimentos sobre vendas	7.000
Comissões sobre as vendas	14.000
Impostos sobre as vendas	84.000
Despesas gerais	79.000
Vendas de mercadorias	320.000
Despesas de juros	60.000
Receitas de juros	28.000

Sabendo-se que o Custo das Mercadorias Vendidas (CMV) apurado em 31/12/X3 foi de R\$ 85.000, o Resultado Operacional da Cia. Delta nesse exercício foi:

- a) lucro operacional de R\$ 19.000;
 b) prejuízo operacional de R\$ 28.000;
 c) lucro operacional de R\$ 54.000;
 d) prejuízo operacional de R\$ 79.000;
 e) lucro operacional de R\$ 144.000.
28. (Petrobras/Cesgranrio – 2010) Dados extraídos da contabilidade da empresa comercial Joazeiro Ltda.

	EM REAIS
Itens	Valores
Custo das Mercadorias Vendidas – CMV	6.170.000,00
Provisão para IR e CSL	117.500,00
Impostos Incidentes sobre Vendas	2.610.000,00
Despesas com Vendas	830.000,00
Receita Bruta	14.500.000,00
Despesas Administrativas	1.570.000,00
Devoluções e Abatimentos sobre Vendas	2.500.000,00
Despesas Financeiras	350.000,00

Considerando, exclusivamente, as informações acima, o Resultado Com Mercadorias (RCM) da empresa montou, em reais, a:

- a) 2.570.000,00;
- b) 2.820.000,00;
- c) 3.170.000,00;
- d) 3.220.000,00;
- e) 3.525.000,00.

29. (Suape/Upenet – 2010) Uma empresa comercial registra sua movimentação patrimonial, conforme segue:

Despesas de dez/2008 pagas em dez/2008 R\$ 17.000,00

Despesas de jan/2009 pagas em dez/2008 R\$ 21.500,00

Despesas de dez/2008 pagas em jan/2009 R\$ 13.000,00

Receitas de dez/2008 recebidas em jan/2009 R\$ 8.500,00

Receitas de jan/2009 recebidas em dez/2008 R\$ 26.500,00

Receitas de dez/2008 recebidas em dez/2008 R\$ 20.500,00

Os Resultados do Exercício da empresa em dezembro de 2008 pelo Regime de Caixa e pelo Regime de Competência são respectivamente:

- a) prejuízo de R\$ 1.000,00 e lucro de R\$ 3.000,00.
- b) lucro de R\$ 8.500,00 e prejuízo de R\$ 1.000,00.
- c) prejuízo de R\$ 8.500 e lucro de R\$ 1.000,00.
- d) lucro de R\$ 3.000,00 e prejuízo de R\$ 1.000,00.
- e) lucro de R\$ 1.000,00 e prejuízo de R\$ 3.000,00.

30. (Esaf – AFRE – MG – 2005) O balancete de verificação da Cia. Beta, em 31-12-X4, era composto pelos saldos das seguintes contas:

Caixa	R\$ 1.500,00
Máquinas e Equipamentos	R\$ 6.000,00
Vendas de Mercadorias	R\$ 7.000,00
Mercadorias	R\$ 2.000,00
Receitas Diversas	R\$ 400,00
Compras de Mercadorias	R\$ 5.000,00
Clientes	R\$ 4.000,00
Fornecedores	R\$ 3.000,00
Salários e Ordenados	R\$ 1.100,00
Despesas de aluguel	R\$ 300,00
Lanches e Refeições	R\$ 200,00
Capital Social	R\$ 10.000,00
Condução e Transporte	R\$ 300,00
Reservas de Lucros	R\$ 1.400,00
Juros Passivos	R\$ 1.400,00

Observações:

1. O estoque final de mercadorias foi avaliado em R\$ 1.500,00.

2. O salário de dezembro de X4, no valor de R\$ 100,00, será pago somente em janeiro de X5.

3. Dos aluguéis pagos em X4, R\$ 200,00 referem-se a despesas de janeiro de X5.

A Companhia mandou elaborar suas demonstrações financeiras sem considerar quaisquer implicações de natureza fiscal ou tributária. Todavia, se considerarmos que as mercadorias foram tributadas com ICMS de 10%, tanto nas entradas como nas saídas, vamos constatar que o resultado líquido do período terá sido:

- a) aumentado em R\$ 500,00 e diminuído em R\$ 700,00;
- b) aumentado em R\$ 650,00 e diminuído em R\$ 700,00;
- c) aumentado em R\$ 700,00 e diminuído em R\$ 500,00;
- d) aumentado em R\$ 700,00 e diminuído em R\$ 650,00;
- e) aumentado em R\$ 700,00 e diminuído em R\$ 700,00.

- 31. (Contador – MPE/RO – Cesgranrio – 2005) A Demonstração do Resultado do Exercício da empresa Gama apresentava as seguintes contas e valores (em reais) em 31/12/2004:**

Contas	Valores
Receita Bruta de Venda	12.000,00
Custo das Mercadorias Vendidas	6.500,00
ICMS sobre Venda	2.200,00
Lucro na Venda de Imobilizado	1.100,00
Despesas Financeiras	900,00
Vendas Canceladas	800,00

Os valores, em reais, do Lucro Bruto e do Lucro Operacional, respectivamente, são:

- a) 2.500,00 e 500,00;
- b) 2.500,00 e 1.600,00;
- c) 3.300,00 e 500,00;
- d) 300,00 e 1.600,00;
- e) 5.500,00 e 500,00.

- 32. (Auditor – MPE/RO – Cesgranrio – 2005) Analise os dados da Cia. Maringá no final do exercício de 2004.**

Contas	Em R\$
Despesas de Vendas	120,00
ICMS s/ Vendas	140,00
Descontos Financeiros Concedidos	10,00
Devolução de Vendas	15,00
Receita de Vendas	1.000,00
Despesas Administrativas	110,00
Compras Realizadas no Ano	500,00
Despesas Financeiras	90,00
Ganho na venda de Bens do Imobilizado	5,00
Estoque Final	90,00
Estoque Inicial	70,00
Participação de Empregados no Lucro	12,00
Despesa de Imposto de Renda	10,00

Na demonstração de resultado da Cia. Maringá, o lucro bruto e o lucro operacional, em reais, respectivamente, são:

- a) 335,00 e 15,00;
- b) 355,00 e 23,00;
- c) 355,00 e 35,00;
- d) 365,00 e 23,00;
- e) 365,00 e 35,00.

Relativamente à apresentação da demonstração do resultado do exercício, julgue os itens a seguir.

33. (Auditor – TCU – Cespe – 2007) Integram os resultados operacionais, para efeitos legais, aluguéis recebidos, prejuízo na venda de participações societárias temporárias e dividendos de participações societárias avaliadas ao custo de aquisição.
34. (Auditor – TCU – Cespe – 2007) Quando a realização da reserva de reavaliação não transita pelo resultado do exercício, a respectiva demonstração fica desbalanceada em virtude de os custos ou despesas correspondentes ao bem reavaliado serem computados nessa mesma demonstração.
35. (Auditor – TCU – Cespe – 2007) Integram o resultado do exercício os dividendos de participações societárias avaliadas pela equivalência patrimonial e o resultado da correção monetária dos itens não monetários do balanço patrimonial.
36. (Contador – Casa da Moeda – Cesgranrio – 2005) Uma empresa comercial efetuou a aquisição de determinada mercadoria para revenda por R\$ 2.000,00, com desconto incondicional de R\$ 100,00 dado na nota fiscal, pagando o valor líquido de R\$ 1.900,00. A alíquota de ICMS pago na compra foi de 12%. Posteriormente, vendeu, por R\$ 2.500,00, 75% das mercadorias adquiridas com desconto concedido de R\$ 100,00, recebendo o valor líquido de R\$ 2.400,00. O ICMS cobrado na venda foi de 18%.

Considerando apenas estas operações, o lucro bruto apresentado por esta empresa comercial, em reais, foi de:

- a) 630,00;
 b) 696,00;
 c) 714,00;
 d) 796,00;
 e) 814,00.
37. (Analista Administrativo – DNPM – Cesgranrio – 2006) No encerramento do exercício social, a Alvorecer S/A, empresa de capital aberto, apresentou as seguintes informações, extraídas de suas demonstrações financeiras, em reais, elaboradas no aludido exercício social:

Capital	150.000,00
Patrimônio Líquido	240.000,00
Lucro Líquido do Exercício	27.000,00
Dividendos Propostos	13.500,00

Informações adicionais:

A Companhia só emitiu ações ordinárias;

Valor nominal das ações, na data das demonstrações: R\$ 10,00;

Cotação das ações na Bolsa, na data do Balanço: R\$ 12,00.

Considerando as informações recebidas, a rentabilidade da ação da Companhia, na data do Balanço, era de:

- a) 9,38%;
 b) 11,25%;
 c) 15,00%;
 d) 18,00%;
 e) 20,00%.

(-) Salários dos Empregados e Encargos Sociais	(300.000,00)
(-) Luz, Gás e Telefone.	(50.000,00)
(-) Despesas de Depreciação	(80.000,00)
(-) Resultados Negativo de Participações Avaliadas ao MEP	(20.000,00)
(+) Dividendos de Participações Avaliadas ao Custo	15.000,00
(=) Lucro Líquido antes do Imposto de Renda.	450.000,00

O valor da provisão para o Imposto de Renda, em reais, considerando somente as informações disponíveis, é:

- | | |
|---------------|---------------|
| a) 65.250,00; | d) 74.250,00; |
| b) 67.500,00; | e) 86.500,00. |
| c) 71.250,00; | |

44. (Técnico de Contabilidade – Refap – Cesgranrio – 2007) A Companhia Rio Seco constatou que alguns lotes de suas mercadorias apresentavam pequenos defeitos. Por isso, informou a seus clientes que tais defeitos poderiam ser encontrados em algumas peças, antes de fazer as seguintes vendas:

- R\$ 15.000,00, para a Empresa Lago Ltda., à vista;
- R\$ 12.000,00, para o Armarinho Ribeiro Ltda., sendo metade à vista e metade a prazo;
- R\$ 10.000,00, para a Empresa Canal Aberto Ltda., a prazo.
- No mesmo mês, ocorreram as seguintes situações:
- a Empresa Lago encontrou defeitos acima do aceitável e devolveu 40% das compras;
- o Armarinho Ribeiro manteve as compras realizadas;
- a Canal Aberto conseguiu um abatimento de 20%, para não devolver as mercadorias.

Desconsiderando a incidência dos impostos, nas operações acima, a Receita Bruta, em reais, da Companhia Rio Seco, decorrente de tais vendas, foi:

- a) 23.000,00;
- b) 29.000,00;
- c) 31.000,00;
- d) 35.000,00;
- e) 37.000,00.

45. (Técnico Judiciário – Contador – TRT/MG – FCC – 2005):

Em 31.12.2003 a Cia. Itanhangá apura no seu inventário final o valor de R\$ 1.500,00. Na ocasião, constavam em suas contas os saldos a seguir (Valores em reais):

Contas	R\$
Caixa	300
Mercadorias Estoque Inicial	1200
Bancos Conta Movimento	150
Clientes	3000
Compras	12000
Veículos	1600
Despesas de Aluguéis	2000
Despesa de Depreciação	600
Despesas Diversas	1050
Despesas de Salários	2000
Despesas de Juros	1000
Contas a Pagar	1500
Depreciação Acumulada	1000

Vendas	18000
Fornecedores	900
Lucros Acumulados	500
Capital	3000

Resultado final do exercício de 2003:

- | | |
|---------|-----------|
| a) 500; | d) (100); |
| b) 350; | e) (350). |
| c) 100; | |

46. (Analista Judiciário – Contabilidade – TRT/RS – FCC – 2006) A Cia. Comercial Cruzeiro do Leste adquiriu 1.600 unidades de uma determinada mercadoria no valor de R\$ 320.000,00, pagando metade à vista e financiando com o fornecedor a outra metade, para pagamento no exercício seguinte. Vendeu à vista, no próprio exercício, 1/2 do lote por R\$ 400.000,00 e vendeu a prazo, para recebimento no exercício seguinte, 1/8 do lote por R\$ 120.000,00. O total das despesas incorridas no exercício foi de R\$ 200.000,00, do qual 30% não foi pago no próprio exercício. Apurando-se o resultado pelo regime de competência, é correto concluir que o lucro da companhia, em reais, foi:

- | | |
|----------------|---------------|
| a) 180.000,00; | d) 80.000,00; |
| b) 140.000,00; | e) 40.000,00. |
| c) 120.000,00; | |

47. (Auditor-Fiscal – Estado/PB – FCC – 2006) Considere os componentes da Demonstração de Resultados do Exercício de 31/12/2005 da empresa Equipamentos Modernos S/A.

Receita Operacional Bruta de Vendas	R\$ 1.600.000,00
Descontos Incondicionais Concedidos	R\$ 40.000,00
Devolução de Vendas	R\$ 60.000,00
ICMS sobre Vendas	R\$ 270.000,00
Demais Impostos Incidentes sobre Vendas	R\$ 138.750,00
Custo das Mercadorias Vendidas – CMV	R\$ 391.250,00
Despesas Operacionais (Vendas e Administrativas)	R\$ 300.000,00
Descontos Financeiros Obtidos	R\$ 36.000,00
Descontos Financeiros Concedidos	R\$ 16.000,00
Variações Monetárias Ativas	R\$ 64.000,00
Resultado Positivo em Participações Societárias	R\$ 220.000,00
Reversão de Provisões	R\$ 40.000,00
Ganho de Capital na Venda de Bens Permanentes	R\$ 65.250,00
PIS Despesa Operacional	R\$ 1.650,00
Cofins Despesa Operacional	R\$ 7.600,00
Provisão para Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	R\$ 120.000,00
Provisão para o Imposto de Renda	R\$ 180.000,00

Os valores da receita operacional líquida (vendas líquidas), do lucro operacional líquido e do lucro líquido do exercício da empresa Equipamentos Modernos S/A, em 31/12/2005, nessa ordem, foram, em R\$, de:

- | |
|---|
| a) 1.195.250,00; 845.250,00 e 755.555,55; |
| b) 1.100.250,00; 785.750,00 e 655.555,00; |
| c) 1.091.250,00; 474.750,00 e 500.000,00; |
| d) 1.050.500,00; 700.000,00 e 405.000,00; |
| e) 1.022.000,00; 680.000,00 e 350.000,00. |

Analise as informações a seguir, apresentadas pela Comercial Lunar, para responder às questões de nºs 55 e 56.

A Comercial Lunar apresentou, em reais, as informações abaixo com relação à comercialização de mercadorias, num determinado período de tempo.

Compra de Mercadorias	800.000,00
Desconto incondicional auferido	8.000,00
Desconto incondicional concedido	6.000,00
Frete na compra, cobrado pelo vendedor	10.000,00
Frete na venda, pago pelo comprador	15.000,00
Seguro na compra, cobrado pelo vendedor	5.000,00
Venda de Mercadorias	1.000.000,00

Outras informações referentes unicamente às operações acima.

- As operações estão sujeitas ao ICMS de 18%.
- O estoque inicial e final de mercadorias é zero.

55. (Petrobras/Cesgranrio – 2010) Considerando-se exclusivamente as informações recebidas, o custo das mercadorias vendidas pela Comercial Lunar, em reais, é

- a) 649.440,00;
- b) 656.000,00;
- c) 661.740,00;
- d) 663.380,00;
- e) 668.300,00.

56. (Petrobras/Cesgranrio – 2010) O resultado com mercadorias, apurado pela Comercial Lunar, fundamentado exclusivamente nas operações informadas, em reais, é:

- a) 151.700,00;
- b) 153.340,00;
- c) 157.560,00;
- d) 158.260,00;
- e) 159.080,00.

57. (Téc. Cont. / Petrobras – 2010)

Observe os seguintes dados, em reais, extraídos da contabilidade da empresa Comercial Aruba Ltda., em dezembro de 2009:

▪ Compras de Mercadorias no Mês	120.000,00;
▪ Estoque de Mercadorias em 30.11.2009	36.000,00;
▪ Despesas Operacionais do Mês	77.000,00;
▪ Receita de Vendas do Mês	260.000,00;
▪ Estoque de Mercadorias em 31.12.2009	48.000,00.

Desconsiderando-se a incidência de qualquer tipo de imposto e considerando-se exclusivamente os dados acima, afirma-se que, em reais, o:

- a) lucro bruto apurado foi 70.000,00;
- b) lucro operacional apurado foi 108.000,00;
- c) custo das mercadorias vendidas foi 108.000,00;
- d) custo das mercadorias vendidas foi 152.000,00;
- e) resultado com mercadorias apurado foi 157.000,00.

58. (AEDECCA/FACHUCA – 2010) Sobre os Descontos Comerciais analise as afirmativas abaixo:

- I. O desconto comercial é uma convenção secularmente aceita e amplamente utilizada nas operações comerciais e bancárias de curto prazo, merecendo, por isso, toda atenção especial pois, por essa convenção, altera o conceito básico e verdadeiro da formação e da acumulação de juro implicando, consequentemente, na determinação de taxas efetivas (custo financeiro efetivo).

Capítulo 10

O Estudo do Capital

10.1. Disposições na Lei nº 6.404/1976

Em face do conteúdo de diversas provas sobre o assunto é conveniente que se estude adequadamente as disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sobre capital social, sua formação e alteração. É bem verdade que o dispositivo é aplicável às sociedades anônimas, mas é justamente nesse enfoque que são elaboradas as questões de prova. Ademais, a legislação que regulamenta as sociedades por quotas, as limitadas, estabelece que se aplica a elas, de forma subsidiária, a Lei das S/A. Desta forma, vamos à análise da lei.

No art. 1º, a referida lei estabelece que a companhia ou sociedade anônima terá o capital dividido em ações, bem como determina a responsabilidade dos acionistas ou sócios desse tipo de sociedade comercial, que está limitada ao preço de emissão das ações subscritas ou adquiridas. Vale dizer, o acionista que não dispuser de poder de gerência responde perante a sociedade e terceiros, pelo valor de suas ações. Quando estas estiverem totalmente integralizadas, ele não possui nenhuma responsabilidade adicional.

No art. 5º, a Lei determina que o estatuto da companhia fixará o valor do capital social, que deverá ser expresso em moeda nacional, e a sua expressão monetária obriga-se à correção anual. O art. 6º, por seu turno, estabelece restrições à alteração do capital social, cujas modificações devem observar o disposto na Lei das S/A e o que dispuserem os estatutos a respeito.

A formação do capital social está disciplinada nos arts. 7º ao 10 da lei, que, pela sua relevância, serão a seguir transcritos.

Art. 7º O capital social poderá ser formado com contribuições em dinheiro ou em qualquer espécie de bens suscetíveis de avaliação em dinheiro.

Avaliação

Art. 8º A avaliação dos bens será feita por 3 (três) **peritos** ou por **empresa especializada**, nomeados em assembleia geral dos subscritores, convocada pela imprensa e presidida por um dos fundadores, instalando-se em primeira convocação com a presença de subscritores que representem metade, pelo menos, do capital social, e em segunda convocação com qualquer número.

§ 1º Os peritos ou a empresa avaliadora deverão apresentar laudo fundamentado, com a indicação dos critérios de avaliação e dos elementos de comparação adotados e instruído com os documentos relativos aos bens avaliados, e estarão presentes à assembleia que conhecer do laudo, a fim de prestarem as informações que lhes forem solicitadas.

§ 2º Se o subscritor aceitar o valor aprovado pela assembleia, os bens incorporar-se-ão ao patrimônio da companhia, competindo aos primeiros diretores cumprir as formalidades necessárias à respectiva transmissão.

§ 3º Se a assembleia não aprovar a avaliação, ou o subscritor não aceitar a avaliação aprovada, ficará sem efeito o projeto de constituição da companhia.

§ 4º Os bens não poderão ser incorporados ao patrimônio da companhia por valor acima do que lhes tiver dado o subscritor.

§ 5º Aplica-se à assembleia referida neste artigo o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 115.

§ 6º Os avaliadores e o subscritor responderão perante a companhia, os acionistas e terceiros, pelos danos que lhes causarem por culpa ou dolo na avaliação dos bens, sem prejuízo da responsabilidade penal em que tenham incorrido; no caso de bens em condomínio, a responsabilidade dos subscritores é solidária.

Transferência dos Bens

Art. 9º Na falta de declaração expressa em contrário, os bens transferem-se à companhia a título de propriedade.

Responsabilidade do Subscritor

Art. 10. A responsabilidade civil dos subscritores ou acionistas que contribuírem com bens para a formação do capital social será idêntica à do vendedor.

Parágrafo único. Quando a entrada consistir em crédito, o subscritor ou acionista responderá pela solvência do devedor. [*Grifos nossos.*]

Depreendemos da leitura do dispositivo que o acionista pode integralizar o capital subscrito em bens ou dinheiro. Caso a integralização seja feita em bens, estes devem ser avaliados em dinheiro. Essa avaliação há de ser feita por três peritos ou por empresa especializada, que serão nomeados por assembleia geral dos subscritores. Os peritos ou a empresa deverão apresentar laudo, indicando o valor da avaliação e serão por ele responsáveis.

Nos arts. 80 e 81, a lei determina que, para a constituição da companhia alguns requisitos preliminares devem ser satisfeitos. Dentre estes requisitos está a obrigatoriedade de subscrição da totalidade do capital social por pelo menos 2 (duas) pessoas (físicas ou jurídicas). Além disso, esses subscritores devem realizar, no mínimo, 10% do valor subscrito, e esse valor deve ser depositado no Banco do Brasil S/A, ou em outro estabelecimento bancário autorizado pela CVM. O referido depósito deve ser efetuado pelo fundador em nome do subscritor e em favor da companhia em organização, no prazo de 5 (cinco) dias do recebimento dos recursos. Caso a companhia não se organize definitivamente no prazo de 6 (seis) meses da data do depósito, o banco restituirá as quantias depositadas diretamente aos subscritores. A companhia somente poderá levantar o depósito após adquirir personalidade jurídica.

O capítulo XIV da Lei está reservado à regulamentação da modificação do capital social, englobando os arts. 166 ao 174.

O art. 166 estabelece a competência para o aumento do capital social, e está assim redigido:

Art. 166. O capital social pode ser aumentado:

I — por deliberação da assembleia geral ordinária, para correção da expressão monetária do seu valor (art. 167);

II — por deliberação da assembleia geral ou do conselho de administração, observado o que a respeito dispuser o estatuto, nos casos de emissão de ações dentro do limite autorizado no estatuto (art. 168);

III — por conversão, em ações, de debêntures ou parte beneficiárias e pelo exercício de direitos conferidos por bônus de subscrição, ou de opção de compra de ações;

IV — por deliberação da assembleia geral extraordinária convocada para decidir sobre reforma do estatuto social, no caso de inexistir autorização de aumento, ou de estar a mesma esgotada.

§ 1º Dentro dos 30 (trinta) dias subsequentes à efetivação do aumento, a companhia requererá ao registro do comércio a sua averbação, nos casos dos números I a III, ou o arquivamento da ata da assembleia de reforma do estatuto, no caso do número IV.

§ 2º O conselho fiscal, se em funcionamento, deverá, salvo nos casos do número III, ser obrigatoriamente ouvido antes da deliberação sobre o aumento de capital.

Assim, temos diversas formas de modificação, por aumento, do capital social, e o assunto deve ser entendido a partir do texto legal.

O disposto no art. 167, relativo ao aumento do capital social por correção monetária, não tem mais o vigor que detinha até 31 de dezembro de 1995, quan-

do a correção monetária foi extinta. Mas, por força da inalterabilidade do capital social sem alteração dos atos constitutivos, ainda persiste, em raros casos, na Contabilidade de certas empresas e também no balanço patrimonial a conta de reserva de capital, compreendida pela **reserva de correção monetária do capital social**. O assunto foi cobrado em provas muito recentes e poderá ser cobrado na sua próxima prova, portanto, para não errar essa preciosa questão, vale a pena ver o que diz a lei.

Art. 167. A reserva de capital constituída por ocasião do balanço de encerramento do exercício social e resultante da correção monetária do capital realizado (art. 182, § 2º) será capitalizada por deliberação da assembleia geral ordinária que aprovar o balanço.

§ 1º Na companhia aberta, a capitalização prevista neste artigo será feita sem modificação do número de ações emitidas e com aumento do valor nominal das ações, se for o caso.

§ 2º A companhia poderá deixar de capitalizar o saldo da reserva correspondente às frações de centavo do valor nominal das ações, ou, se não tiverem valor nominal, à fração inferior a 1% (um por cento) do capital social.

§ 3º Se a companhia tiver ações com e sem valor nominal, a correção do capital correspondente às ações com valor nominal será feita separadamente, sendo a reserva resultante capitalizada em benefício dessas ações.

Cientes de que o capital social só poderá ter o seu valor alterado mediante alteração dos atos constitutivos da companhia (estatuto), e nas entidades contratuais mediante a alteração do contrato social, a Contabilidade, com base na Lei das S/A e nos princípios contábeis, trata o assunto da seguinte forma:

CAPITAL SOCIAL
1) A conta representativa do capital realizado permanece inalterada.
2) A correção monetária do capital é registrada em conta própria, representando reserva de capital, onde é registrada a atualização do capital por correção monetária.
3) Como essa conta é representativa de capital social, também ela sofre, a partir do segundo ano ou período, correção monetária. Assim, essa conta registra a correção de seu próprio valor, tanto quanto a correção da conta capital integralizado ou realizado.

Desta forma, se, por exemplo, uma empresa que iniciou suas atividades em princípio de janeiro de determinado ano, no qual a correção monetária foi de 50%, sendo o capital realizado desta empresa de \$ 1.000,00, ela deverá, no balanço patrimonial do final do ano, corrigir o valor do capital social, mediante a criação da conta **reserva de correção monetária do capital**, com valor de \$ 500,00.

No balanço patrimonial, essa situação estará assim demonstrada:

PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
CAPITAL REALIZADO	1.000,00
RESERVA DE COR. MONET. DO CAPITAL	500,00

Admitindo, ainda no mesmo exemplo, que, no exercício seguinte, o índice de inflação seja de 80%, e que a empresa não efetuou alterações em seu capital social, deverá ser registrada essa correção de 80%. Porém, agora, deverá registrar a correção da conta capital social e da própria conta que representa a correção do capital social. Assim, a conta capital social permanecerá com o valor de \$ 1.000,00.

Já a conta **reserva de correção monetária do capital** deverá receber a adição de \$ 800,00, referentes a correção do capital social mais \$ 400,00, referentes à correção de seu próprio saldo, ficando, portanto, com saldo de \$ 1.700,00. No balanço, essa situação, após o segundo período, devidamente corrigido, passaria a ser a seguinte:

PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
CAPITAL REALIZADO	1.000,00
RESERVA DE CORREÇÃO MONETÁRIA DO CAPITAL	1.700,00

É muito importante que tenhamos em mente a real dimensão do capital social. No exemplo apresentado, deve-se entender que o capital social é de \$ 2.700,00, isto é, o capital social representa o valor registrado em conta específica de capital realizado, mais o valor de sua correção. Isto se justifica em razão de, por disposição expressa na lei, o capital não poder ter alterado o seu valor extrínseco, sem que haja alteração dos atos constitutivos. Entretanto, a própria lei estabelece que o capital deve ter seu valor atualizado, para acompanhar a desvalorização da moeda.

Dessa forma, em questões de concursos nas quais é solicitado o valor da reserva legal, por exemplo, assunto que veremos em hora oportuna, devemos adicionar,

à conta de capital social, o valor da conta de reserva de correção monetária do capital para, com base no valor assim encontrado (capital + correção), apurar os percentuais estabelecidos em lei, no tocante às reservas de lucros.

No art. 168, a Lei regulamenta o aumento do capital social, sem alteração dos atos constitutivos, utilizando para tanto a figura do **capital autorizado**, conforme o abaixo transcrito:

Art. 168. O estatuto pode conter autorização para aumento do capital social independentemente de reforma estatutária.

§ 1º A autorização deverá especificar:

- a) o limite de aumento, em valor do capital ou em número de ações, e as espécies e classes das ações que poderão ser emitidas;
- b) o órgão competente para deliberar sobre as emissões, que poderá ser a assembleia geral ou o conselho de administração;
- c) as condições a que estiverem sujeitas as emissões;
- d) os casos ou as condições em que os acionistas terão direito de preferência para subscrição, ou de inexistência desse direito (art. 172).

§ 2º O limite de autorização, quando fixado em valor do capital social, será anualmente corrigido pela assembleia geral ordinária, com base nos mesmos índices adotados na correção do capital social.

§ 3º O estatuto pode prever que a companhia, dentro do limite de capital autorizado, e de acordo com plano aprovado pela assembleia geral, outorgue opção de compra de ações a seus administradores ou empregados, ou a pessoas naturais que prestem serviços à companhia ou a sociedade sob seu controle.

Também constitui fonte de aumento do capital social a incorporação formal de reservas de lucros gerados pela empresa. A lei chama esta operação de **capitalização de lucros e reservas**. Vejamos:

Art. 169. O aumento mediante capitalização de lucros ou de reservas importará alteração do valor nominal das ações ou distribuições das ações novas, correspondentes ao aumento, entre acionistas, na proporção do número de ações que possuírem.

§ 1º Na companhia com ações sem valor nominal, a capitalização de lucros ou de reservas poderá ser efetivada sem modificação do número de ações.

§ 2º Às ações distribuídas de acordo com este artigo se estenderão, salvo cláusula em contrário dos instrumentos que os tenham constituído, o usufruto, o fideicomisso, a inalienabilidade e a incomunicabilidade que porventura gravarem as ações de que elas forem derivadas.

§ 3º As ações que não puderem ser atribuídas por inteiro a cada acionista serão vendidas em bolsa, dividindo-se o produto da venda, proporcionalmente, pelos titulares das frações; antes da venda, a companhia fixará prazo não inferior a 30 (trinta) dias, durante o qual os acionistas poderão transferir as frações de ação.

O capital pode, também, ser aumentado mediante o aporte de novos recursos externos, advindos dos sócios/acionistas. É esse o entendimento do art. 170 da lei:

Art. 170. Depois de realizados 3/4 (três quartos), no mínimo, do capital social, a companhia pode aumentá-lo mediante subscrição pública ou particular de ações.

§ 1º O preço de emissão deverá ser fixado, sem diluição injustificada da participação dos antigos acionistas, ainda que tenham direito de preferência para subscrevê-las, tendo em vista, alternativa ou conjuntamente: (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 05/05/1997.)

I — a perspectiva de rentabilidade da companhia; (Inciso incluído pela Lei nº 9.457, de 05/05/1997.)

II — o valor do patrimônio líquido da ação; (Inciso incluído pela Lei nº 9.457, de 05/05/1997.)

III — a cotação de suas ações em Bolsa de Valores ou no mercado de balcão organizado, admitido ágio ou deságio em função das condições do mercado. (Inciso incluído pela Lei nº 9.457, de 05/05/1997.)

§ 2º A assembleia geral, quando for de sua competência deliberar sobre o aumento, poderá delegar ao conselho de administração a fixação do preço de emissão de ações a serem distribuídas no mercado.

§ 3º A subscrição de ações para realização em bens será sempre procedida com observância do disposto no artigo 8º, e a ela se aplicará o disposto nos §§ 2º e 3º do art. 98.

§ 4º As entradas e as prestações da realização das ações poderão ser recebidas pela companhia independentemente de depósito bancário.

§ 5º No aumento de capital observar-se-á, se mediante subscrição pública, o disposto no art. 82, e se mediante subscrição particular, o que a respeito for deliberado pela assembleia geral ou pelo conselho de administração, conforme dispuser o estatuto.

§ 6º Ao aumento de capital aplica-se, no que couber, o disposto sobre a constituição da companhia, exceto na parte final do § 2º do art. 82.

§ 7º A proposta de aumento do capital deverá esclarecer qual o critério adotado, nos termos do § 1º deste artigo, justificando pormenorizadamente os aspectos econômicos que determinaram a sua escolha. (Parágrafo incluído pela Lei nº 9.457, de 05/05/1997.)

Nos arts. 171 e 172, a Lei trata do direito de preferência e da exclusão do direito de preferência. Pelo fato de o art. 172 ter sofrido profundas alterações, apresentamos a sua transcrição a seguir.

Art. 172. O estatuto da companhia aberta que contiver autorização para o aumento do capital pode prever a emissão, sem direito de preferência para os antigos acionistas, ou com redução do prazo de que trata o § 4º do art. 171, de ações e debêntures conversíveis em ações, ou bônus de subscrição, cuja colocação seja feita mediante: (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 31/10/2001.)

I — venda em bolsa de valores ou subscrição pública; ou

II — permuta por ações, em oferta pública de aquisição de controle, nos termos dos arts. 257 e 263.

Parágrafo único. O estatuto da companhia, ainda que fechada, pode excluir o direito de preferência para subscrição de ações nos termos de lei especial sobre incentivos fiscais.

Assim como a empresa pode aumentar seu capital, poderá, em certas situações, reduzi-lo. As circunstâncias previstas pela lei para a redução do capital são de perda, no caso de compensação de prejuízos acumulados e no caso de o capital registrado ser considerado excessivo à finalidade do objetivo social. É o que dispõem os arts. 173 e 174 da Lei:

Art. 173. A assembleia geral poderá deliberar a redução do capital social se houver perda, até o montante dos prejuízos acumulados, ou se julgá-lo excessivo.

§ 1º A proposta de redução do capital social, quando de iniciativa dos administradores, não poderá ser submetida à deliberação da assembleia geral sem o parecer do conselho fiscal, se em funcionamento.

§ 2º A partir da deliberação de redução ficarão suspensos os direitos correspondentes às ações cujos certificados tenham sido emitidos, até que sejam apresentados à companhia para substituição.

Oposição dos Credores

Art. 174. Ressalvado o disposto nos arts. 45 e 107, a redução do capital social com restituição aos acionistas de parte do valor das ações, ou pela diminuição do valor destas, quando não integralizadas, à importância das entradas, só se tornará efetiva 60 (sessenta) dias após a publicação da ata da assembleia geral que a tiver deliberado.

§ 1º Durante o prazo previsto neste artigo, os credores quirografários por títulos anteriores à data da publicação da ata poderão, mediante notificação, de que se dará ciência ao registro do comércio da sede da companhia, opor-se à redução do capital; decairão desse direito os credores que o não exercerem dentro do prazo.

§ 2º Findo o prazo, a ata da assembleia geral que houver deliberado a redução poderá ser arquivada se não tiver havido oposição ou, se tiver havido oposição de algum credor, desde que feita a prova do pagamento do seu crédito ou do depósito judicial da importância respectiva.

§ 3º Se houver em circulação debêntures emitidas pela companhia, a redução do capital, nos casos previstos neste artigo, não poderá ser efetivada sem prévia aprovação pela maioria dos debenturistas, reunidos em assembleia especial.

Atenção!

Embora o disposto no art. 174, anteriormente transcrito, não tenha implicação em registros contábeis, a sua observância e, por conseguinte, sua importância são elevadas, devendo o estudante de Contabilidade para concursos ficar muito atento ao que nele está regrado, pois bancas como o Cespe/UnB adoram questões envolvendo o assunto.

Também a Lei nº 10.406/2002, ao instituir o novo Código Civil, por meio dos arts. 1.082 a 1.084 estabelece que a sociedade pode reduzir o Capital Social nos seguintes termos:

Art. 1.082. Pode a sociedade reduzir o capital, mediante a correspondente modificação do contrato:

I — depois de integralizado, se houver perdas irreparáveis;

II — se excessivo em relação ao objeto da sociedade.

Art. 1.083. No caso do inciso I do artigo antecedente, a redução do capital será realizada com a diminuição proporcional do valor nominal das quotas, tornando-se efetiva a partir da averbação, no Registro Público de Empresas Mercantis, da ata da assembleia que a tenha aprovado.

Art. 1.084. No caso do inciso II do art. 1.082, a redução do capital será feita restituindo-se parte do valor das quotas aos sócios, ou dispensando-se as prestações ainda devidas, com diminuição proporcional, em ambos os casos, do valor nominal das quotas.

§ 1º No prazo de noventa dias, contado da data da publicação da ata da assembleia que aprovar a redução, o credor quirografário, por título líquido anterior a essa data, poderá opor-se ao deliberado.

§ 2º A redução somente se tornará eficaz se, no prazo estabelecido no parágrafo antecedente, não for impugnada, ou se provado o pagamento da dívida ou o depósito judicial do respectivo valor.

§ 3º Satisfeitas as condições estabelecidas no parágrafo antecedente, proceder-se-á à averbação, no Registro Público de Empresas Mercantis, da ata que tenha aprovado a redução.

Sobre a redução do capital, a legislação tributária dispõe que:

1. Os bens e direitos do ativo da pessoa jurídica, que forem transferidos ao titular ou a sócio ou acionista, a título de devolução de sua participação no capital social, poderão ser avaliados pelo valor contábil ou de mercado, sendo que no caso de a devolução realizar-se pelo valor de mercado, a diferença entre este e o valor contábil dos bens ou direitos transferidos será considerada ganho de capital, que será computado nos resultados da pessoa jurídica tributada com base no lucro real, e

para o titular, sócio ou acionista, pessoa jurídica, os bens ou direitos recebidos em devolução de sua participação no capital serão registrados pelo valor contábil da participação ou pelo valor de mercado, conforme avaliado pela pessoa jurídica que esteja devolvendo o capital, ocorrendo a tributação apenas na pessoa jurídica que efetuar a devolução;

2. A diminuição do Capital Social por absorção de prejuízos contábeis não prejudica o direito à compensação dos prejuízos fiscais existentes na pessoa jurídica;
3. Em caso de devolução de capital pelo valor contábil do bem ou direito não haverá tributação.

EXERCÍCIO RESOLVIDO 10-1:

A empresa BOA LIQUIDEZ LTDA apresentava no final do exercício de 2005 um Capital Social de R\$ 6.000,00. Entretanto, esse capital se demonstrou excessivo para as finalidades da empresa. O Valor do Capital Social julgado adequado pela empresa é de R\$ 5.000,00. Assim, a empresa resolveu diminuir o capital social em R\$ 1.000,00 do seguinte modo: restituição de bens aos sócios contabilizados por R\$ 800,00 e depreciados em 40%, e o restante em dinheiro.

Considere, ainda, que a empresa possuía bens contabilizados no ativo permanente pelo valor de R\$ 2.800,00, e que todos estavam depreciados em 40% e que saldo da conta Bancos conta Movimento era de R\$ 1.000,00.

Pede-se que sejam efetuados os lançamentos correspondentes a essa devolução de capital, considerando que os bens foram devolvidos pelo valor contábil.

Resolução:

1 – Lançamentos pela devolução da participação no capital em dinheiro e dos bens avaliados pelo valor contábil:

a) Redução do capital:

D – Capital Social	R\$ 1.000,00
C – Contas de Sócios (PC)	R\$ 1.000,00

b) Baixa da depreciação acumulada dos bens:

D – Depreciação Acumulada (ANC)	R\$ 320,00
C – Bens – Imobilizado (ANC)	R\$ 320,00

c) Entrega dos bens pelo custo contábil:

D – Contas de Sócios (PC) R\$ 480,00

C – Bens (ANC) R\$ 480,00

d) Entrega da diferença:

D – Contas de Sócios (PC) R\$ 520,00

C – Bancos Conta Movimento (AC) R\$ 520,00

Os lançamentos de razão serão os seguintes:

Capital Social	
	6.000,00 (SI)
(a) 1.000,00	
	5.000,00 (SF)

Contas de Sócios	
	1.000,00 (a)
(c) 480,00	
(d) 520,00	

Depreciação Acumulada	
	1.120,00 (SI)
(b) 320,00	
	800,00 (SF)

Bens – ANC	
(SI) 2.800,00	
	320,00 (b)
	480,00 (c)
(SF) 2.000,00	

Bancos c/ Movimento	
(SI) 1.000,00	
	520,00 (d)
(SF) 480,00	

10.2. Conceituação

Após vermos, exaustivamente, as disposições da Lei das S/A sobre capital social (repetimos que essas disposições aplicam-se, de forma subsidiária, às demais sociedades quanto à formação do capital social), podemos, finalmente, conceituar capital social.

Assim, de forma resumida, pode-se dizer que o **capital social** representa o aporte de recursos que os sócios ou acionistas entregam à entidade, como investimento inicial. Pode, também, estar composto por reservas de capital e lucros gerados pela entidade, que estejam formalmente incorporadas. Nesta hipótese, é necessário que haja alteração do contrato ou estatuto social, pois o capital social só pode ser alterado, mediante alteração dos atos constitutivos da entidade.

10.3. Capital social, capital nominal ou capital subscrito

Chama-se **capital nominal** o valor do capital ou capital social devidamente registrado na Junta Comercial do Estado. O capital nominal é formado pelo capital inicial investido pelos empresários, inclusive os investimentos adicionais, integralizados em dinheiro ou bens, bem como os acréscimos decorrentes de lucros gerados na atividade da empresa e outras reservas (como reservas de capital). O capital nominal inclui a sua correção monetária incorporada ao respectivo capital e pode ser reduzido, quando houver absorção de prejuízo contábil ou restituição de capital aos empresários. Para ter validade jurídica, qualquer alteração ocorrida no capital necessita de seu competente registro (arquivamento) na Junta Comercial.

10.4. Capital realizado, integralizado ou contábil

É o total efetivamente entregue pelos acionistas ou sócios das entidades, que pode ser igual ao capital nominal ou subscrito, se os subscritores já o integralizaram. Pelo art. 182 da Lei nº 6.404/1976, temos que “a conta capital social discriminará o montante subscrito, e por dedução, a parcela ainda não realizada”. Assim, quando o capital não for integralizado de forma total, no momento da constituição da sociedade, a empresa deve ter, em seu plano de contas, a conta **capital subscrito** e a conta devedora **capital a integralizar**, sendo que o líquido entre ambas representa o **capital realizado**. Salientamos, mais uma vez, que capital subscrito, capital registrado e capital nominal representam expressões análogas em Contabilidade.

Para melhor compreensão, vamos a um exemplo prático de constituição de sociedade empresária, cujo contrato social reza que a empresa terá o capital social de \$ 1.200.000,00, formado por dois sócios, em partes iguais, e que aquele será integralizado da seguinte forma:

- a) no ato de assinatura da constituição da empresa, o sócio A fará a entrega de \$ 300.000,00, em dinheiro, e o restante de suas quotas serão entregues em 30 parcelas mensais, iguais e sucessivas de \$ 10.000,00, cada;
- b) no ato de assinatura do contrato, o sócio B entregará a quantia de \$ 150.000,00, em dinheiro e em bens imóveis, devidamente avaliados, no valor de \$ 150.000,00. As quotas restantes serão por ele integralizadas em 6 parcelas semestrais e sucessivas de \$ 50.000,00, cada.

Contabilmente, teremos os seguintes lançamentos:

1. na subscrição:

	Débito	Crédito
Capital a integralizar a Capital subscrito	1.200.000,00	1.200.000,00

2. na integralização pelos sócios ou acionistas:

	Débito	Crédito
Caixa, imóveis a Capital a integralizar	600.000,00	600.000,00

3. no balanço, teríamos a seguinte situação:

Patrimônio líquido	
Capital social (subscrito)	1.200.000,00
(-) Capital a integralizar	(600.000,00)
= Capital realizado	600.000,00

O entendimento desses lançamentos é fundamental, pois o assunto é muito cobrado nas provas.

Veja novamente o texto da lei, a respeito do tema:

Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

(...)

§ 2º Será ainda registrado como reserva de capital o resultado da correção monetária do capital realizado, enquanto não capitalizado.

10.5. Capital de terceiros

Representam as obrigações, os investimentos de terceiros na entidade, ou o **passivo exigível**, e está aplicado no ativo da entidade ou em despesas. Sempre é bom lembrar que o **capital social não representa uma obrigação da entidade para com os sócios**, pois estes não fazem um empréstimo à sociedade. Os sócios ou acionistas fazem uma espécie de investimento na sociedade, com objetivos econômicos.

10.6. Capital próprio

Constitui os recursos advindos dos sócios ou acionistas da entidade ou decorrentes de suas operações sociais (resultado). Está representado pelo **patrimônio líquido (PL)**. Assim, **capital próprio** é sinônimo de patrimônio líquido, de situação líquida, e representa os valores do capital social, as reservas de capital, das reservas de lucros, dos Ajustes de Avaliação Patrimonial e dos prejuízos acumulados. Ressalte-se que as contas retificadoras do PL devem ser subtraídas desses valores. As principais contas retificadoras do PL são o **capital a realizar** ou **integralizar**, os **prejuízos acumulados** e as **ações em tesouraria**.

10.7. Capital total à disposição da entidade ou capital em giro

É igual à **soma de todas as origens que estão à disposição da entidade** e, evidentemente, aplicadas no ativo. Vale dizer, é a soma do patrimônio líquido, do passivo exigível (passivo circulante + passivo não circulante), em decorrência do método das partidas dobradas, estão consignados no ativo da empresa (bens + direitos). Assim, possuem o mesmo valor:

- passivo total (incluindo o passível exigível e patrimônio líquido);
- ativo total;
- patrimônio bruto;
- total das origens;
- total das aplicações;
- capital total à disposição da entidade.

10.8. Capital a integralizar

É a diferença entre o capital subscrito e o capital integralizado. Ocorre quando os acionistas/sócios, por qualquer motivo, não integralizam o total do capital subscrito. Também é conhecido como capital a realizar.

10.9. Capital autorizado

É uma figura prevista pela Lei nº 6.404/1976 (Lei das S/A) e próprio de sociedades anônimas de capital aberto (que negociam suas ações no mercado de valores mobiliários), em que o aumento do capital social pode ser efetuado sem reforma estatutária. O capital autorizado deve constar do estatuto social da companhia.

10.10. Capital subscrito

É o capital que os acionistas/sócios comprometem-se a entregar à pessoa jurídica para sua constituição e/ou aumento do capital social, se já constituída, passando a ser uma obrigação dos sócios/acionistas perante a empresa. É sinônimo de **capital social**, **capital nominal** ou **capital registrado**.

10.11. Capital de giro

Para Antônio Lopes de Sá, **capital de giro** é sinônimo de **capital circulante** ou de **capital de trabalho**. Essas expressões indicam a parte do patrimônio que sofre constante movimentação nas empresas, tais como as disponibilidades e os valores realizáveis, distinguindo-se entre estes os créditos, os estoques e os investimentos. São excluídos, portanto, os capitais não circulantes (ativo fixo ou imobilizado, investimentos permanentes) e o ativo pendente, que compreende valores contingentes como, por exemplo, despesas do exercício seguinte.

Por vezes, esse assunto tem aparecido em questões de provas da Esaf, com a conotação de ser o capital de giro o próprio ativo circulante.

Atenção!

Não confundir com **capital circulante líquido**, ou **capital de giro líquido**, que equivale ao ativo circulante menos o passivo circulante.

Exercícios

1. **(Cespe/UnB/Bacen/1997) A movimentação das contas do patrimônio líquido de uma instituição financeira pode se dar por diversas maneiras, e a contabilização deve ser feita em conformidade com os princípios de Contabilidade e com as normas do Conselho Monetário Nacional e do BACEN. Com base nesse contexto, julgue os itens abaixo.**
 - 1) O aumento do capital social, pela emissão de novas ações, com integralização em dinheiro, deve ser registrado a débito das disponibilidades e a crédito da conta do patrimônio líquido, representativa do capital social.
 - 2) O ágio recebido pela subscrição de ações deve ser registrado a débito das reservas de capital.
 - 3) A reserva legal constituída a partir de uma parcela do lucro líquido deve ser registrada a crédito de uma reserva de capital.
 - 4) O resultado líquido do exercício deve ser transferido para a conta transitória de lucros ou prejuízos acumulados, antes de sua destinação final para os acionistas ou reservas.
 - 5) As ações em tesouraria devem apresentar saldo devedor.

2. **(Detran/PE – 2010) No que se refere a uma sociedade por ações, o capital social pode ser constituído:**
 - a) por bens e contribuições em dinheiro apenas.
 - b) por contribuições exclusivamente em dinheiro, desde que validadas por autoridades competentes.
 - c) por créditos (desde que avaliados por peritos ou empresa especializada), contribuições em dinheiro e bens.
 - d) por bens (desde que avaliados por peritos ou empresa especializada), contribuições em dinheiro e créditos.
 - e) por créditos (desde que avaliados por peritos ou empresa especializada), contribuições em dinheiro e bens (desde que avaliados por peritos ou empresa especializada).

3. **(Cespe/INSS/1997) No balanço patrimonial, a diferença entre o valor dos ativos e dos passivos representa o patrimônio líquido, que é o valor contábil pertencente aos acionistas ou sócios. De acordo com a Lei nº 6.404/1976, o patrimônio líquido pode incluir:**
 - 1) capital social, que representa valores recebidos pela empresa ou por ela gerados, que estão formalmente incorporados ao capital social;
 - 2) reservas de capital, que representam valores recebidos, inexigíveis, que não transitam por contas de resultado;

- 3) provisões para contingências, representando prováveis compromissos futuros de fatos contábeis ocorridos;
 - 4) reservas de lucros, representando lucros obtidos pela empresa e retidos com finalidade específicas;
 - 5) estoques de ouro, representando as reservas reais da empresa, para garantir ou lastrear os títulos emitidos e adquiridos no mercado de valores mobiliários.
- 4. (Suape/Upenet – 2010) Para aumentar o capital social da Cia. Vitória com o valor das reservas, a empresa deverá efetuar o seguinte lançamento:**
- a) reservas
a capital social
 - b) capital social
a reservas
 - c) capital a integralizar
a capital social
 - d) reservas
a capital a integralizar
 - e) capital a integralizar
a reservas
- 5. (UnB/Cespe-STM/1999) No balanço patrimonial de uma sociedade por ações, a conta do capital social discriminará, entre os elementos do patrimônio líquido, o montante:**
- a) das disponibilidades;
 - b) das reservas de capital;
 - c) subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada;
 - d) de ações emitidas;
 - e) subscrito apenas pelo acionista controlador.
- 6. (Petrobras/Cesgranrio – 2010) Admita que uma Sociedade Anônima tenha informado o seguinte:**
- Valor nominal da ação – R\$ 2,00;
 - Ações subscritas – 800.000 ações ordinárias;
 - Valor de cada ação subscrita – R\$ 2,20;
 - Capital a realizar – R\$ 200.000,00;
 - Capital autorizado – R\$ 2.000.000,00.
- Considerando as informações acima e as determinações da Lei das Sociedades Anônimas, afirma-se que o Capital Social da Companhia, em reais, é:**
- a) 1.400.000,00;
 - b) 1.600.000,00;
 - c) 1.560.000,00;
 - d) 1.760.000,00;
 - e) 1.800.000,00.
- 7. (TRT-4ª/Analista Judiciário/2001) O capital subscrito e realizado pelo titular, sócio ou acionista é considerado capital próprio, em virtude do princípio ou da convenção:**
- a) do conservadorismo;
 - b) da continuidade;
 - c) da entidade;
 - d) da realização das receitas;
 - e) da objetividade.

- 8. (Mapa – 2010) A contabilidade conceitua o agregado de valores que abrange o investimento inicial feito pelos proprietários e que corresponde ao patrimônio líquido inicial que se denomina Capital:**
- a) Total à Disposição da Empresa; d) Próprio;
 b) Nominal; e) de Terceiros Investido.
 c) de Abertura;
- 9. (TRF/Esaf/2000) Se determinada empresa decide aumentar o próprio capital com o aproveitamento das reservas existentes, terá que contabilizar esse fato administrativo da forma seguinte:**
- a) Capital social
 a Reservas;
 b) Capital a integralizar
 a Reservas;
 c) Capital a integralizar
 a Capital social;
 d) Reservas
 a Capital social;
 e) Reservas
 a Capital a integralizar.

- 10. (Técnico Controle Interno) O balancete de verificação da Cia. Delta apresentava a seguinte posição em reais:**

Contas	Saldo 30.11.t1	Saldo 01.12.t1
Máquinas	8.500,00	8.500,00
Caixa	18.000,00	18.000,00
Receita serviços	48.700,00	58.700,00
Capital	80.000,00	130.000,00
Depreciação acumulada	1.700,00	1.700,00
Serviços de terceiros	6.300,00	6.300,00
Lucros/prejuízos acumulados	14.200,00	–
Material consumo (estoque)	15.000,00	15.000,00
Terrenos	30.000,00	30.000,00
Bancos c/mov.	62.300,00	62.300,00
Reservas de lucros	7.000,00	–
Contas a pagar	9.700,00	9.700,00
Custos dos serviços	21.200,00	21.200,00
Clientes	–	10.000,00
Veículos	–	28.800,00

A estrutura de capital da empresa foi alterada. Os novos recursos, investidos na estrutura patrimonial pelos sócios, foram de:

- a) R\$ 21.200,00; d) R\$ 50.000,00;
 b) R\$ 28.800,00; e) R\$ 60.000,00.
 c) R\$ 38.800,00;
- 11. (Contador/IFCE-2010) Marque a alternativa correta em relação ao Capital Social:**
- a) É um componente do Patrimônio Líquido da Entidade e representa os recursos iniciais que seus sócios ou acionistas colocam à disposição desta, podendo também estar representado por recursos adicionais, oriundos dos mesmos ou dos novos sócios ou acionistas, ou da parcela de recursos gerados pela Entidade e, formalmente, a ela integrados.

- b) É um componente do Patrimônio Líquido que chamamos de conta unilateral; uma vez constituída, não pode ter reduzido o seu valor, sendo que, para as situações em que se faz necessária a sua alteração, esta deve ser efetivada nas contas de Reserva de Capital.
- c) É um componente do Patrimônio Líquido que indica a parcela do Capital Subscrito, integralizado ou não pelos sócios à empresa, estando representado por recursos auferidos de terceiros.
- d) É um componente que deve ser sempre constituído e formado exclusivamente por dinheiro.
- e) É um componente do Patrimônio Líquido que só pode ser alterado quando houver a retirada ou o ingresso de um novo sócio ou acionista.
- 12. (Prefeitura de Natal–RN–2001/Esaf) A firma Celta & Cia. Ltda. aplicou seu capital inicial da seguinte forma: 40% em máquinas compradas, à vista, por R\$ 3.500,00, uma nota promissória emitida por um de seus sócios, no valor de R\$ 3.000,00 e o restante em moeda corrente do país.**
- Em seguida essa empresa:**
- **comprou mercadorias da Casa São Benedito, conforme nota fiscal nº 2.315. O preço de compra foi de R\$ 3.000,00. A Casa São Benedito obteve lucro de 20% nessa transação. A Celta pagou entrada de 20%, assinando duplicata pelo valor restante;**
 - **vendeu mercadorias por R\$ 1.900,00, conforme notas fiscais de nºs 002 a 049, recebendo como entrada apenas 40% do total;**
 - **pagou impostos e taxas, no valor de R\$ 400,00;**
 - **registrou salários e respectivos encargos, no valor bruto de R\$ 900,00, para pagamento no mês seguinte;**
 - **registrou a baixa do estoque, no valor de R\$ 1.300,00, referente ao custo das vendas.**
- Ao final da gestão acima transcrita, a empresa terá apurado:**
- a) capital aplicado de R\$ 8.750,00;
 - b) capital próprio de R\$ 8.050,00;
 - c) capital alheio de R\$ 3.780,00;
 - d) rédito bruto de R\$ 700,00;
 - e) rédito líquido de R\$ 600,00.
- 13. Nos termos da Lei nº 6.404/1976, a responsabilidade dos sócios ou acionistas de uma companhia é:**
- a) ilimitada;
 - b) limitada ao preço de emissão das ações subscritas ou adquiridas;
 - c) limitada ao valor do capital social da companhia;
 - d) solidária em relação a todos os acionistas preferenciais;
 - e) subsidiária em relação aos acionistas preferenciais.
- 14. (Ibram/Funcab – 2010) Assinale a opção que apresenta um Fato Modificativo Aumentativo.**
- a) Recebimento de duplicatas com juros.
 - b) Aumento de capital com recursos dos sócios ou acionistas.
 - c) Recebimento de duplicatas com desconto.
 - d) Distribuição de lucros aos sócios ou acionistas.
 - e) Retirada de um sócio da sociedade com bens da empresa.

- 15. (Téc. Cont./Petrobras – 2010) Capital subscrito, na empresa, de quotas de responsabilidade limitada pode ser definido como o:**
- total de recursos, colocados à disposição da sociedade por terceiros, visando a permitir a realização das operações;
 - total de recursos colocados na sociedade que representa a diferença entre o capital total e o capital integralizado;
 - valor que os sócios efetivamente entregaram à sociedade e que será responsável pelas operações da entidade;
 - valor que representa a diferença entre o total dos ativos da sociedade e o total das obrigações em relação a terceiros;
 - montante que os sócios prometeram entregar à sociedade em troca da propriedade das quotas da mesma.
- 16. (Prefeitura Campinas – adaptada) Existem dois tipos de capital: capital de terceiros e capital próprio, que se classificam, respectivamente, como:**
- patrimônio líquido e exigível a curto prazo;
 - ativo circulante e passivo não circulante;
 - patrimônio líquido e passivo não circulante;
 - passivo não circulante e patrimônio líquido;
 - patrimônio líquido e passivo não circulante.
- 17. (Cesgranrio – Casa da Moeda) Uma empresa inicia suas atividades em abril de 2004, com um capital subscrito de R\$ 800,00, sendo 75% integralizados no ato e o restante a ser integralizado em quatro parcelas semestrais, iguais e sucessivas, com a 1ª vencendo em outubro de 2004. Ao final do ano de 2004, a empresa apresentou um prejuízo de R\$ 40,00. No segundo ano, obteve um lucro de R\$ 60,00. Os saldos do Patrimônio Líquido, em dezembro de 2004 e dezembro de 2005, respectivamente, em reais, são:**
- 610,00 e 770,00;
 - 610,00 e 820,00;
 - 650,00 e 750,00;
 - 650,00 e 770,00;
 - 650,00 e 820,00.
- 18. (Contador – MPE/RO – Cesgranrio – 2005) A Cia. Macapá iniciou suas atividades em junho de 2003, com um capital subscrito de R\$ 1.000,00 sendo 70% integralizados no ato e o restante a ser integralizado em 3 cotas, iguais e semestrais, com a 1 cota vencendo em dezembro de 2003. No ano de 2003 houve um prejuízo de R\$ 130,00. Em 2004, a Cia. Macapá obteve lucro líquido de R\$ 170,00. Com base nos dados acima, o patrimônio líquido, em reais, em dezembro de 2003 e dezembro de 2004, respectivamente, era de:**
- 670,00 e 940,00;
 - 670,00 e 1.040,00;
 - 800,00 e 1.040,00;
 - 800,00 e 1.170,00;
 - 1.000,00 e 1.170,00.
- 19. (Contador – Casa da Moeda – Cesgranrio – 2005) Uma empresa inicia suas atividades em abril de 2004, com um capital subscrito de R\$ 800,00, sendo 75% integralizados no ato e o restante a ser integralizado em quatro parcelas semestrais, iguais e sucessivas, com a 1ª vencendo em outubro de 2004. Ao final do ano de 2004, a empresa apresentou um prejuízo de R\$ 40,00. No segundo ano, obteve um lucro de R\$ 60,00. Os saldos do Patrimônio Líquido, em dezembro de 2004 e dezembro de 2005, respectivamente, em reais, são:**

- a) 610,00 e 770,00; d) 650,00 e 770,00;
 b) 610,00 e 820,00; e) 650,00 e 820,00.
 c) 650,00 e 750,00;

20. (Contador Junior – Petrobras – Cesgranrio – 2006) O estatuto de uma companhia que quer expandir seus negócios, mediante emissão de novas ações, estabelece que as ações terão valor nominal, fixando esse valor em R\$ 3,00. Prevendo dificuldades para colocar as ações pelo valor nominal fixado no estatuto, as novas ações são emitidas com o valor de face de R\$ 2,00, preço este tido como de forte apelo para o mercado.

Considerando as determinações da Lei nº 6.404/1976, com a nova redação dada pelas Leis nº 9.457/1997, de 5/5/1997; nº 10.194/2001, de 14/2/2001, e nº 10.303/2001, de 31/10/2001, esta Companhia deverá:

- a) registrar, como Capital, o valor de face das novas ações vezes a quantidade de ações negociadas;
- b) registrar, como Capital, o valor de face das novas ações vezes a quantidade de ações negociadas e, como Reserva de Ágio, a diferença entre o valor nominal das ações e o valor de face da nova emissão vezes a quantidade negociada;
- c) registrar, como Capital, o valor de face das novas ações vezes a quantidade de ações negociadas e, como Deságio, a diferença entre o valor nominal das ações e o valor de face da nova emissão vezes a quantidade negociada;
- d) registrar, como Capital, o valor de face das novas ações vezes a quantidade de ações negociadas e, como Despesa do Exercício, a diferença entre o valor nominal das ações e o valor de face da nova emissão vezes a quantidade negociada;
- e) suspender a emissão das novas ações, pois a Lei Societária veda a emissão de ações por preço inferior ao de seu valor nominal.
- 21. (Técnico de Contabilidade – Refap – Cesgranrio – 2007) Na constituição de uma sociedade anônima, os acionistas precisam depositar, em dinheiro:**
- a) 10% do capital integralizado, na Caixa Econômica Federal;
- b) 10% do capital subscrito, no Banco do Brasil;
- c) 20% do capital integralizado, no Banco do Brasil;
- d) 20% do capital social, na Caixa Econômica Federal;
- e) 20% do capital subscrito, na Caixa Econômica Federal.

Nas questões 22 e 23, assinale Certo (C) ou Errado (E).

- 22. (Contador Júnior – Petrobras – Cespe – 2007) As ações em circulação englobam todas as ações do capital social da companhia aberta, inclusive aquelas que estão registradas no patrimônio líquido como ações em tesouraria.**
- 23. (Técnico de Contabilidade – Petrobras – Cespe – 2007) O capital social subscrito estará totalmente integralizado quando efetuado o pagamento ou entregues os bens correspondentes ao compromisso assumido pelo acionista na subscrição.**

- 24. (Contador – Enap – Esaf – 2006) A empresa Setas e Cetáceos S/A, em primeiro de janeiro apresentava patrimônio líquido de R\$ 105.000,00, constituído de**
- | | |
|-----------------------------------|-------------------|
| Capital Social | 100.000,00 |
| Reserva Legal | 3.000,00 |
| Lucros Acumulados | 2.000,00 |
| Soma do Patrimônio Líquido | 105.000,00 |

Ao fim do mesmo exercício social esse patrimônio líquido somava apenas R\$ 99.000,00, em decorrência de prejuízo líquido apurado no exercício. Em face do fato acima citado, o aludido patrimônio líquido deve ser apresentado no balanço como segue:

- a) Capital Social 100.000,00
Reserva Legal 3.000,00
Lucros Acumulados 2.000,00
Prejuízos (6.000,00)
Soma do Patrimônio Líquido 99.000,00
 - b) Capital Social 100.000,00
Reserva Legal 3.000,00
Prejuízos Acumulados (4.000,00)
Soma do Patrimônio Líquido 99.000,00
 - c) Capital Social 100.000,00
Lucros Acumulados 2.000,00
Prejuízos (3.000,00)
Soma do Patrimônio Líquido 99.000,00
 - d) Capital Social 100.000,00
Prejuízos Acumulados (1.000,00)
Soma do Patrimônio Líquido 99.000,00
 - e) Capital Social 99.000,00
Soma do Patrimônio Líquido 99.000,00
- 25. (Técnico em Contabilidade – Proderj – Fundec 2002) O registro contábil da Empresa Y Ltda., referente à subscrição do seu capital, é:**
- a) Capital Integralizado a Capital Social;
 - b) Capital a Integralizar a Capital Social;
 - c) Capital Social a Quotista;
 - d) Bancos c/movimento a Capital Social;
 - e) Bancos c/movimento a Quotista.
- 26. (AEDECCA/FACHUCA – 2010) É o investimento efetuado pelos acionistas, tanto no ingresso na empresa como na obtenção dos valores de retorno da atividade não requisitado.**
- a) Reservas de Capital.
 - b) Reservas de Reavaliação.
 - c) Capital Social.
 - d) Reservas de Lucros.
 - e) Lucros e Prejuízos.
- 27. (Petrobras/Cesgranrio – 2010) O CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) em conjunto com o CFC (Conselho Federal de Contabilidade) elaborou a Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis e este pronunciamento se transformou na NBC T 1, do CFC. Essa estrutura conceitual aborda quatro aspectos, sendo três deles os seguintes:**
- o objetivo das demonstrações contábeis;
 - as características qualitativas que determinam a utilidade das informações contidas nas demonstrações contábeis;
 - a definição, o reconhecimento e a mensuração dos elementos que compõem as demonstrações contábeis.
- Considerando os três aspectos listados acima, qual é o quarto aspecto abordado pela estrutura conceitual?**

- a) O número de contas recomendadas em cada demonstrativo.
- b) Os conceitos de capital e de manutenção do capital.
- c) Os demonstrativos contábeis que devem ser elaborados.
- d) A estrutura física das demonstrações contábeis.
- e) As atividades necessárias do comitê de auditoria.

28. (Funasa – Dom Cintra – 2010) De acordo com a estrutura do balanço patrimonial preconizada pela legislação vigente, a conta integrante do patrimônio líquido que tem a essência de retificá-lo, além das denominadas Ações em Tesouraria e Prejuízos Acumulados, é:

- a) Reserva Legal;
- b) Capital Autorizado;
- c) Capital a Integralizar;
- d) Capital Social Subscrito;
- e) Reserva de Lucros a Realizar.

Balço Patrimonial

O vocábulo **balço** enseja, dentre outros significados, o de levantamento de uma situação, ou seja, trata-se de um exame acurado. Em Contabilidade, podemos dizer que é o registro contábil resumido do valor do ativo, do passivo e do patrimônio líquido de uma entidade jurídica. **É o assunto mais explorado em provas de concursos**, residindo aí a especial atenção que devemos ter em seu estudo.

É bem verdade que, desde o Capítulo 1, estamos falando de balço patrimonial, porém de forma parcial. Neste capítulo, trataremos do balço patrimonial de forma ampla. Não temos, porém, a intenção de exaurir o assunto, mas sim a pretensão de deixar o concursando com conhecimentos suficientes para enfrentar, com sucesso, as provas dos mais diversos concursos.

11.1. Conceito

O **balço** é a demonstração financeira que tem por objetivo evidenciar a situação patrimonial da entidade **em um dado momento**, após a contabilização de todos os atos e fatos consignados na escrituração contábil, sendo por este motivo chamado de **balço patrimonial**. Note que, por representar a situação da entidade em dado momento, é considerado um **demonstrativo estático**.

É a demonstração que encerra a sequência dos procedimentos contábeis, apresentando, de forma ordenada, os três elementos que compõem o patrimônio da empresa (ativo, passivo e patrimônio líquido, isto é, bens, direitos e obrigações, e, por diferença, a situação líquida).

11.2. Obrigatoriedade e finalidade

A obrigatoriedade desse demonstrativo decorre do art. 176 da Lei das S/A

Art. 176. Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

I — balanço patrimonial;

II — demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;

III — demonstração do resultado do exercício; e

IV — demonstração dos fluxos de caixa; e (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

V — se companhia aberta, demonstração do valor adicionado. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

§ 1º As demonstrações de cada exercício serão publicadas com a indicação dos valores correspondentes das demonstrações do exercício anterior.

§ 2º Nas demonstrações, as contas semelhantes poderão ser agrupadas; os pequenos saldos poderão ser agregados, desde que indicada a sua natureza e não ultrapassem um décimo do valor do respectivo grupo de contas; mas é vedada a utilização de designações genéricas, como “diversas contas” ou “contas correntes”.

§ 3º As demonstrações financeiras registrarão a destinação dos lucros segundo a proposta dos órgãos da administração, no pressuposto de sua aprovação pela assembleia geral.

§ 4º As demonstrações serão complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessários para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício.

§ 5º As notas explicativas devem: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

I — apresentar informações sobre a base de preparação das demonstrações financeiras e das práticas contábeis específicas selecionadas e aplicadas para negócios e eventos significativos;

II — divulgar as informações exigidas pelas práticas contábeis adotadas no Brasil que não estejam apresentadas em nenhuma outra parte das demonstrações financeiras;

III — fornecer informações adicionais não indicadas nas próprias demonstrações financeiras e consideradas necessárias para uma apresentação adequada; e

IV — indicar:

a) os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisões para encargos ou riscos, e dos ajustes para atender a perdas prováveis na realização de elementos do ativo;

b) os investimentos em outras sociedades, quando relevantes (art. 247, parágrafo único);

c) o aumento de valor de elementos do ativo resultante de novas avaliações (art. 182, § 3º);

d) os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes;

e) a taxa de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;

f) o número, espécies e classes das ações do capital social;

g) as opções de compra de ações outorgadas e exercidas no exercício;

h) os ajustes de exercícios anteriores (art. 186, § 1º); e

i) os eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia.

§ 6º A companhia fechada com patrimônio líquido, na data do balanço, inferior a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais) não será obrigada à elaboração e publicação da demonstração dos fluxos de caixa. (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

§ 7º A Comissão de Valores Mobiliários poderá, a seu critério, disciplinar de forma diversa o registro de que trata o § 3º deste artigo.” (NR)

Daí concluímos que as empresas deverão levantar o balanço patrimonial, ao fim de cada período social, basicamente:

- para atendimento das normas legais; e
- para possibilitar que o administrador ou outra pessoa interessada analise, verifique e conheça a situação patrimonial, financeira e econômica da empresa, bem como as variações nela ocorridas durante certo período de tempo. Para tal, é necessário que se disponha, também, do balanço do período anterior, como determina a lei.

Importante também ressaltar que, pela legislação comercial, toda empresa é obrigada a levantar o balanço patrimonial ao final de cada período-base, não obstante a legislação fiscal desobrigar as empresas não tributadas com base no lucro real de apresentarem escrituração comercial. Apesar do aparente conflito, devemos entender as legislações fiscal e comercial como sendo independentes entre si. Desta forma, para a Contabilidade, **todas as empresas estão obrigadas à escrituração comercial** bem como a realizar o balanço patrimonial.

Como exemplo, a falta de registros contábeis de acordo com as normas da legislação comercial pode impedir o empresário de requerer certas situações, como a habilitação para atuar no comércio exterior. Além disso, a inexistência dos livros obrigatórios ou sua escrituração em atraso ou com descumprimento de normas pode enquadrar o mesmo em crime falimentar e impedir que ele requeira a autofalência.

Note-se que a dispensa da escrituração, no caso das empresas não tributadas com base no lucro real, vincula-se apenas aos tributos administrados pela Receita Federal ou legislação tributária federal. As outras legislações (comercial, trabalhista, previdenciária, de falência etc.) exigem a escrituração comercial, independentemente da dispensa para fins fiscais.

Abstraindo-se dos aspectos legais, as demonstrações, nelas incluindo-se o balanço patrimonial, devem ser processadas pelas pessoas jurídicas, seja pela necessidade das informações gerenciais, seja pela segurança que elas proporcionam ao empresário, além de gerar informações cadastrais para concessão de créditos junto aos fornecedores e/ou instituições financeiras.

11.3. Estrutura e grupos de contas

O balanço deve ser estruturado em conformidade com a Lei nº 6.404/1976, observando as Normas Brasileiras de Contabilidade, principalmente as relativas aos Princípios de Contabilidade.

A disposição ordenada e uniforme permite aos usuários, sejam eles acionistas, fornecedores, investidores, repartições fiscais e credores, dentre outros, uma melhor análise e interpretação da situação econômica e financeira da empresa. A disposição apresentada pelo art. 178 da Lei nº 6.404/1976 vem facilitar a análise da situação retratada na demonstração, tais como as de grau de endividamento, índices de liquidez, retorno de investimentos, giro de estoques etc.

Art. 178. No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

§ 1º No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos:

I – ativo circulante; e

II – ativo não circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível

§ 2º No passivo, as contas serão classificadas nos seguintes grupos:

I – passivo circulante;

II – passivo não circulante, e

III – patrimônio líquido, dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízo acumulados.

§ 3º Os saldos devedores e credores que a companhia não tiver direito de compensar serão classificados separadamente.

Perceba que o Ativo é composto pelo circulante e o não circulante. O ativo não circulante que era representado pelo Ativo Realizável a Longo Prazo e o Ativo Permanente foi unificado e passou a ser composto por quatro grupos, sendo que houve a subdivisão do Imobilizado em: Imobilizado e Intangível.

O Patrimônio Líquido também teve alterações significativas. Deixou de existir a Reserva de Reavaliação (e por consequência a Reavaliação de ativos) e em seu lugar entraram os ajustes de avaliação patrimonial. Outra alteração inserida diz respeito à oficialização da conta Ações em Tesouraria como conta do Patrimônio Líquido (esta conta já fazia parte deste grupo, porém não oficializada pela Lei. Agora é por Lei). Por fim, foi feito um ajuste técnico em relação à conta Prejuízos Acumulados, sendo excluída a expressão Lucros ou Prejuízos Acumulados, tendo em vista que o § 6º do art. 202 já determina que o resultado que não tenha sido destinado na forma de dividendos, incorporado ao Capital Social ou a Reservas, seja destinado aos acionistas sob a forma de dividendos. Esta exclusão da conta Lucros ou Prejuízos Acumulados vale apenas para as sociedades anônimas. Para as demais sociedades ela continua válida.

Desta forma, no patrimônio líquido, a partir de 01/01/2008, não devem mais aparecer as contas Reserva de Reavaliação ou Lucros ou Prejuízos Acumulados. Devem aparecer em seus lugares, se for o caso, as contas Ajustes de Avaliação Patrimonial – AAP e Prejuízos Acumulados, além, é claro, da conta Ações em Tesouraria, que é uma conta retificadora do PL.

O balanço patrimonial, normalmente, assume a seguinte estrutura contábil, baseado no dispositivo normativo anteriormente transcrito:

EMPRESA VASSER S/A	
BALANÇO PATRIMONIAL ENCERRADO EM 31/12/20X8	
1. ATIVO	2. PASSIVO
1.1 CIRCULANTE	2.1 CIRCULANTE
1.1.1 disponibilidades	
1.1.2 direitos realizáveis durante o exercício social subsequente	2.2 NÃO CIRCULANTE
1.1.3 despesas do exercício seguinte	2.3 PATRIMÔNIO LÍQUIDO
1.2 NÃO CIRCULANTE	2.3.1 capital social
1.2.1 realizável a longo prazo	(–) capital a integralizar
1.2.2 investimentos	2.3.2 reservas de capital
1.2.3 imobilizado	2.3.3 ajustes de avaliação patrimonial
1.2.4 intangível	2.3.4 reservas de lucros
	2.3.5 (–) ações em tesouraria
	2.3.6 (–) prejuízos acumulados

Entretanto, pode, em alguns casos, e isso por vezes é cobrado em concurso, o balanço ser apresentado em uma única coluna. Alerta-se, porém, que a maioria das instituições que elaboram provas adotam o critério de duas colunas.

EMPRESA VASSER S/A	
BALANÇO PATRIMONIAL ENCERRADO EM 31/12/20X8	
1. ATIVO	
1.1 CIRCULANTE	
1.1.1 disponibilidades	
1.1.2 direitos realizáveis durante o exercício social subsequente	
1.1.3 despesas do exercício seguinte	
1.2 NÃO CIRCULANTE	
1.2.1 realizável a longo prazo	
1.2.2 investimentos	
1.2.3 imobilizado	
1.2.4 intangível	
2. PASSIVO	
2.1 CIRCULANTE	
2.2 NÃO CIRCULANTE	
2.3 PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
2.3.1 capital social	
(–) capital a integralizar	
2.3.2 reservas de capital	
2.3.3 ajustes de avaliação patrimonial	
2.3.4 reservas de lucros	
2.3.5 (–) ações em tesouraria	
2.3.6 (–) prejuízos acumulados	

As duas formas de disposição do Balanço apresentadas consideram PL positivo. Entretanto, isto nem sempre ocorre. Há situações em que o PL é negativo, o que caracteriza o passivo a descoberto quando a apresentação do Balanço Patrimonial deve ser diferenciada, conforme determina a Resolução CFC nº 1.049/2005, que

altera o conceito, conteúdo, estrutura e nomenclatura das demonstrações contábeis. Dispõe esse ato normativo quanto ao conceito:

3.2.1.1 – O Balanço Patrimonial é a demonstração contábil destinada a evidenciar, qualitativa e quantitativamente, numa determinada data, a posição patrimonial e financeira da Entidade.

3.2.2 – Conteúdo e Estrutura

3.2.2.1 – O Balanço Patrimonial é constituído pelo Ativo, pelo Passivo e pelo Patrimônio Líquido.

a) o Ativo compreende os bens, os direitos e as demais aplicações de recursos controlados pela entidade, capazes de gerar benefícios econômicos futuros, originados de eventos ocorridos.

b) o Passivo compreende as origens de recursos representados pelas obrigações para com terceiros, resultantes de eventos ocorridos que exigirão ativos para a sua liquidação.

c) o Patrimônio Líquido compreende os recursos próprios da Entidade, e seu valor é a diferença positiva entre o valor do Ativo e o valor do Passivo. Quando o valor do Passivo for maior que o valor do Ativo, o resultado é denominado Passivo a Descoberto. Portanto, a expressão Patrimônio Líquido deve ser substituída por Passivo a Descoberto.

3.2.2.9 – Os elementos da mesma natureza e os saldos de reduzido valor quando agrupados, e desde que seja indicada a sua natureza e nunca devem ultrapassar, no total, um décimo do valor do respectivo grupo de contas, sendo vedada a utilização de títulos genéricos como “diversas contas” ou “contas-correntes”.

Essa é também a orientação da CVM que por meio da Deliberação nº 488, de 03 de outubro de 2005, dispôs: “Na hipótese de os prejuízos acumulados excederem o total do capital e das reservas, a diferença negativa deverá ser denominada “Passivo a Descoberto”, e a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido deverá ser denominada “Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (Passivo a Descoberto)”.

Conforme denotamos do dispositivo legal, **as contas no ativo serão dispostas em ordem decrescente do grau de liquidez**, ou seja, do mais líquido para o menos líquido. A liquidez de um ativo é a rapidez com que ele pode ser transformado em dinheiro. Oportuno ressaltar que nada pode ser mais líquido do que a própria moeda. Por isso, a conta caixa é a que principia o ativo.

Atenção!

Por mais que muitos autores afirmem que, no passivo, as contas estão dispostas em ordem decrescente de exigibilidade, o que é verdade, a lei não traz expressamente essa disposição. Assim, em questões de prova, quando cobrado o assunto fazendo referências do tipo “segundo a Lei nº 6.404/1976, as contas do passivo devem ser classificadas (...)”, deve-se optar pela resposta que contemple o disposto no § 2º do art. 178 da Lei, anteriormente transcrito. Se, por outro lado, a questão não fizer referência expressa à lei, a resposta a ser assinalada, caso não presente a da norma legal, deve ser a consagrada pela doutrina e prática contábil, qual seja: “as contas no passivo são classificadas em ordem decrescente de exigibilidade”.

11.4. O levantamento do balanço

É evidente que, para levantar-se um balanço patrimonial, com o objetivo de retratar a real situação econômico-financeira da empresa em certa data, faz-se necessário o prévio registro de todos os atos e fatos administrativos, ocorridos em determinado período. O Código Civil (Lei nº 10.406/2002) prevê o seguinte:

Art. 1.188. O balanço patrimonial deverá exprimir, com fidelidade e clareza, a situação real da empresa e, atendidas as peculiaridades desta, bem como as disposições das leis especiais, indicará, distintamente, o ativo e o passivo.

Parágrafo único. Lei especial disporá sobre as informações que acompanharão o balanço patrimonial, em caso de sociedades coligadas.

Art. 1.189. O balanço de resultado econômico, ou demonstração da conta de lucros e perdas, acompanhará o balanço patrimonial e dele constarão crédito e débito, na forma da lei especial.

O art. 177 da Lei das S/A prescreve a respeito dos registros contábeis da seguinte forma, já com as alterações efetuadas pela Lei nº 11.941/2009:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos 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 segundo o regime de competência.

§ 1º As demonstrações financeiras do exercício em que houver modificação de métodos ou critérios contábeis, de efeitos relevantes, deverão indicá-la em nota e ressaltar esses efeitos.

§ 2º A companhia observará exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras.

I – (revogado);

II – (revogado).

§ 3º As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários e serão obrigatoriamente submetidas a auditoria por auditores independentes nela registrados.

§ 4º As demonstrações financeiras serão assinadas pelos administradores e por contabilistas legalmente habilitados.

§ 5º As normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários a que se refere o § 3º deste artigo deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007.)

§ 6º As companhias fechadas poderão optar por observar as normas sobre demonstrações financeiras expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários para as companhias abertas. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007.)

§ 7º (Revogado). (NR)

Pelo disposto no § 2º, a legislação tributária e legislação especial não devem interferir na forma de escrituração dos fatos contábeis e estes devem ser escriturados conforme a Lei nº 6.404/1976.

Pelo disposto no § 5º, a CVM passará a emitir normas em consonância aos mercados internacionais. Desta forma, os candidatos em concursos devem ficar atentos às normas expedidas pela CVM, principalmente as relativas à contabilização das companhias abertas.

As companhias fechadas não estão obrigadas a observar as normas emanadas para as companhias abertas, mas poderão adotá-las.

Por fim, os ajustes efetuados para adequar a escrituração da companhia aos preceitos da Lei das S/A, quando por disposição legal devam possuir forma de escrituração diferenciada, não poderão ser atingidos pela tributação de impostos e contribuições.

Concluídos os lançamentos contábeis, no **Diário** e no **Razão**, será levantado um **balancete de verificação**, extraído do **Razão** da empresa. O balancete de verificação, como sabemos, retrata todos os saldos devedores e credores das contas, sendo:

BALANCETE DE VERIFICAÇÃO	
Rubricas Devedoras	Rubricas Credoras
Contas de ativo	Contas de passivo
Contas redutoras de passivo	Contas de patrimônio líquido
Contas redutoras de PL	Contas redutoras de ativo
Contas de despesas e custos	Contas de receita

Na realidade, o balancete de verificação comprova a igualdade aritmética entre os saldos devedores e credores, ou seja, é uma forma de verificar-se a correta aplicação das partidas dobradas.

Após o levantamento do balancete de verificação, a empresa deverá conciliar todas as contas movimentadas, a fim de constatar possíveis inconsistências de escrituração, quais sejam: erro de inversão, erro de intitulação e erro de valor. O objetivo da conciliação, em sentido amplo, é constatar possíveis distorções na escrituração, para, em seguida, corrigi-los.

Havendo qualquer distorção nos saldos do balancete, estes devem sofrer os devidos ajustes, além, é claro, dos ajustes que normalmente devem ser efetuados em razão dos Princípios de Contabilidade, das leis e dos estatutos ou contratos. Os ajustes que merecem maior atenção, como visto em tópico próprio, são:

PRINCIPAIS AJUSTES
<ul style="list-style-type: none"> • despesas do exercício seguinte; • constituição de provisões; • equivalência patrimonial; • participações estatutárias; • remuneração do capital próprio; • reversão de reservas; • depreciação, amortização e exaustão etc.

Em seguida, levanta-se o balancete ajustado ou balancete pré-balanço. O balancete ajustado demonstra que as contas patrimoniais ou integrais estão retratando a realidade, na data do encerramento do exercício social, enquanto que as contas diferenciais ou de resultado retratam efetivamente os valores incorridos.

Tendo-se em mãos o balancete ajustado, procede-se, a seguir, o encerramento das contas de resultado, ou seja, as contas de receitas, custos e despesas serão encerradas, tendo como contrapartida a conta transitória de **resultado do exercício**, cujo saldo final será transferido para a conta transitória **Lucros Acumulados**. O encerramento das contas de resultado dá-se por meio dos lançamentos a seguir:

- a) **Encerramento de receitas:**
Receitas
a Resultado do exercício
- b) **Encerramento de despesas:**
Resultado do exercício
a Despesas

Em seguida, procede-se a elaboração do balanço patrimonial, lembrando que, caso se trate de uma sociedade anônima, **faz-se necessário contabilizar a proposta de destinação dos lucros, que deverá ser apreciada pela Assembleia Geral Ordinária que aprovar o balanço**. A proposta deverá ser contabilizada na data do encerramento do período-base, cujos valores são debitados à conta transitória de **Lucros Acumulados**, para formação de Reservas de Lucros, aumento de Capital Social ou distribuição de lucros ou dividendos (este último integrará o passivo circulante). Assim, os dividendos a distribuir, que devem ser aprovados pela Assembleia Ordinária em data posterior à elaboração do balanço, constituem dívida da companhia para com os acionistas. Por este motivo, a conta **dividendos a distribuir** fica no passivo circulante.

Decidida a destinação do resultado, faz-se necessário contabilizar a proposta de destinação dos lucros, para submetê-la a apreciação da Assembleia Geral Ordinária, que pode aprová-la ou rejeitá-la.

A contabilização da proposta começa pela contabilização do resultado em contrapartida de Lucros Acumulados:

Em caso de lucro:

Resultado do Exercício
a Lucros Acumulados no Período.

Em caso de prejuízo:

Prejuízos Acumulados
a Resultado do Exercício.

Após a realização destes lançamentos, não temos mais contas de resultado, pois todas apresentam saldo zero. Teremos, em caso de lucro, a conta transitória “Lucros Acumulados”.

A proposta de destinação do resultado deverá ser contabilizada na data do encerramento do período-base a partir da conta de Lucros Acumulados, mediante lançamentos com a seguinte ornamentação:

Lucros Acumulados
a Reservas de Lucros

ou

Lucros Acumulados
a Capital Social

ou

Lucros Acumulados
a Dividendos a Pagar (PC)

Com esses lançamentos, a conta **Lucros Acumulados** ou outra conta que tenha essa finalidade deve ficar com saldo zero, e estará extinta, visto a sua efemeridade ou transitoriedade.

Finalmente, de posse de todos esses dados, é possível elaborar o Balanço Patrimonial.

Resumindo, o roteiro para a correta escrituração deve seguir os passos abaixo.

- 1) Registro dos fatos contábeis nos livros **Diário** e **Razão** conforme a legislação societária.
- 2) Levantamento do balancete de verificação.
- 3) Correção de inconsistências e ajustes aos princípios contábeis e aos preceitos da Lei das S/A e às normas emanadas pela CMV.
- 4) Elaboração do balancete ajustado.
- 5) Encerramento das contas de receitas e despesas (DRE).
- 6) Transferência do resultado para a conta transitória **Lucros Acumulados** ou para a conta patrimonial, retificadora do PL, Prejuízos Acumulados.

- 7) Contabilização da proposta de destinação do resultado (dividendos, reservas e capital social).
- 8) Levantamento do balanço patrimonial.

11.5. Critério de classificação das contas

A Lei das Sociedades Anônimas, em seus arts. 179 a 182, estabelece uma série de normas pertinentes à classificação das contas no balanço patrimonial:

Ativo

Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

I — no ativo circulante: as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte;

II — no ativo realizável a longo prazo: os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte, assim como os derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas (art. 243), diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da companhia;

III — em investimentos: as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa;

IV — no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens; (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007);

V — Revogado;

VI — no intangível: os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

Parágrafo único. Na companhia em que o ciclo operacional da empresa tiver duração maior que o exercício social, a classificação no circulante ou longo prazo terá por base o prazo desse ciclo.

Passivo Exigível

Art. 180. As obrigações da companhia, inclusive financiamentos para aquisição de direitos do ativo não circulante, serão classificadas no passivo circulante, quando se vencerem no exercício seguinte, e no passivo não circulante, se tiverem vencimento em prazo maior, observado o disposto no parágrafo único do art. 179 desta Lei. (NR).

Resultados de Exercícios Futuros

Art. 181. Revogado.

Patrimônio Líquido

Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

§ 1º Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:

- a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações, sem valor nominal, que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;
- b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;
- c) (Revogado pela Lei nº 11.638, de 2007)
- d) (Revogado pela Lei nº 11.638, de 2007)

§ 2º Será ainda registrado como reserva de capital o resultado da correção monetária do capital realizado, enquanto não capitalizado.

§ 3º Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a valor justo, nos casos previstos nesta Lei ou, em normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 desta Lei.

§ 4º Serão classificadas como reservas de lucros as contas constituídas pela apropriação de lucros da companhia.

§ 5º As ações em tesouraria deverão ser destacadas no balanço como dedução da conta do patrimônio líquido que registrar a origem dos recursos aplicados na sua aquisição.

11.5.1. Ativo

O ativo representa, genericamente, o conjunto dos bens e direitos pertencentes à entidade. Especificamente no balanço patrimonial, representa os bens e direitos **líquidos**, isto é, já expurgados de prováveis perdas e diminuições de valores ou ajustados a valor de mercado (valor justo), conforme já vimos no Capítulo 7 deste livro. Entretanto, estas perdas ou diminuições de valores ou ajustes a valores de mercado são devidamente demonstradas pelas contas de provisões, contas retificadoras, ou contas de ajuste de avaliação patrimonial.

11.5.1.1. Ativo circulante

É composto pelos valores de giro ou de movimentação da entidade. Segundo a lei, contém as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e os valores aplicados em despesas do exercício seguinte (pendentes).

11.5.1.1.1. Disponibilidades

Correspondem aos valores de que a entidade pode lançar mão de forma imediata. É o grupo de contas de maior liquidez da empresa. Normalmente é composto pelas contas: **caixa, bancos c/ movimento, numerário em trânsito e aplicações de liquidez imediata.**

- a) **CAIXA:** inclui dinheiro, inclusive moeda estrangeira, bem como cheques em poder da empresa recebidos e ainda não depositados, pagáveis irrestrita e imediatamente, haja vista o cheque ser uma ordem de pagamento à vista. Muito cuidado com isto, pois a empresa que recebe o pagamento de uma duplicata em cheque, em seu escritório, registrará este fato a débito de **caixa**, e não de **banco c/ movimento**, visto que o cheque não foi depositado.

A empresa poderá estabelecer um fundo fixo de caixa para suprir os pagamentos de pequeno valor, necessários à manutenção corrente. Neste sentido, é entregue ao responsável pelo fundo uma quantia fixa suficiente para os pagamentos de despesas de diversos dias e ele, periodicamente, efetua a prestação de contas do valor total desembolsado e repõe o valor do fundo fixo, por meio de cheque nominal ao seu responsável, ou seja, **o valor do fundo fixo faz parte da conta caixa**, que é creditada somente por ocasião da prestação de contas, quando as despesas e/ou os pagamentos são comprovados.

Na data do balanço, é necessário que, nesse fundo, só haja realmente dinheiro, ou seja, que os comprovantes de despesas já tenham sido contabilizados.

Exemplo: Suponha que o Departamento de Análise Logística da empresa trabalhe com fundo fixo de caixa, no valor de \$ 1.000,00, para cobrir suas despesas mensais. O lançamento para constituição do fundo é:

Fundo fixo de caixa – Logística	
a Caixa	1.000,00

Durante o mês de março de 20X2, o departamento teve despesas de \$ 720,00. Ao final do mês, a empresa deve efetuar os seguintes lançamentos de ajuste:

Apropriação das despesas:

Despesas gerais	
a Fundo fixo de caixa – Logística	720,00

Recomposição do fundo:

Fundo fixo de caixa – Logística

a Caixa

720,00

- b) **BANCOS CONTA MOVIMENTO:** representa dinheiro da empresa de livre movimentação, depositado em estabelecimentos bancários, o que significa disponibilidade imediata.

A conta é debitada por depósitos efetuados, liberação de empréstimos contraídos junto ao próprio banco, recebimento de duplicatas postas em cobrança simples, bem como descontos de duplicatas e outros ingressos, sendo creditada por saques em cheque, liquidação de empréstimos etc. As várias contas correntes que a empresa possua em bancos distintos devem ser representadas por contas individualizadas, tais como Banco c/movimento – Banco Itaú, Banco c/movimento – Bradesco etc.

Atenção!

Se, na data do balanço, houver conta bancária negativa, isto é, com saldo credor, ela deve ser classificada no passivo circulante por constituir-se numa obrigação da entidade.

- c) **NUMERÁRIO EM TRÂNSITO:** algumas empresas utilizam esta conta, também do subgrupo *Disponível*, para contabilizar valores que estão, na data do balanço, sendo enviados para a empresa ou recebidos de terceiros. Nesse sentido, teríamos as remessas de cheques, dinheiro ou outros valores para filiais, assim como valores já remetidos (em trânsito) para a empresa por clientes ou filiais. Na prática, muitas empresas contabilizam tais valores diretamente nas demais contas do *Disponível*.
- d) **APLICAÇÕES FINANCEIRAS DE LIQUIDEZ IMEDIATA:** são as aplicações financeiras sobre as quais não haja restrição de saque no curtíssimo prazo, sendo por isso enquadradas como *Disponível*. Importante ressaltar que, conforme o art. 183, IV, da Lei das S/A, deverá ser registrada uma provisão para ajustar o valor registrado ao valor de provável realização. Já as receitas e as despesas financeiras associadas ao investimento devem ser lançadas no resultado, conforme a competência do exercício. Em termos práticos, consideram-se de liquidez imediata as aplicações financeiras realizáveis em até 90 dias.

11.5.1.1.2. Direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente

São duplicatas a receber, adiantamento a fornecedores de mercadorias e matérias-primas, impostos a recuperar, investimentos temporários (valores mobiliários) e estoques para venda.

- a) **DUPLICATAS A RECEBER OU CLIENTES:** originam-se de vendas a prazo, cujos recebimentos dar-se-ão até o término do exercício seguinte (normalmente 12 meses da data do balanço).

Os lançamentos normalmente realizados nesta conta são feitos a débito, pelas vendas realizadas a prazo, e a crédito, nos pagamentos, nas devoluções de mercadorias e nos abatimentos concedidos.

A avaliação da conta **duplicatas a receber** ou **clientes** deve ser feita pelo **valor líquido de realização**, ou seja, pelo valor em dinheiro ou equivalente. Desta forma, por ocasião do balanço, deve ser adotado o procedimento relativo à provisão para créditos de liquidação duvidosa, já analisado anteriormente.

Obs.: As duplicatas a receber devem ser reconhecidas pelo regime de competência, guardando estrita relação com as mercadorias e/ou produtos vendidos ou serviços executados até a data do balanço.

- a.1) **Duplicatas descontadas:** conta retificadora de ativo, que representa procedimento comercial utilizado para obtenção de capital de giro, por parte de empresas que operam com vendas a prazo.

O banco empresta ao emitente o valor equivalente ao das duplicatas, descontando, no ato, as despesas bancárias e os juros referentes ao período compreendido entre a data do desconto e a do vencimento do título. Nesse caso, não há transferência da propriedade dos títulos, ficando estes simplesmente como garantia ao pagamento do empréstimo. Caso o cliente não honre o compromisso no vencimento, o valor correspondente será debitado pelo banco na conta da empresa.

O banco credita-lhe o **valor líquido da operação**, isto é, o valor da duplicata, diminuído dos encargos financeiros e de outras despesas bancárias de natureza administrativa.

Em vez de descontar duplicatas no banco, a empresa poderá vendê-las a uma empresa de *factoring*. As operações de *factoring* consistem na venda direta de du-

plicatas pela empresa a terceiros. Nesta operação, a empresa converte duplicatas a receber em numerário, sem ter que se preocupar com o reembolso, uma vez que os riscos de crédito são transferidos à empresa de *factoring*, bem como os gastos com cobrança, devido à transferência da titularidade do direito de crédito sobre os títulos. A empresa de *factoring*, entretanto, cobra (desconta) um ágio, normalmente mais elevado que os juros cobrados no desconto de duplicatas. O importante, neste caso, é que os créditos (**duplicatas a receber**) da empresa que “vendeu” os títulos devem ser excluídos do ativo circulante ou realizável a longo prazo, uma vez que estes não mais pertencem a esta empresa, mas sim à empresa de *factoring*.

- a.2) **Provisão para devedores duvidosos (PDD):** é conta do ativo, de natureza retificadora da conta **duplicatas a receber**, isto é, possui saldo credor. Pode estar classificada no ativo circulante ou no realizável a longo prazo, em função do prazo de vencimento dos títulos aos quais se encontra vinculada. Vale lembrar que as provisões são constituídas em obediência aos princípios de competência, prudência e oportunidade.
- b) **OUTROS CRÉDITOS:** neste grupo estão todas as contas a receber, classificáveis no ativo circulante, mas não originadas do objeto principal da empresa, como venda de bens e serviços, a saber:
- Títulos a receber:
 - Clientes (renegociação de contas a receber)
 - Devedores mobiliários
 - Empréstimos a receber de terceiros
 - Títulos descontados (conta credora)
 - Cheques em cobrança
 - Dividendos propostos a receber
 - Bancos – contas vinculadas
 - Juros a receber
 - Adiantamentos a terceiros
 - Créditos de funcionários:
 - Adiantamentos para viagens
 - Adiantamentos para despesas
 - Antecipação de salários e ordenados

Empréstimos a funcionários
Antecipação de 13º salário
Antecipação de férias
Previdência social sobre 13º salário a recuperar

c) **IMPOSTOS A RECUPERAR:**

ICMS a recuperar
IPI a recuperar
IRRF a compensar
IRPJ pago por estimativa
CSL paga por estimativa
PIS/Cofins a recuperar

ICMS A RECUPERAR:

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços é um imposto não cumulativo, isto é, o valor pago numa operação poderá ser compensado com o devido nas operações subsequentes. Por isso, faz-se necessário controlar esses valores em conta própria do ativo circulante. Pode ocorrer o caso em que a empresa utilize o sistema de **ICMS conta-corrente**, ou seja, uma conta que, se possuir saldo devedor, representa o ICMS a recuperar e classifica-se no ativo, e se possuir saldo credor representa o saldo de ICMS a pagar e classifica-se no passivo.

No encerramento do período de apuração do imposto, pela legislação estadual, será feito o cotejamento entre **ICMS a recuperar** e o **ICMS a recolher** (decorrente das vendas), garantindo assim o atendimento ao princípio constitucional da não cumulatividade. Contabilmente deve-se zerar a conta de menor saldo.

Na aquisição de materiais de consumo ou de bens que integrarão o ativo não circulante – imobilizado, não é necessário o destaque do ICMS na Contabilidade, visto que o imposto integrará o custo do material ou bem adquirido. Entretanto, em situações especiais, previstas na legislação estadual, poderá ser dado à entidade o direito de recuperar ou manter o crédito do ICMS, na aquisição de bens do ativo permanente, conforme dispõe a LC nº 99/1999 e alterações posteriores.

Com o advento do PIS e da Cofins não cumulativos, surgiu a possibilidade, para as empresas tributadas pelo imposto de renda com base no Lucro Real, de recuperarem essas contribuições, cujo tratamento contábil será idêntico ao aplicado no ICMS.

IPI A RECUPERAR:

O IPI também é um imposto não cumulativo para o industrial ou equiparado a industrial. Incide sobre o valor do preço do produto comprado, **porém não está incluído nele**. É, portanto, um imposto calculado **por fora** do preço da mercadoria.

Quando a compradora for uma empresa comercial, não sujeita ao IPI, este será considerado como custo de aquisição, da mesma forma que na aquisição de material de consumo ou bens que irão integrar o ativo permanente, caso não haja incentivo fiscal de manutenção do crédito. Portanto, **o IPI é CUSTO para adquirentes que não são contribuintes do imposto**.

- d) **INVESTIMENTOS TEMPORÁRIOS:** os excessos de disponibilidades temporários podem ser alocados no mercado financeiro do tipo CDB (Certificado de Depósito Bancário), RDB (Recibo de Depósito Bancário), em valores mobiliários etc., com objetivo de auferir renda. Esses títulos serão resgatados conforme as necessidades das empresas. Os rendimentos consistem no recebimento de juros, dividendos, variações cambiais, além do resultado na sua realização final, por ocasião do resgate, se a aplicação for feita em títulos de renda variável.

Consoante determinação dos incisos I e II do art. 179 da Lei nº 6.404/1979, os investimentos temporários poderão ser classificados no ativo circulante ou no ativo não circulante – realizável a longo prazo. A classificação no circulante ou longo prazo depende da intenção da empresa em relação a sua realização e do prazo contratual de resgate, ou seja:

- a) as aplicações de liquidez imediata, classificadas no ativo circulante, subgrupo disponível;
- b) aplicações nos títulos e valores com prazo de resgate no exercício seguinte, classificadas no ativo circulante, subgrupo realizável no curso do exercício social subsequente;
- c) aplicações temporárias com prazo de resgate após o término do exercício social subsequente, classificáveis no ativo não circulante – realizável a longo prazo.

Desta forma, os títulos e valores mobiliários somente devem ser classificados no ativo circulante quando realizáveis no curso do exercício social subsequente, quer em disponibilidades (os de liquidez) ou em realizável no curso do exercício seguinte. Os investimentos temporários realizáveis a longo prazo devem ser classificados no ANC-RLP.

- d) As variações monetárias ou rendimentos podem ser realizadas a taxas:
- d.1) **prefixadas** – o rendimento nominal já é conhecido no momento da aplicação. Deve-se atentar para a correta distribuição dos rendimentos, segundo o princípio da competência.
 - d.2) **pós-fixadas** – nesta operação, somente a taxa de juros real (ou seja, descontada a inflação do período) é previamente conhecida. O registro da receita deve ser feito pela competência em função do prazo transcorrido.

Ressalte-se que a conta *Valores Mobiliários* se refere sempre a investimentos temporários, cuja classificação deve estar no ativo circulante ou ativo não circulante – realizável a longo prazo.

Investimentos em ações (valores mobiliários) cotadas em bolsa ou mercado de balcão devem ser classificadas no Ativo Circulante ou ANC-RLP, conforme a intenção da empresa em aliená-las de imediato ou no longo prazo. Entretanto, as ações não cotadas em bolsa ou mercado de balcão possuem liquidez baixa, por isso devem ser classificadas no realizável a longo prazo, mesmo que a empresa pretenda aliená-las.

A ação é o documento ou título que atribui ao proprietário direito de sócio (acionista) de empresa constituída sob a forma de sociedade anônima. Por disposição legal, no Brasil, não existem ações ao portador. Todas as ações são nominativas e os titulares devem estar identificados no livro de Registro de Ações Nominativas, conforme prescreve o inciso I do art. 100 da Lei nº 6.404/1976.

- e) **ESTOQUES:** são ativos mantidos para venda no curso normal dos negócios ou que serão utilizados nos processos de produção para essa venda. Podem também estar na forma de materiais ou suprimentos, a serem consumidos ou transformados no processo de produção ou na prestação de serviços. Os estoques constituem um dos principais componentes do capital circulante da empresa. As contas desse grupo têm como função o registro da movimentação dos valores referentes aos bens adquiridos para revenda, bem como os bens a serem utilizados na produção e/ou destinados ao consumo da própria empresa. A correta determinação do valor dos estoques é fundamental para a perfeita apuração do resultado do exercício. As contas representativas dos estoques, a serem utilizadas pela empresa, vão depender da natureza da mesma (comercial ou industrial). As principais são:

ESTOQUES

- mercadorias adquiridas para revenda;
- matérias-primas, materiais de embalagem etc., utilizados no processo produtivo;
- produtos em elaboração (matérias-primas ou outros materiais que sofreram transformação, porém ainda não tiveram concluído o processo produtivo);
- produtos acabados (prontos para a venda);
- materiais destinados ao consumo da empresa (almoxarifado).

A conta **estoques** classifica-se naturalmente no ativo circulante. Porém, em casos de muita significância, em que a realização prevista das mercadorias ultrapasse o período de um ano, deve-se reclassificar estes itens para o ativo não circulante realizável a longo prazo. É o caso do estoque de matéria-prima que será utilizado somente a longo prazo.

Atenção!

Não se esqueça das contas retificadoras dos estoques, a saber: **provisão para ajuste de estoques ao valor de realização** (já estudada) e **provisão para perdas em estoques**, esta última contemplando as perdas conhecidas em estoques e calculáveis por estimativa.

Os estoques devem ser mensurados pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor.

11.5.1.1.3. Aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte

Conforme já visto em capítulo anterior, quando a empresa efetua o pagamento (antecipado) de uma despesa que, pelo princípio da competência, se refere ao exercício seguinte, o valor pago deve ser registrado em conta de *Despesas Antecipadas*, no ativo, para posteriormente ser apropriado ao resultado. É o caso de pagamento antecipado de seguros, aluguéis etc.

Atenção!!

Este assunto é muito cobrado em concursos, pelo fato de envolver o **regime de competência** de realização da despesa. Por este motivo, o capítulo de ajustes, deste livro, deve estar muito bem entendido.

Para reconhecer um gasto como **despesa antecipada**, não há necessidade de pagamento à vista, bastando a assunção do compromisso de efetivá-lo. Portanto, não confundam! O conceito de **despesa antecipada** refere-se ao fato gerador da despesa, ou seja, se este ainda não ocorreu e a empresa aceita uma duplicata para pagamento posterior, está incorrendo em uma despesa antecipada.

Exemplo: Contratação de seguro, em 30/10/20X8, referente ao período de 01/11/20X8 a 31/10/20X9, com prêmio de \$ 3.600,00, sendo metade no ato e o restante em 30 (trinta) dias.

Lançamento em 30/10/20X8:

Seguros a vencer		
a Diversos		
a Caixa	1.800,00	
a Contas a pagar	1.800,00	3.600,00

Pelo conceito de liquidez, as despesas antecipadas são o último item a ser apresentado no ativo circulante e/ou realizável a longo prazo. As despesas do exercício seguinte são despesas ainda não incorridas, isto é, não ocorreu o fato gerador, embora pagas ou das quais já se assumiu o compromisso (obrigação) de pagamento, e que são ativadas (lançadas no ativo), para serem apropriadas em exercícios futuros.

O anteriormente exposto decorre da correta aplicação do princípio da competência e da observância do corolário das partidas dobradas, ou seja, como são despesas de exercício seguinte, mas já pagas ou a pagar, devem ser apropriadas em exercícios futuros, por meio de lançamento a débito em despesa do exercício e a crédito da despesa antecipada. No exemplo anterior, em 31/12/20X8, a empresa deve reconhecer como despesa, do exercício de 20X8, 2 (dois) meses de competência (novembro e dezembro de 20X8). Assim:

Despesa a apropriar em 20X8: $2/12 \times \$ 3.600,00 = \$ 600,00$

Lançamento em 31/12/20X8:

Despesas de seguro		
a Seguros a vencer		600,00

São exemplos de despesas do exercício seguinte:

- prêmios de seguros a vencer/apropriar;
- encargos financeiros a apropriar/vencer (desconto de duplicatas);
- assinaturas e encargos a vencer/apropriar;
- comissões e prêmios pagos antecipadamente;
- outros custos e despesas pagos antecipadamente;
- aluguéis a vencer etc.

Como já informamos, as despesas antecipadas podem estar pagas ou não. Além disso, normalmente as despesas referem-se ao exercício seguinte ao da data do balanço, caso em que serão classificadas no ativo circulante. Porém, há casos em que os benefícios ou a prestação de serviços se dará somente após o final do exercício seguinte. Nesta última situação, a classificação das despesas antecipadas dar-se-á no ativo não circulante realizável a longo prazo. Para ilustrar o fato, tomemos outro exemplo.

Exemplo: Contratação de aluguel, por um período de 3 (três) anos, pelo valor global de \$ 18.000,00, em 01/12/2008. No ato da contratação, foi efetuado um pagamento de \$ 6.000,00 e, pelo restante, foram assinadas duas promissórias de \$ 6.000,00 cada, com vencimentos para 15/01/2009 e 15/02/2009.

Contabilização em 01/12/2008:

Aluguéis a vencer ou a apropriar

a Caixa	6.000,00	
a Promissórias a pagar	12.000,00	18.000,00

Pelo regime de competência, será contabilizado em 31/12/2008:

$(18.000,00/36 \times 1) = 500,00$

Pela apropriação da despesa:

Despesa de aluguel

a Aluguéis a vencer	500,00
---------------------	--------

Balanco de 31/12/2008 (considerando-se somente este fato):

ATIVO	PASSIVO
Ativo Circulante	Passivo Circulante
Aluguéis a vencer 6.000,00	Promissórias a pagar 12.000,00
Ativo Não Circulante Realizável a Longo Prazo	
Aluguéis a vencer 11.500,00	

É evidente que, no exemplo, não estão representados os efeitos no PL. Este ficou reduzido no valor da despesa de aluguel (\$ 500,00) apropriada no período.

11.5.1.2. Ativo Não Circulante – ANC

Conforme o disposto no art. 178, inciso II, o Ativo Não Circulante é composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível.

11.5.1.2.1. Realizável a longo prazo

São classificados neste grupo os direitos (créditos) da empresa cuja realização seja prevista para após o término do exercício social seguinte, ou seja, 12 (doze) meses após a data do balanço. Classificam-se neste grupo, ainda, os direitos decorrentes de vendas, adiantamentos ou empréstimos **a sociedades coligadas ou controladas, diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto social da empresa, independentemente do prazo de vencimento**. Desta forma, mesmo que o sócio ou diretor assuma o compromisso de efetuar o pagamento de um empréstimo para 30 (trinta) dias, este deve ser classificado como longo prazo, se for resultante de uma operação não normal da empresa. Assim, podem aparecer no ANC-RLP as contas **clientes, despesas antecipadas, impostos a recuperar, empréstimos a coligadas, controladas e diretores** e outros direitos, até mesmo **estoques**, conforme visto.

Deve-se frisar, então, que duplicatas e contas a receber das pessoas citadas acima, **quando decorrentes de vendas normais da empresa**, se possuem prazo de vencimento inferior a 01 (um) ano, na data do balanço, classificam-se no ativo circulante.

EXERCÍCIO RESOLVIDO 11-01:

(Esaf/TTN-1994/matutino):

Para levantar um balanço patrimonial, segundo a Lei nº 6.404/1976, conhecida como Lei das Sociedades por Ações, foram fornecidos a um candidato a contador de uma sociedade mercantil os seguintes dados:

<u>Contas</u>	<u>Saldos(R\$)</u>
– Valores mobiliários	510,00
– Caixa	20,00
– Bancos conta movimento	90,00

– Contas a receber	10,00
– Clientes (duplicatas a receber)	400,00
– Estoques de mercadorias para revenda	200,00
– Duplicatas descontadas	120,00
– Edifícios	700,00
– Participação (permanente) em sociedade controlada	200,00
– Móveis, utensílios e instalações	300,00
– Prêmios de seguros a vencer	12,00
– Depreciação acumulada de edifícios	400,00
– Depreciação acumulada de móveis utens. e instalações	60,00
– Provisão para devedores duvidosos	6,00
– Contas a pagar	70,00
– Empréstimo a sociedade controlada	100,00
– Fornecedores (duplicatas a pagar)	150,00
– Capital social realizado	800,00
– Reserva da c. monetária do capital social realizado	55,00
– Reserva para contingência	468,00
– Ações em tesouraria	22,00
– Impostos, taxas e contribuições a recolher	45,00
– Provisão para a contribuição social sobre o lucro	63,00
– Provisão para o imposto de renda	170,00
– Reserva legal	27,00
– Dividendos a pagar	130,00

Obs.: Todos os direitos e obrigações são, pela ordem, realizáveis e vencíveis a curto prazo. Prêmios de seguros a vencer representam aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte. O empréstimo à controlada não constitui negócio usual.

Com base no balanço patrimonial levantado, responda à seguinte questão.

O ativo circulante importou em:

- R\$ 1.242,00;
- R\$ 1.216,00;
- R\$ 1.138,00;
- R\$ 1.236,00;
- R\$ 1.116,00.

Resolução:

Pelas observações, constatamos que os direitos e as despesas antecipadas classificam-se no ativo circulante, com exceção do empréstimo à controlada, que, por não constituir negócio usual da empresa, fica no realizável a longo prazo. Basta, então, somar (ou deduzir) os valores:

Ativo circulante	<u>Saldos (R\$)</u>
Valores mobiliários	510,00
Caixa	20,00
Bancos conta movimento	90,00
Contas a receber	10,00
Clientes (duplicatas a receber)	400,00
Estoques de mercadorias para revenda	200,00
(-) Duplicatas descontadas	(120,00)
Prêmios de seguros a vencer	12,00
Provisão para devedores duvidosos	<u>(6,00)</u>
TOTAL	1.116,00

Resposta: Letra E**11.5.1.2.2. Investimentos**

Compreende as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, **não** classificados no ativo circulante e que **não se destinem à manutenção das atividades da pessoa jurídica**, ou seja, que não possuem a característica de realização.

O mais importante aqui é o fato de que, no subgrupo **investimentos**, os direitos **não** se destinem à manutenção das atividades da companhia, pois desta forma deveriam ser classificados no subgrupo **imobilizado ou intangível**.

As participações em outras sociedades decorrem de investimentos feitos na forma de aquisição de ações ou quotas de capital de outra empresa. Esses recursos são aplicados na composição do capital social de outra sociedade, com caráter de permanência. Os investimentos efetuados de forma temporária, onde o objeto é a especulação no curto ou médio prazos, são classificados no ativo circulante ou no ativo não circulante realizável a longo prazo.

Se a empresa adquire participações societárias de outra empresa, com o objetivo de aliená-las no curto prazo, e não realizar esta alienação até o final do exercício

social subsequente, esta participação societária continuará no ativo circulante em face da intenção da alienação imediata.

Por outro lado, se a empresa adquirir participação societária com a intenção de permanência ou bens do ativo não circulante imobilizado ou intangível e pretender, posteriormente, aliená-la no curto prazo, não poderá transferir tal investimento para o ativo circulante, tendo em vista vedação da legislação fiscal. Estes investimentos deverão continuar no ativo não circulante até a data da alienação. Esse é o entendimento dado pelo fisco por meio do Parecer Normativo CST nº 3/80, no qual foi informado que o contribuinte não tem faculdade de classificar as contas ou reclassificá-las, segundo critérios subjetivos de sua conveniência, devendo observar rigorosamente os critérios da Lei nº 6.404/1976. Desta forma, os bens do ativo não circulante devem permanecer classificados em conta do ativo não circulante até o momento de sua alienação, baixa ou liquidação, vedada sua transferência para o ativo circulante, sob a alegação de que se pretende aliená-los.

Os investimentos, com caráter de permanência, em bens **não** necessários à manutenção da atividade econômica da empresa, tais como: propriedade de obras de arte, antiguidades e imóveis para renda, investimento ou especulação, também serão classificados neste grupo.

Os rendimentos advindos deste subgrupo são classificados em **outras receitas**, ao passo que as perdas constituem-se em **outras despesas**. O produto da alienação desses bens também constitui outras receitas na DRE.

Os bens tangíveis deste grupo, quando alugados ou aplicados em operações de renda, estão sujeitos à depreciação, conforme previsto na legislação do Imposto de Renda. Porém, conforme a Lei das S/A, estes bens não podem ser depreciados. Portanto todo cuidado na hora da prova é pouco, devendo-se considerar o enfoque dado (se fiscal ou societário).

Convém, ainda, mencionar que as ações de coligadas ou controladas, bem como sua aquisição, serão sempre registradas nesse grupo, por possuírem, implicitamente, o caráter de permanência, visto que, para ser coligada, uma empresa necessita participar do capital social da empresa coligada e exercer significativa influência.

11.5.1.2.2.1. Investimentos em ouro

O art. 179, inciso III, da Lei nº 6.404/1976 determina que as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade

da companhia ou da empresa, devem ser classificadas no grupo do ativo não circulante no subgrupo investimento.

Assim, segundo a lei, os investimentos podem ser permanentes (Ativo Não Circulante – Investimentos), os quais não possuem como característica a realização, ou realizáveis. Estes últimos podem ser do Ativo Circulante e do Ativo Não Circulante Realizável a Longo Prazo, conforme for a intenção da entidade em realizar esses investimentos de imediato ou a longo prazo, ou em decorrência de prazos contratuais. Quando os investimentos possuem a característica de realização, serão chamados de investimentos temporários.

O investimento em ouro é desse tipo de investimento. A respeito da correta classificação do ouro, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), por meio do item 4 do Parecer de Orientação nº 18, de 18 de janeiro de 1990 (PO nº 18/1990), manifestou-se com pertinência, estabelecendo que:

4. APLICAÇÕES EM OURO

Classificáveis, junto às empresas que não tenham por objeto social a sua comercialização ou industrialização, como ativo circulante ou realizável a longo prazo. Tal tipo de aplicação deverá ser avaliada pelo custo de aquisição atualizado monetariamente pelo BTN fiscal de final do período ou pelo valor de mercado, dos dois o menor, devendo, quando for o caso, ser constituída provisão para ajuste ao valor de mercado.

Entende-se por:

- custo de aquisição: o preço pago na compra do ouro e constante do documento representativo da transação em bolsa ou emitido por empresa habilitada ao comércio do metal, acrescido da corretagem, emolumentos e taxas efetivamente devidos pelo comprador;
- valor de mercado: a média aritmética ponderada das cotações diárias, ocorridas durante o pregão da bolsa do país em que se verificar o maior volume de negociações, no dia do encerramento do exercício social ou, se nesse dia não houver pregão, no dia do último pregão anterior.

Portanto, resta claro que os investimentos em ouro devem ser classificados ou no ativo circulante ou no ativo não circulante-realizável a longo prazo. Já nas empresas que possuem como objeto social a sua comercialização ou industrialização, a classificação do ouro será, **sempre**, no ativo circulante, em estoques de mercadorias ou matérias-primas.

Outro aspecto a ser analisado em relação ao ouro diz respeito à legislação fiscal.

Conforme disposto na Lei nº 7.766/1989, “o ouro em qualquer estado de pureza, em bruto ou refinado, quando destinado ao mercado financeiro ou à execução da política cambial do País, em operações realizadas com a interveniência de instituições integrantes do Sistema Financeiro Nacional, na forma e condições autorizadas pelo Banco Central do Brasil, será desde a extração, inclusive, considerado **ativo financeiro** ou **instrumento cambial**”.

Desta forma, as negociações com o ouro, ativo financeiro, serão consideradas operações financeiras, sendo que o ganho nessas aplicações deverá ser apropriado como receita financeira no resultado, pelo regime de competência. Já as perdas, decorrentes de ajustes a valor de mercado, devem ser contabilizadas por meio de provisão para perdas. A despesa decorrente dessa provisão não é dedutível para efeitos fiscais.

Quando do resgate, o resultado será considerado receita ou despesa financeira, conforme seja positivo ou negativo, respectivamente.

11.5.1.2.3. Imobilizado

Conforme o art. 179, IV, da Lei das S/A, neste subgrupo estão os *direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens.*

Relembrando:

BENS
<p>Bens tangíveis – são os bens corpóreos, com existência física. Exemplo: dinheiro, móveis, imóveis, mercadorias etc.</p>
<p>Bens intangíveis – são os bens abstratos, que representam direitos de propriedade, sem existência física, tais como marcas, patentes, direitos autorais, fórmulas de produtos etc.</p>

Vale ressaltar que os adiantamentos para aquisição de bens do imobilizado, assim como as parcelas pagas de consórcios ainda não contemplados, devem ser classificados no imobilizado. O mesmo ocorre com os bens destinados à atividade operacional da empresa, mas que ainda não se encontram em operação, tais como as obras em andamento, as importações em andamento e outras.

As contas integrantes do ativo não circulante imobilizado geralmente são debitadas pelo valor de aquisição do bem ou direito, incluindo fretes, seguros, impostos, comissões, gastos com desembaraço alfandegário, custo com escritura e outros serviços legais, bem como os custos de instalação e montagem.

Neste subgrupo, também estão relacionadas as contas retificadoras dos bens ou direitos com vida útil limitada, pois, com eles, a pessoa jurídica só pode contar durante um determinado período de tempo. As contas retificadoras do ativo imobilizado compreendem:

- a) **DEPRECIACÃO** – deprecia-se o ativo tangível (instalações comerciais, máquinas, veículos etc.). Lembramos que os terrenos, assim como as obras de arte, são alguns dos bens que **não** são depreciables, pois têm vida útil indeterminada e, de modo geral, valorizam-se com o passar do tempo.
- b) **EXAUSTÃO** – quando se tratar de bens relativos a recursos naturais (minas, florestas, reservas petrolíferas etc.).

Este desgaste natural, pelo tempo de uso, pela ação da natureza ou obsolescência normal, representa uma **perda do valor dos bens**, à medida que forem utilizados pela empresa. Os procedimentos da depreciação, da amortização ou da exaustão consistem em “desativar” o bem, ao longo de sua vida útil, ou seja, transferir, do ativo para o resultado (despesa), parcelas do valor do bem e reduzir o seu valor contábil, por meio das contas retificadoras de depreciação, amortização ou exaustão acumulada. Também significa a realização do bem, pois eles são adquiridos pelas empresas com essa finalidade, ou seja, para serem utilizados ou realizados.

A pessoa jurídica poderá computar esta perda como **despesa operacional** ou **custo** em cada período-base de sua atividade, conforme seja uma empresa comercial ou industrial, respectivamente.

11.5.1.2.3.1. Função e movimentação das principais contas do ativo não circulante imobilizado

- a) **Terrenos** – devem ser classificados em contas distintas para cada unidade imobiliária. Os terrenos de propriedade da empresa, **ainda sem destinação específica**, devem ser classificados no subgrupo **investimentos**. Os terrenos, em hipótese alguma, poderão ser depreciados, porém podem sofrer alteração de seu valor, em decorrência de avaliações patrimoniais, quando merecem os devidos ajustes, cujas contrapartidas devem ser registradas no PL em AAP.

- b) **Prédios e Edifícios** – são imóveis utilizados pela empresa para a realização de sua **atividade econômica**.
- c) **Instalações** – são materiais ou equipamentos inerentes aos prédios e construções, que, dependendo das características da empresa, pode ser conveniente a sua segregação em conta própria.
- d) **Construções em Andamento** – é a conta que acumula os valores gastos na construção de bens destinados à atividade operacional da empresa, enquanto não estejam postos em funcionamento. Nesta conta contabilizam-se inclusive os juros pagos ou incorridos para a aquisição de materiais com essa finalidade.
- e) **Máquinas e Equipamentos** – registra os bens utilizados no processo produtivo da empresa, incluindo veículos com essa destinação, como carregadeiras, empilhadeiras etc. Vale lembrar que a depreciação destes bens deve ser contabilizada como **custo de produção nas indústrias** e como **despesa operacional** nas demais empresas, como as comerciais e as prestadoras de serviços.
- f) **Ferramentas** – quando as ferramentas utilizadas no processo produtivo da empresa tiverem **vida útil superior a 1(um) ano** e, segundo a legislação fiscal, valor superior a R\$ 326,61, deverão ser registradas como imobilizado. Quando tiverem prazo de vida útil inferior a 1 (um) ano ou sejam de pequeno valor, poderá a empresa registrar seu valor diretamente como **custo** ou **despesa operacional**.
- g) **Equipamentos de Informática** – compreendem os computadores, as impressoras e os diversos equipamentos de processamento de dados (*hardware*).
- h) **Móveis e Utensílios** – esta conta registra os bens utilizados nos escritórios da empresa, que tenham vida útil superior a 12 (doze) meses e que tenham valor superior a R\$ 326,61. Os bens de vida útil inferior a 12 meses ou de pequeno valor serão contabilizados diretamente como **custo** ou **despesa operacional**.
- i) **Veículos** – serão registrados nesta conta quaisquer tipo de veículos, automotores ou não, de propriedade de empresa, utilizados para transporte de funcionários ou de carga.

- j) **Importações em Andamento** – se referente a bens do imobilizado, fica no ativo não circulante imobilizado. Quando a empresa remete dinheiro para pagamento de importações, mas ainda não recebeu o bem, deve registrar todos os gastos nessa conta, no mesmo grupo do bem importado. Os gastos correspondem não só ao valor do bem, mas também a frete, seguros, despachante, impostos aduaneiros, armazenagem etc.

A variação cambial, ocorrida até o desembaraço dos bens importados pela empresa, constitui item do seu **custo de aquisição**. Após esta data, tal variação será considerada como **despesa financeira**. Os bens adquiridos em moeda estrangeira terão o seu valor convertido à taxa de câmbio fixada para a venda, em vigor na data do **desembaraço aduaneiro**. Os juros pagos em empréstimos para aquisição de bens do imobilizado integram o custo de aquisição.

- l) **Adiantamento para Aquisições do Imobilizado** – todos os adiantamentos a fornecedores, por conta da compra de bens do imobilizado (máquinas, equipamentos, aparelhos, veículos, móveis e utensílios etc.), serão contabilizado neste subgrupo. Os adiantamentos para a aquisição de bens por meio de consórcios, enquanto o bem não for recebido, deverão compor este subgrupo (caso os bens se destinem ao imobilizado).

11.5.1.2.4. Ativo intangível

No intangível serão registrados os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido.

Quando os direitos e bens intangíveis possuírem duração limitada (marcas, patentes, franquias e direitos autorais etc.), eles serão amortizados, conforme o prazo de utilização desses direitos ou bens. Vejamos os exemplos a seguir:

Marcas e Patentes – são contas nas quais se registram os bens incorpóreos ou intangíveis da empresa, tais como: registro de marcas, nomes, patentes, invenções próprias, além de gastos por contrato de uso de marcas, patentes ou processos industriais de terceiros. Assim, marcas e patentes representam os direitos destinados à manutenção das atividades da entidade aplicados em propriedade industrial ou comercial. Salientamos que as patentes têm prazo limitado de duração, por determinação legal. Desta forma, elas podem ser amortizadas dentro do período de privilégio da exploração.

Programas de Computador (softwares) – podem ser adquiridos ou desenvolvidos pela empresa para seu uso, observando os critérios de valor e tempo de vida útil descritos anteriormente, para que se faça a devida amortização do valor investido na sua aquisição ou produção.

Por fim, vale enfatizar que este subgrupo do ativo não circulante foi introduzido pela Lei nº 11.638/2007. Isto por si só requer cuidado redobrado, pois muitas bancas exploram esses assuntos novos.

11.5.2. Passivo

O passivo exigível representa as obrigações da entidade, subdividindo-se em passivo circulante e passivo não circulante. O art. 180 da Lei nº 6.404/1976 estabelece que:

As obrigações da companhia, inclusive financiamentos para aquisição de direitos do ativo não circulante, serão classificadas no passivo circulante, quando se vencerem no exercício seguinte, e no passivo não circulante, se tiverem vencimento em prazo maior, observado o disposto no parágrafo único do art. 179 desta lei.

O referido parágrafo único do art. 179 estabelece que:

Na companhia em que o ciclo operacional da empresa tiver duração maior que o exercício social, a classificação no circulante ou longo prazo terá por base o prazo deste ciclo.

Atenção!

Sob o prisma da Lei nº 6.404/1976, o grupo do passivo abarca ainda o patrimônio líquido. Portanto, cuidado com a expressão PASSIVO, que ora é utilizada em seu sentido natural (EXIGÍVEL = circulante + não circulante), ora com o conceito da lei (incluindo, também, patrimônio líquido).

11.5.2.1. Passivo circulante

Serão classificadas, neste grupo, as contas representativas de obrigações da pessoa jurídica, inclusive financiamentos para aquisição de bens ou direitos do ativo não circulante imobilizado, que **vencerem no exercício social seguinte**.

Alberga contas, como títulos a pagar (empréstimos ou financiamentos), fornecedores, debêntures a pagar, salários e encargos sociais a pagar, dividendos propostos a pagar ou dividendos a pagar, adiantamento de clientes, empréstimos e financiamentos bancários, impostos a recolher, provisões para imposto de renda e para a contribuição social sobre o lucro, provisões a qualquer título referentes a obrigações já incorridas ou conhecidas e que possam ter seu valor estimado, empréstimos de diretores e acionistas, receitas antecipadas etc.

Atenção!

Diferentemente do que ocorre quando a entidade concede empréstimo a pessoas ligadas (sócios, diretores, controladas ou pessoas que tenham participação nos lucros), os empréstimos concedidos por essas pessoas à empresa devem ser registrados, tomando-se em consideração o prazo de vencimento impresso nos documentos que os instruem. Ocorrendo omissão quanto à data de vencimento, as obrigações devem ser classificadas no circulante, em obediência ao princípio da prudência.

Em questões de concurso, poderá surgir alguma dúvida aos candidatos com relação à correta classificação da conta empréstimos, quando não indicado o prazo contratado. Neste caso, devemos entender que estes são do passivo circulante (PC), sendo que os do passivo não circulante devem vir expressos com esta característica.

11.5.2.2. Passivo não circulante

Serão classificadas, neste grupo, as contas representativas das obrigações da pessoa jurídica **com vencimento após o término do exercício social seguinte**, tais como: financiamentos, debêntures a pagar, encargos financeiros a pagar, retenções contratuais.

Também devem ser classificadas no passivo não circulante as receitas diferidas diminuídas dos custos a elas inerentes. Receitas diferidas são as que vieram substituir o que se chamava de resultados de exercícios futuros, conforme dispõe o art. 299-B da Lei nº 6.404/1976.

11.5.2.3. Patrimônio líquido

Representa, no balanço patrimonial, a diferença entre os elementos ativos e passivos, que é o **valor contábil que efetivamente pertence à entidade**. Por este motivo, é também chamado de **capital próprio**, mas não representa obrigação

para com os sócios ou titulares da empresa, pelo menos não exigível, pois estes não fizeram empréstimos àquela. Fizeram, isto sim, um esforço conjunto para a consecução de um objetivo.

Podemos dizer, então, que o patrimônio líquido representa o investimento efetuado pelos sócios e os resultados obtidos pela entidade. Assim, em face do princípio da Entidade, que reconhece a autonomia patrimonial, o patrimônio líquido é o capital próprio da empresa. Caso a empresa apresente resultados negativos que consumam os investimentos efetuados pelos sócios ou acionistas, então teremos o passivo a descoberto.

De acordo com a Lei nº 6.404/1976, o patrimônio líquido está dividido em:

PATRIMÔNIO LÍQUIDO
<ul style="list-style-type: none"> • capital social; • reservas de capital; • ajustes de avaliação patrimonial; • reservas de lucros; • (–) ações em tesouraria • (–) prejuízos acumulados.

11.5.2.3.1. Capital social

A conta capital social representa o investimento efetuado na empresa pelos seus proprietários. Pode caracterizar, também, os lucros gerados pela entidade e que estão formalmente incorporados ao capital. Esta conta deverá discriminar os valores referentes ao capital subscrito pelos sócios ou acionistas, diminuídos da parcela ainda não realizada. Assim:

- **capital subscrito**: valor que os sócios ou acionistas comprometem-se a colocar na empresa;
- **capital social a realizar**: parcela do capital subscrito e não integralizado, isto é, ainda não transformado em dinheiro, bens ou direitos. A conta **capital a realizar** pode receber o nome de **acionista conta capital**, numa S/A, ou de **sócios conta capital**, numa sociedade limitada.

Formas de aumento do capital social:

- 1 – por investimentos dos sócios/acionistas;
- 2 – por incorporação de lucros e/ou reservas;

- 3 – pela conversão de debêntures em ações;
- 4 – pela conversão de obrigações em ações.

Obs.: O aumento de capital pode ser feito em dinheiro ou em qualquer outro tipo de bem ou direito. Quando for efetuado aumento de capital, deve ser verificada a data da lavratura do documento de alteração na Junta Comercial, isto porque o nascimento da validade jurídica só terá início:

- 1 – na data de sua assinatura, se o documento tiver dado entrada até 30 (trinta) dias desta data;
- 2 – na data do despacho que conceder o registro, se for apresentado após 30 (trinta) dias da data da assinatura.
- **capital autorizado:** algumas S/A possuem, em seus estatutos, uma autorização para que o Conselho de Administração aumente o capital social, **independentemente de reforma estatutária**. O valor do capital autorizado deve constar em notas explicativas ou ser contabilizado, como no exemplo abaixo:

Exemplo: Capital autorizado = \$ 200.000,00; capital subscrito = \$ 130.000,00

Patrimônio líquido

Capital autorizado	200.000,00
(–) Capital a subscrever	<u>(70.000,00)</u>
(=) Capital subscrito	130.000,00

11.5.2.3.2. Reservas de capital

São contribuições recebidas dos proprietários ou de terceiros que **não representam receitas ou ganhos**, não transitando, portanto, por conta de resultado, isto é, não têm origem nos lucros. São origens de recursos que **não** refletem esforço decorrente das atividades normais da empresa. As reservas de capital são citadas nominalmente na Lei das S/A, por meio dos §§ 1º e 2º do art. 182:

§ 1º Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:

- a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;
- b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;

c) (Revogado pela Lei nº 11.638, de 2007)

d) (Revogado pela Lei nº 11.638, de 2007)

§ 2º Será ainda registrado como reserva de capital o resultado da correção monetária do capital realizado, enquanto não capitalizado.

Chamamos a atenção dos concursandos para o fato de a Lei nº 11.638 haver revogado as reservas de capital provenientes de prêmio recebido na emissão de debêntures e as doações e subvenções para investimentos. Sobre estas últimas pode ser constituída uma reserva de lucros, sob o título de **Reserva para Incentivos Fiscais**, quando decorrentes de doações e subvenções governamentais para investimentos. Logo, elas passaram a representar, na essência, uma receita a ser contabilizada e reconhecida na apuração do resultado do exercício como outras receitas.

a) Reserva de ágio na emissão de ações

O valor da reserva compreenderá a diferença positiva auferida na emissão de ações, considerado o valor da transação e o valor nominal.

Exemplo: Emissão de 1.000 ações, com valor nominal de R\$ 1,00 e com preço de colocação de \$ 1,20.

Débito: caixa	1.200,00	
Crédito: capital		1.000,00
Crédito: reserva de capital		200,00

b) Reservas de alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição

Primeiro, cabe um esclarecimento sobre tais títulos.

Partes beneficiárias: são títulos sem valor nominal que conferem a seus portadores direito à participação nos lucros. Podem ser alienados pela empresa ou atribuídos a terceiros, como remuneração pela prestação de serviços à companhia.

Bônus de subscrição: são títulos que conferem aos donos direito à subscrição de novas ações emitidas pela companhia, dentro das condições e limites neles previstos. Também podem ser alienados ou atribuídos aos subscritores como vantagem adicional.

O valor da reserva compreenderá o **produto** da alienação destes títulos. Se forem emitidos gratuitamente, não haverá contabilização de reserva de capital.

Contabilização:

Débito: caixa ou bancos

Crédito: reserva de alienação de partes beneficiárias

c) Reserva de correção monetária do capital realizado

O procedimento de correção monetária das demonstrações financeiras foi extinto a partir de 01/01/1996. Considerando que ele pode retornar a qualquer instante, a correção monetária do capital social deverá ser creditada a uma conta chamada reserva de correção monetária do capital realizado. Isso porque o capital social somente poderá ser aumentado com a autorização dos sócios ou Assembleia Geral, vale dizer, como já visto, mediante alteração dos atos constitutivos.

Exemplo:

Patrimônio Líquido

Capital social

Subscrito	160.000,00
(-) a Realizar	(60.000,00)
Capital social realizado	100.000,00

Considerando o índice de inflação de 50%, a contabilização era feita da seguinte maneira:

Débito: resultado de correção monetária	50.000,00
Crédito: reserva de correção monetária do capital	50.000,00

Obs.: A reserva de capital, constituída por ocasião do balanço de encerramento do período-base e resultante da correção monetária do capital social realizado, será capitalizada por deliberação da Assembleia Geral Ordinária que aprovar o balanço. Mais uma vez, lembre-se de que o procedimento de correção monetária está proibido pela atual legislação.

Atenção!

Sobre a utilização das reservas de capital, pela clareza de sua redação, é importante trazer o disposto no art. 200 da Lei das Sociedades Anônimas:

Art. 200. As reservas de capital **somente** poderão ser utilizadas para:

I – absorção de prejuízos que ultrapassem os lucros acumulados e as reservas de lucros (art. 189, parágrafo único);

II – resgate, reembolso ou compra de ações;

III – resgate de partes beneficiárias;

IV – incorporação ao capital social;

V – pagamento de dividendo a ações preferenciais, quando essa vantagem lhes for assegurada (art. 17, § 5º).

Parágrafo único. A reserva constituída com o produto da venda de partes beneficiárias poderá ser destinada ao resgate desses títulos.

Observação:

A utilização para absorção de prejuízos refere-se aos prejuízos **contábeis**.

11.5.2.3.3. Ajustes de Avaliação Patrimonial

Nos termos da Lei das S/A, serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, no grupo do Patrimônio Líquido, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuído a elementos do ativo e do passivo, **em decorrência da sua avaliação pelo valor justo**.

A primeira conclusão que salta aos olhos é que estes ajustes podem ser positivos ou negativos, pois representam, na essência, as contrapartidas dos aumentos do ativo e das diminuições do passivo.

Outra questão a ser analisada é em relação a quais ativos e passivos serão objeto desse tipo de avaliação, já que esse ajuste é consequência da avaliação patrimonial a valores justos.

Determina a Lei que as aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos, e em direitos e títulos de créditos, classificados no ativo circulante ou no ativo não circulante realizável a longo prazo, serão avaliados pelo seu valor justo ou valor equivalente, quando se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda; e para as demais aplicações e os direitos e títulos de crédito aplica-se a avaliação pelo custo de aquisição ou valor de emissão, atuali-

zado conforme disposições legais ou contratuais, ajustado ao valor provável de realização, quando este for inferior.

Outra hipótese em que os ativos e passivos são obrigatoriamente avaliados pelo valor justo diz respeito aos processos de incorporação, fusão ou cisão, quando realizadas entre partes independentes e vinculadas à efetiva transferência de controle.

Também se denota do dispositivo legal que as contrapartidas desses ajustes são contas de resultado, mas que, em função do regime de competência eles ainda não podem ser apropriados como tal. É neste caso que eles serão registrados na conta “Ajustes de Avaliação Patrimonial”, no grupo do Patrimônio Líquido.

Não podemos olvidar que as demonstrações financeiras das companhias abertas devem observar, além dos dispositivos legais, as normas expedidas pela CVM, e que essas demonstrações serão obrigatoriamente auditadas por auditores independentes registrados naquela comissão.

Quanto às normas a serem expedidas pela CVM, a Lei nº 6.404/1976, no § 5º do art. 177, assevera que estas devem ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários.

Essa observância aos padrões internacionais se faz necessária em face da globalização da economia e dos mercados, tendo em vista a uniformidade dos critérios.

Contabilização:

1 – **Avaliação Patrimonial Ativa** – neste caso, o incremento de valor nos elementos do ativo ou a diminuição de valor dos elementos do passivo representam receita potencial futura, que carece de realização em observância ao princípio da competência. São as insubsistências ativas no caso de diminuição dos passivos e de superveniências ativas no caso de aumentos do ativo. Por isso, esses aumentos de ativo ou diminuições de passivo devem ser registrados em contrapartida da conta Ajustes de Avaliação Patrimonial, no Patrimônio Líquido, do seguinte modo:

a) Aumentos de ativo:

D – Ativos avaliados a valor justo

C – Ajustes de Avaliação Patrimonial (PL)

b) Diminuições de passivo:

D – Passivos avaliados a valor justo

C – Ajustes de Avaliação Patrimonial (PL)

2 – **Avaliação Patrimonial Passiva** – ocorre por incremento de valor das obrigações ou pela diminuição de valor de elementos do ativo decorrentes de avaliações patrimoniais. Aqui teremos as chamadas insubsistências passivas pela diminuição de ativos ou as superveniências passivas no caso de aumentos dos passivos. Os lançamentos contábeis serão os seguintes:

a) Diminuições do ativo:

D – Ajustes de Avaliação Patrimonial (PL)

C – Ativos avaliados a valor justo

b) Aumentos de passivo:

D – Ajustes de Avaliação Patrimonial (PL)

C – Passivos avaliados a valor justo

3 – Por ocasião da realização da avaliação, os valores realizados devem compor a apuração do resultado do exercício, mediante os seguintes lançamentos contábeis:

a) no caso de os ajustes serem positivos:

D – Ajustes de Avaliação Patrimonial (PL)

C – Receita (resultado)

b) sendo os ajustes negativos:

C – Despesa (resultado)

D – Ajustes de Avaliação Patrimonial (PL)

Por fim, é necessário que se observe que a conta “Ajustes de Avaliação Patrimonial” não faz parte das reservas de capital. Ela é, na verdade, uma espécie de resultado pendente de realização. Porém, o legislador preferiu classificá-la em conta do Patrimônio Líquido.

11.5.2.3.4. Reservas de lucros

São aquelas constituídas pela apropriação de lucros da empresa. Juntamente com a elaboração das demonstrações financeiras, os órgãos da administração deverão apresentar, à Assembleia, proposta de destinação do lucro líquido do exercício da companhia. **As reservas de lucros são parcelas retidas do resultado positivo obtido pela empresa, para impedir que a sua distribuição venha causar prejuízos futuros à sociedade**, principalmente as relacionadas às crises de liquidez.

Contabilização:

Conforme já comentado em capítulos e tópicos anteriores, após a apuração do resultado do exercício por meio de demonstração própria (DRE), o resultado do período (lucro ou prejuízo) será integralmente transferido para a conta transitória de **Lucros Acumulados**. Conforme disposição legal, a primeira destinação será a absorção de Prejuízos Acumulados. Havendo saldo credor após a compensação de Prejuízos Acumulados, iniciam-se as destinações do resultado para Capital Social, Reservas de Lucros e Dividendos a Pagar. A contabilização das reservas de lucros é, então, efetuada a débito na conta **Lucros Acumulados** e a crédito na conta Reserva de Lucros que estejamos constituindo.

Normalmente, o lançamento de destinação do resultado para reserva de lucros será:

Débito: **Lucros Acumulados**

Crédito: Reservas de Lucros

As reservas de lucros são:

- reserva legal;
- reserva estatutária;
- reserva para contingências;
- reserva de incentivos fiscais;
- reserva de retenção de lucros;
- reserva especial para dividendo obrigatório não distribuído.

11.5.2.3.4.1. Reserva legal

Possui como objetivo manter a integridade do capital social. Sua constituição é obrigatória para as companhias, conforme determinação do art. 193 da norma societária:

Art. 193. Do lucro líquido do exercício, 5% (cinco por cento) serão aplicados, **antes de qualquer outra destinação**, na constituição da reserva legal, que não excederá de 20% (vinte por cento) do capital social.

§ 1º A companhia poderá deixar de constituir a reserva legal no exercício em que o saldo dessa reserva, acrescido do montante das reservas de capital de que trata o §1º do art. 182, exceder de 30% (trinta por cento) do capital social.

§ 2º A reserva legal tem por fim assegurar a integridade do capital social e somente poderá ser utilizada para compensar prejuízos ou aumentar o capital. (grifo nosso)

Pelo exposto, ela é determinada pela aplicação de **5%** sobre o lucro líquido do exercício **antes da formação de qualquer outra reserva ou da distribuição do lucro**, até o montante de 20% do capital social, realizado e corrigido monetariamente, podendo deixar de ser constituída quando ela, somada às reservas de capital, ultrapassar o limite de 30% do capital, mais a reserva de correção monetária do capital.

Deve-se ter muita atenção na interpretação do dispositivo. Existem duas regras muito claras: a primeira determina que a reserva seja constituída em percentual de 5% do lucro líquido do exercício; e a segunda limita o valor da reserva a 20% do capital social. Existe mais uma regra que possibilita a não constituição dessa reserva caso ela somada às reservas de capital, ultrapassar a 30% do capital social corrigido.

Atenção!

Devemos entender capital social, para fins de constituição da reserva legal, como o valor nominal do capital social, **mais** a reserva de correção monetária do capital social (lembramos que o procedimento de correção monetária das demonstrações foi extinto desde 01/01/1996).

Finalmente, devemos lembrar que o objetivo da **reserva legal** é manter a integridade do capital social, e que só pode ser utilizada para compensar prejuízos ou aumentar o capital.

Resumindo, a constituição da reserva legal possui três limites:

limite sobre o lucro: o valor máximo do resultado do exercício a ser destinado para a formação desta reserva não poderá exceder a 5% do lucro líquido do exercício;

limite do Capital Social: o saldo da conta reserva legal não deve ultrapassar 20% do capital social realizado e corrigido;

limite opcional: a reserva legal **poderá** deixar de ser constituída no período em que o seu saldo, somado ao saldo das reservas de capital, ultrapassar 30% do valor do capital social realizado e corrigido.

Dicas para concursos!

Uma forma interessante de se absorver esse conteúdo é imaginar que o saldo da conta Reserva Legal é um recipiente (um copo, por exemplo), cuja capacidade máxima é de 20% do capital social. Isso quer dizer que, em nenhuma hipótese, o saldo da referida conta poderá ultrapassar esse limite (que é obrigatório), já que, nesse caso, o copo transbordaria.

Como o objetivo principal deste livro é auxiliá-lo em sua preparação para concursos, cabe salientar que a ESAF vem adotando a interpretação de que é possível constituir a reserva legal apenas para completar os 30% facultados no § 1º do dispositivo acima transcrito, não sendo, neste caso, necessária a constituição dos 5% exigidos no *caput*.

Exemplo: Uma empresa registrou, no período de 2008, \$ 200.000,00 de lucro líquido no exercício. Tendo em vista os saldos das contas a seguir, ao final do período, qual o valor a ser constituído como reserva legal?

Capital social	300.000
Reserva legal	35.000
Reservas de capital	50.000

Resolução: para respondermos à pergunta anterior, devemos obter o valor normal (valor base = 5% do lucro) da constituição da reserva legal e, em seguida, verificar os limites.

Base de cálculo: \$ 200.000

Valor da reserva legal: $5\% \times \$ 200.000 = \$ 10.000$

Limite obrigatório: $20\% \times \$ 300.000 = \$ 60.000$

O saldo da conta reserva legal, caso fossem destinados os \$ 10.000,00, ficaria em: $\$ 35.000 + \$ 10.000 = \$ 45.000 (< \$ 60.000,00)$

Portanto, quanto ao limite obrigatório, a constituição da reserva deveria ser total, ou seja, de \$ 10.000.

Limite opcional: $30\% \times \$ 300.000 = \$ 90.000$

Soma dos saldos existentes **antes** da destinação (reserva legal + reservas de capital) = $\$ 35.000 + \$ 50.000 = \$ 85.000$

Portanto, quanto ao limite opcional, a empresa poderia constituir somente \$ 5.000,00, que é o valor suficiente para que a soma das reservas legal e de capital atinjam o valor limite ($\$ 90.000 - \$ 85.000 = \$ 5.000$).

Conclusão: neste exemplo, a empresa poderia constituir qualquer valor de reserva legal, entre \$ 5.000,00 e \$ 10.000,00. Caso optasse por destinar os \$ 10.000,00, o lançamento seria o seguinte:

Débito: lucros acumulados	10.000,00	
Crédito: reserva legal		10.000,00

11.5.2.3.4.2. Reservas estatutárias

São reservas não obrigatórias por lei, porém, uma vez previstas no Estatuto, obrigam a empresa a constituí-las. A matriz legal é o art. 194 da Lei das S/A:

- Art. 194. O estatuto poderá criar reservas desde que, para cada uma:
- I – indique, de modo preciso e completo, a sua finalidade;
 - II – fixe os critérios para determinar a parcela anual dos lucros líquidos que serão destinados à sua constituição; e
 - III – estabeleça o limite máximo da reserva.

Observa-se que a Lei remete ao estatuto da companhia a sua constituição para destinar parte do lucro líquido do período. O estatuto terá que estabelecer de modo preciso a sua finalidade (ex.: futuro aumento de capital, ampliação do ativo fixo por meio do aumento da planta industrial), os critérios no estabelecimento da parcela anual, bem como estabelecer o limite máximo.

Exemplo: O estatuto da Companhia Dores prevê que 10% do lucro líquido serão destinados à formação da reserva estatutária. O lucro líquido do exercício foi de \$ 50.000,00.

Contabilização:

Débito: lucros acumulados	5.000,00	
Crédito: reservas estatutárias		5.000,00

Atenção!

A constituição desta reserva não pode restringir o pagamento do dividendo obrigatório, conforme o disposto no art. 198 da Lei, bem como o seu saldo, somado ao saldo de outras reservas, não pode ultrapassar o capital social, segundo o disposto no art. 199.

Art. 198. A destinação dos lucros para constituição das reservas de que trata o art. 194 e a retenção nos termos do art. 196 não poderão ser aprovadas, em cada exercício, em prejuízo da distribuição do dividendo obrigatório (art. 202).

Art. 199. O saldo das reservas de lucros, exceto as para contingências, de incentivos fiscais e de lucros a realizar, não poderá ultrapassar o capital social. Atingido esse limite, a assembleia deliberará sobre aplicação do excesso na integralização ou no aumento do capital social ou na distribuição de dividendos. (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

Percebe-se então, que além do limite da Reserva Legal, o valor desta reserva somado ao valor da Reserva Estatutária, da Reserva de Retenção de Lucros, e de outras Reserva de Lucros que não a de Contingências, de incentivos fiscais e a de Lucros a Realizar, não pode exceder ao valor do Capital Social.

11.5.2.3.4.3. Reserva para contingências

É constituída com a finalidade de compensar, em período futuro, a diminuição do lucro, proveniente de perda provável, cujo valor possa ser estimado, mas que, contudo, não constitui obrigação.

Além do princípio da continuidade, a base legal à constituição dessa reserva é o art. 195 da Lei das Sociedades Anônimas.

Art. 195. A assembleia geral poderá, por proposta dos órgãos da administração, destinar parte do lucro líquido à formação de reserva com a finalidade de compensar, em exercício futuro, a diminuição do lucro decorrente de perda julgada provável, cujo valor possa ser estimado.

§ 1º A proposta dos órgãos da administração deverá indicar a causa da perda prevista e justificar, com as razões de prudência que a recomendem, a constituição da reserva.

§ 2º A reserva será revertida no exercício em que deixarem de existir as razões que justificarem a sua constituição ou em que ocorrer a perda.

Sua constituição é **opcional** e a proposta da administração deverá indicar a causa prevista, justificando as razões que originaram sua criação. Esta reserva deverá ser constituída apenas quando previstas situações incomuns, nas quais o patrimônio líquido da empresa esteja ameaçado por fenômenos fora do seu controle, tais como enchentes, pragas, guerras, revoluções, desapropriações, fim do prazo de vigência de contratos de empreitada, crises econômicas, obsolescência de produto da empresa etc.

Contabilização:

Para a contabilização dessa reserva, debita-se a conta **lucros acumulados** em contrapartida da reserva:

Débito: lucros acumulados

Crédito: reservas para contingências

Por fim, no exercício em que deixarem de existir as razões de sua constituição ou quando ocorrer a perda para a qual a reserva foi constituída, o saldo ou seu valor deverá ser revertido para conta **lucros** ou **prejuízos acumulados**.

Débito: reservas para contingências

Crédito: lucros ou prejuízos acumulados

Caso a reserva seja revertida, passará a integrar o lucro ajustado, disposto no art. 202 da Lei, para fins de distribuição de dividendos.

Por pertinente, cabe salientar que, na hipótese de haver reversão de reservas, pode ocorrer distribuição de dividendo, em exercício no qual se tenha apurado prejuízo, bastando que as reversões excedam os prejuízos do exercício. Este assunto será visto no capítulo 13 deste livro.

É importante salientar que, diferentemente das provisões, as situações que caracterizam a formação da reserva para contingências não constituem passivo futuro, visto que correspondem a despesas não incorridas e não afetam o resultado da empresa. Já as provisões correspondem a despesas do exercício, reduzindo o resultado, além da constituição de obrigações futuras (provisões passivas).

11.5.2.3.4.4. Reserva de incentivos fiscais

Esta reserva constitui-se numa das novidades inseridas na Lei das S/A pela Lei nº 11.638/2007, que acrescentou o art. 195-A à lei societária. Vejamos o dispositivo legal:

Art. 195-A. A assembleia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório.

Percebe-se que esta reserva veio a substituir, em parte, a reserva de capital decorrente de doações e subvenções para investimento. Atente-se ao fato de que, até o advento da Lei nº 11.638/2007, as doações e subvenções para investimento, fossem públicas ou privadas, eram classificadas invariavelmente em conta de reserva de capital. Doravante, porém, quaisquer doações, sejam para investimento ou custeio, devem ser consideradas como Receitas de Doações ou de Subvenções, e devem transitar por contas de resultado. Sobre as doações e subvenções governamentais para investimento recebidas pela companhia, poderá a assembleia geral, por proposta dos órgãos da administração, deliberar a destinação para formação da Reserva de Incentivos Fiscais.

Desta forma, esta reserva não é de constituição obrigatória, cabendo aos órgãos de administração a proposta de destinação e submetê-la à apreciação da assembleia geral, que decidirá sobre a sua constituição ou não, conforme a proposta da administração da companhia.

Salienta-se, ainda, que esta reserva, juntamente com a reserva legal e a reserva para contingências, pode prejudicar a distribuição de dividendos, ou seja, pode ser excluída do lucro ajustado para o cálculo do dividendo mínimo obrigatório.

11.5.2.3.4.5. Reserva de retenção de lucros

Sérgio de Iudícibus chama essa reserva de **reserva de lucros para expansão**. Há, ainda, autores que se referem a ela como **reserva para investimentos** ou **reserva orçamentária**. É a reserva efetuada para atender a projetos de investimentos. Essa reserva encontra amparo no art. 196 da Lei. Chama-se especial atenção a este artigo, principalmente seu § 2º, pois ele foi substancialmente alterado pela Lei nº 10.303/2001.

Art. 196. A assembleia geral poderá, por proposta dos órgãos da administração, deliberar reter parcela do lucro líquido do exercício prevista em orçamento de capital por ela previamente aprovado.

§ 1º O orçamento, submetido pelos órgãos da administração com a justificativa da retenção de lucros proposta, deverá compreender todas as fontes de recursos e aplicações de capital, fixo ou circulante, e poderá ter a duração de até cinco exercícios, salvo no caso de execução, por prazo maior, de projeto de investimento.

§ 2º O orçamento poderá ser aprovado pela assembleia geral ordinária que deliberar sobre o balanço do exercício **e revisado anualmente, quando tiver duração superior a um exercício social**. (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 31/10/2001) (A parte em negrito foi acrescida ao dispositivo) (grifo nosso)

Diferentemente do que ocorre com as demais reservas de lucros, essa reserva está adstrita à discricionariedade da administração da companhia, que deverá propor à assembleia geral a sua constituição, com o fito de ampliar a capacidade operacional da companhia ou propiciar a esta maior liquidez.

Tal qual ocorre com a reserva estatutária, esta reserva também não pode ser constituída em detrimento da distribuição de dividendo, e o seu limite, somado às demais reservas, não pode ultrapassar o capital social, aplicando-se, a ela, o disposto nos arts. 198 e 199 retrotranscritos.

11.5.2.3.4.6. Reserva de lucros a realizar

O lucro do exercício é o ponto de partida para a distribuição de resultados aos acionistas. Porém, considerando o regime de competência e as vendas a longo prazo, é possível que uma parcela do lucro se refira a **ganhos ainda não realizados financeiramente**. Essa parcela poderá ser destinada para reserva de lucros a realizar.

Esta reserva teve o conceito profundamente alterado pela Lei no 10.303, de 31 de outubro de 2001.

Após o advento da norma que alterou substancialmente o art. 197 da Lei Societária, somente pode ser constituída a reserva de lucros a realizar, quando o valor do dividendo obrigatório (a ser estudado adiante) for superior ao lucro realizado, vale dizer, **é permitido não se distribuir dividendo da parcela dos lucros que ainda não foi realizada**.

Fica, assim, reforçada a ideia de que as reservas de lucros, além de resguardarem o capital social, têm a finalidade de evitar a distribuição de dividendos, se estes trouxerem problemas de liquidez à entidade.

O art. 197, após o advento da Lei nº 10.303/2001, passou a ter a seguinte redação:

Art. 197. No exercício em que o montante do dividendo obrigatório, calculado nos termos do estatuto ou do art. 202, ultrapassar a parcela realizada do lucro líquido do exercício, a assembleia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar o excesso à constituição de reserva de lucros a realizar. (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 31/10/2001)

§ 1º Para os efeitos deste artigo, considera-se realizada a parcela do lucro líquido do exercício que exceder da soma dos seguintes valores: (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 31/10/2001)

l — o resultado líquido positivo da equivalência patrimonial (art. 248); e (Redação dada pela Lei no 10.303, de 31/10/2001)

II — o lucro, rendimento ou ganho líquidos em operações ou contabilização de ativo e passivo pelo valor de mercado, cujo prazo de realização financeira ocorra após o término do exercício social seguinte. (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

§ 2º A reserva de lucros a realizar somente poderá ser utilizada para pagamento do dividendo obrigatório e, para efeito do inciso III do art. 202, serão considerados como integrantes da reserva os lucros a realizar de cada exercício que forem os primeiros a serem realizados em dinheiro. (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 31/10/2001)

Depreende-se, pois, do dispositivo legal que:

São lucros a realizar:

- a) o aumento do valor do investimento em coligadas e controladas (avaliados pela equivalência patrimonial); e
- b) o lucro em vendas a prazo e os rendimentos realizáveis após o término do exercício seguinte quando decorrentes de avaliação a valor de mercado.

A justificativa para a constituição da reserva reside, em parte, no fato de a companhia aplicar o princípio da competência no reconhecimento das receitas e despesas. Dessa forma, no caso do item **b** acima, quando a entidade efetua vendas a longo prazo, o resultado é atribuído ao exercício em questão. Entretanto, o numerário correspondente a essas vendas somente ingressará a longo prazo. Outra situação seria a decorrente da variação cambial ativa de longo prazo. Para que a empresa não sofra de crise de liquidez, não deverá distribuir dividendos sobre o lucro nessas operações.

Outra hipótese de constituição da reserva é o aumento de investimento em coligadas e controladas (item **a**), fato este que produz uma receita operacional na investida, mas também não acarreta o ingresso de recursos financeiros, podendo esse aumento ser realizado, entre outras formas, quando da alienação do investimento.

Por fim, cabe ressaltar que tínhamos no rol de lucros a realizar a finada correção monetária que, felizmente, foi abolida de nosso ordenamento jurídico.

Atenção!!!

Sobre as reservas de lucros, cabe lembrar e reiterar o já noticiado, ou seja, a reserva legal e a reserva para contingências e a reserva de incentivos fiscais devem ser constituídas **antes** do cálculo do lucro ajustado, nos termos do art. 202, que se constitui na base de cálculo da distribuição de dividendos, isto é, prejudicam a distribuição do dividendo. Entretanto, a reversão das reservas para contingências e da reserva de incentivos fiscais compõem a base de cálculo da distribuição de dividendos. Os lucros registrados na reserva de lucros a realizar, quando realizados e não tiverem sido absorvidos por prejuízos em exercícios subsequentes, deverão ser acrescidos ao primeiro dividendo declarado após a realização.

Por outro lado, as reservas estatutárias e de retenção de lucros, nos termos do art. 198 da Lei, não podem prejudicar a distribuição de dividendo. Vale dizer, estas duas reservas devem ser constituídas após o cálculo dos dividendos a distribuir. Porém, a sua base de cálculo deve ser estabelecida, com minúcia, no estatuto, que poderá ser o lucro líquido do exercício ou o saldo do lucro ajustado após a constituição das outras reservas, dependendo do que estiver estabelecido no estatuto.

Em face das recentes alterações introduzidas na Lei das S/A, é prudente elaborar um exemplo fictício sobre o assunto, lembrando que o mesmo será tratado por completo, quando estudarmos os dividendos, no capítulo 13 deste livro.

Exemplo: Suponha os dados da empresa abaixo e verifique qual o valor que poderia ser destinado à reserva de lucros a realizar.

Valor apurado como dividendo obrigatório, nos termos do art. 202: \$ 30.000,00

Lucro de exercício: \$ 60.000,00

Lucro de longo prazo: \$ 20.000,00

Resultado positivo da equivalência patrimonial: \$ 15.000,00

Resolução:

Lucros a realizar = 20.000,00 + 15.000,00 = 35.000,00

Lucro realizado = 60.000,00 – 35.000,00 = 25.000,00

Valor que pode ser destinado como reserva de lucros a realizar:

30.000,00 – 25.000,00 = **5.000,00**

É bom lembrar que a empresa **pode** constituir reserva de lucros a realizar de \$ 5.000,00. Neste caso, o valor do dividendo passa a ser de apenas \$ 25.000,00. Porém, caso a empresa opte por não constituir a reserva de lucros a realizar, **deverá** distribuir todos os \$ 30.000,00 como dividendos. É de ressaltar que, à medida

que esse lucro seja realizado, ele deverá ser adicionado aos dividendos que serão distribuídos.

Por fim, cabe acrescentar o entendimento da CVM, proferido por meio do OFÍCIO CIRCULAR/CVM/SEP/Nº 01/2003, a respeito da correta classificação e escrituração desta reserva:

A partir da vigência da Lei nº 10.303/2001, a reserva de lucros a realizar passou a ser constituída pelo montante do dividendo obrigatório, calculado nos termos do estatuto ou do art. 202, que ultrapassar a parcela realizada do lucro líquido do exercício.

Dessa forma, os montantes constituídos a partir da vigência da Lei nº 10.303/2001 passam a representar o próprio dividendo postergado, e não mais sua base na realização.

Entretanto, o saldo anterior constituído sob a vigência da regra anterior, ainda tem aquela característica, ou seja, quando de sua realização esta constituirá a base de cálculo dos dividendos.

Tendo em vista essa característica diferenciada na constituição da reserva, cumpre alertar que deve haver adequada segregação dos montantes que compõem os saldos da reserva de lucros a realizar constituídos antes e após a vigência da Lei no 10.303/2001.

Alternativamente, a companhia aberta inserida nessa situação poderá uniformizar aqueles montantes, transformando o saldo anterior para adequá-lo à nova forma de realização da reserva. Deverá ser mantida na conta de reserva de lucros a realizar apenas a parcela que será paga como dividendo, sendo o saldo remanescente revertido e destinado na forma do art. 19 da Instrução CVM nº 247/1996 (aumento de capital, distribuição de dividendo ou constituição de outras reservas de lucros ou absorção de prejuízo do exercício, atendidas as exigências legais).

Assim, podemos ter duas contas de reserva de lucros a realizar. É possível, ainda, haver a reversão desta reserva para a conta de Lucros Acumulados.

11.5.2.3.4.7. Reserva especial de dividendo obrigatório não distribuído

No exercício em que a Administração informar a impossibilidade financeira de pagamento do dividendo mínimo, este valor deverá ser apropriado como “reserva especial para dividendos não distribuídos”, devendo ser pago no futuro, assim

que a situação financeira da empresa permitir, mas desde que não tenham sido absorvidos por prejuízos nos exercícios seguintes.

O conselho fiscal, se em funcionamento, deverá dar parecer sobre essa informação e, na companhia aberta, seus administradores encaminharão à Comissão de Valores Mobiliários, dentro de 5 (cinco) dias da realização da assembleia geral, exposição justificativa da informação transmitida à assembleia.

11.5.2.3.5. Prejuízos Acumulados

O prejuízo do exercício deve ser obrigatoriamente absorvido pelas reservas de lucros, pela reserva legal e pelas reservas de capital, nesta ordem.

Se, após ser absorvido conforme visto, ou se não houver reservas para absorverem o prejuízo do exercício, então o saldo será lançado em conta de Prejuízos Acumulados, constituindo, neste caso, uma conta retificadora de PL (saldo devedor).

Salienta-se que, até a inovação inserida na lei societária pela Lei nº 11.638/2007, esta conta chamava-se de Lucros ou Prejuízos Acumulados, e que, em caso de Lucros Acumulados, estes representavam parcela de lucros não destinados à disposição da Administração ou da Assembleia Geral para futura destinação. Desta forma, em questões de provas, ainda pode aparecer a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados, principalmente se o examinador se referir a demonstrações de exercícios encerrados antes de 31/12/2007.

Em balanços elaborados a partir de 01/01/2008, de sociedade anônimas a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados não deverá mais aparecer, pois o lucro deve ser totalmente distribuído a título de dividendos, ou na formação de reservas ou incorporação ao Capital Social.

Salienta-se que a vedação de utilização da conta Lucros Acumulados retringe-se as sociedades anônimas. As demais empresas constituídas sob outro tipo societário podem continuar a utilizar esta conta.

Embora não possa mais aparecer no Balanço Patrimonial a conta Lucros Acumulados, esta conta deve continuar no plano de contas e terá a função de receber o resultado do exercício para a partir dela se fazer a destinação do resultado.

11.5.2.3.6. Ações em tesouraria

É uma conta redutora de patrimônio líquido, representando ações da empresa readquiridas por ela própria. A Lei das S/A proíbe as companhias de negociarem com suas próprias ações, exceto nos casos expressamente previstos (art. 30 da Lei). São eles:

- a) se tratar de operações de resgate, reembolso ou amortização de ações;
- b) aquisição, para permanência em tesouraria ou cancelamento, desde que até o valor do saldo de reservas de lucros (exceto a legal) e sem diminuição do capital social ou recebimento dessas ações por doação;
- c) aquisição para diminuição do capital.

As ações da companhia que forem adquiridas pela própria sociedade são denominadas **ações em tesouraria**. A compra de suas próprias ações não faz com que o capital social seja alterado imediatamente. E pode ser que nem o seja, caso a empresa revenda tais ações. Por isso, a conta *Ações em Tesouraria* deve ser mantida como conta redutora do patrimônio líquido que serviu de origem dos recursos para a aquisição das referidas ações.

Conforme o Princípio do Registro pelo Valor Original, a compra das ações da própria companhia deve ser contabilizada pelo valor da transação.

Exemplo: A empresa Pé de Valsa S/A, que possui capital social no valor de R\$ 250.000,00, dividido em ações de valor nominal igual a R\$ 1,00, cada, adquire 20.000 destas ações, pagando o seu valor de face a um determinado acionista, tendo como origem de recursos a conta Reserva Estatutária, que possuía saldo de R\$ 40.000,00.

Lançamento:

D – Ações em tesouraria	20.000,00	
C – Caixa		20.000,00

Considerando que a empresa adquiriu estas ações com recursos provenientes da reserva estatutária, no patrimônio líquido a conta **ações em tesouraria** figurará como retificadora de reservas estatutárias.

BALANÇO PATRIMÔNIO

Capital Social	R\$ 250.000,00
Reserva Legal	R\$ 25.000,00
Reserva Estatutária	R\$ 40.000,00
(–) Ações em Tesouraria	(R\$ 20.000,00)

Caso a empresa decida revender as ações, pode contabilizar lucro ou prejuízo. Em caso de lucro, o valor excedente ao custo de aquisição deve ser contabilizado como reserva de capital. Em caso de prejuízo, deve-se debitar a respectiva reserva

de capital e as demais contas credoras do PL cujo saldo foi utilizado para adquirir tais ações.

CONTABILIZAÇÃO DA ALIENAÇÃO DAS AÇÕES EM TESOURARIA

Considerando que a empresa Pé de Valsa S/A tenha alienado a metade das ações em tesouraria (10.000 ações) pelo valor unitário de R\$ 1,20, teremos os seguintes lançamentos:

D – Disponibilidades	R\$ 12.000,00
C – Ações em Tesouraria	R\$ 10.000,00
C – Ágio na alienação de ações próprias	R\$ 2.000,00

Salienta-se que, conforme disposto no art. 442 do RIR/1999, o ágio na emissão de ações ou na recolocação de ações em tesouraria não é ganho tributável e não deve compor a receita do exercício:

Art. 442. Não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38):

- I – ágio na emissão de ações por preço superior ao valor nominal, ou a parte do preço de emissão de ações sem valor nominal destinadas à formação de reservas de capital;
- II – valor da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;
- III – prêmio na emissão de debêntures;
- IV – lucro na venda de ações em tesouraria.

Parágrafo único. O prejuízo na venda de ações em tesouraria não será dedutível na determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38, § 1º).

Se a empresa Pé de Valsa S/A tivesse alienado a metade das ações em tesouraria pelo valor unitário de R\$ 0,90, então teríamos a seguinte contabilização:

D – Disponibilidades	R\$ 9.000,00
D – Reserva Estatutária	R\$ 1.000,00
C – Ações em Tesouraria	R\$ 10.000,00

Observe que a perda de R\$ 1.000,00 não transita por resultado e foi lançada a débito da conta que originou os recursos para aquisição das ações próprias (Re-

serva Estatutária). Salienta-se que essa perda não é dedutível da base de cálculo do Imposto de Renda.

No caso de aquisição e alienação de quotas próprias, quotas em tesouraria das sociedades limitadas, procede-se da mesma forma como a apresentada para as S/A.

Limites das Ações em Tesouraria
De valor: não podem exceder o valor das reservas de lucros (exceto a reserva legal).
De tempo: o prazo máximo para permanência das ações em tesouraria é de 120 dias , a partir da assembleia que motivou a discordância.

11.5.2.3.7. Gastos realizados com a colocação de ações

Os gastos efetuados pela companhia na colocação de ações não devem transitar por contas de resultado, pois não são resultantes das atividades operacionais da companhia. Ademais, se assim procedêssemos estaríamos repassando aos acionistas antigos uma diminuição de resultado na colocação de novas ações que poderiam ser adquiridas por outros acionistas.

Dessa forma, a correta contabilização destes gastos é criarmos uma conta retificadora no PL que originou o registro de reserva de capital (no caso de ágio) ou mesmo na conta do capital social, se ágio não houve.

11.6. Critérios de avaliação dos componentes patrimoniais

O Código Civil (Lei nº 10.406/2002) tratou dos aspectos relativos à avaliação dos elementos patrimoniais do seguinte modo:

Art. 1.187. Na coleta dos elementos para o inventário serão observados os critérios de avaliação a seguir determinados:

I — os bens destinados à exploração da atividade serão avaliados pelo custo de aquisição, devendo, na avaliação dos que se desgastam ou depreciam com o uso, pela ação do tempo ou outros fatores, atender-se à desvalorização respectiva, criando-se fundos de amortização para assegurar-lhes a substituição ou a conservação do valor;

II — os valores mobiliários, matéria-prima, bens destinados à alienação, ou que constituem produtos ou artigos da indústria ou comércio da empresa, podem ser estimados pelo custo de aquisição ou de fabricação, ou pelo preço corrente, sempre que este for inferior ao preço de custo, e quando o preço corrente ou venal estiver acima do valor do custo de aquisição, ou fabricação, e os bens forem avaliados pelo preço

corrente, a diferença entre este e o preço de custo não será levada em conta para a distribuição de lucros, nem para as percentagens referentes a fundos de reserva;

III — o valor das ações e dos títulos de renda fixa pode ser determinado com base na respectiva cotação da Bolsa de Valores; os não cotados e as participações não acionárias serão considerados pelo seu valor de aquisição;

IV — os créditos serão considerados de conformidade com o presumível valor de realização, não se levando em conta os prescritos ou de difícil liquidação, salvo se houver, quanto aos últimos, previsão equivalente.

Parágrafo único. Entre os valores do ativo podem figurar, desde que se preceda, anualmente, à sua amortização:

I — as despesas de instalação da sociedade, até o limite correspondente a dez por cento do capital social;

II — os juros pagos aos acionistas da sociedade anônima, no período antecedente ao início das operações sociais, à taxa não superior a doze por cento ao ano, fixada no estatuto;

III — a quantia efetivamente paga a título de aviamento de estabelecimento adquirido pelo empresário ou sociedade.

Apesar da aplicação da norma anterior e dos princípios de Contabilidade na avaliação dos componentes patrimoniais, em especial o do registro pelo valor original e o da prudência, o art. 183 da Lei nº 6.404/1976 traz as regras dos critérios de avaliação dos componentes do ativo e o art. 184, regras de avaliação dos componentes do passivo, reforçando, em muito, o preconizado nos princípios de Contabilidade.

11.6.1. Ativo

Conforme já mencionado, os componentes do ativo são avaliados sob a égide normativa do art. 183 da Lei Societária, com recentes alterações significativas, introduzidas pela Lei nº 11.638, de 2007.

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

I — as aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos, e em direitos e títulos de créditos, classificados no ativo circulante ou no realizável a longo prazo: (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007.)

a) pelo seu valor justo ou valor equivalente, quando se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda; e

b) pelo valor de custo de aquisição ou valor de emissão, atualizado conforme disposições legais ou contratuais, ajustado ao valor provável de realização, quando este for inferior, no caso das demais aplicações e os direitos e títulos de crédito; (Incluída pela Lei nº 11.638, de 2007.)

II — os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior;

III — os investimentos em participação no capital social de outras sociedades, ressalvado o disposto nos arts. 248 a 250, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor, quando essa perda estiver comprovada como permanente, e que não será modificado em razão do recebimento, sem custo para a companhia, de ações ou quotas bonificadas;

IV — os demais investimentos, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para atender às perdas prováveis na realização do seu valor, ou para redução do custo de aquisição ao valor de mercado, quando este for inferior;

V — os direitos classificados no imobilizado, pelo custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão;

VI — Revogado;

VII — os direitos classificados no intangível, pelo custo incorrido na aquisição deduzido do saldo da respectiva conta de amortização; (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

VIII — os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

§ 1º Para efeitos do disposto neste artigo, considera-se valor justo:

a) das matérias-primas e dos bens em almoxarifado, o preço pelo qual possam ser repostos, mediante compra no mercado;

b) dos bens ou direitos destinados à venda, o preço líquido de realização mediante venda no mercado, deduzidos os impostos e demais despesas necessárias para a venda, e a margem de lucro;

c) dos investimentos, o valor líquido pelo qual possam ser alienados a terceiros.

d) dos instrumentos financeiros, o valor que pode se obter em um mercado ativo, decorrente de transação não compulsória realizada entre partes independentes; e, na ausência de um mercado ativo para um determinado instrumento financeiro: (Incluída pela Lei nº 11.638, de 2007)

1) o valor que se pode obter em um mercado ativo com a negociação de outro instrumento financeiro de natureza, prazo e risco similares; (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

2) o valor presente líquido dos fluxos de caixa futuros para instrumentos financeiros de natureza, prazo e risco similares; ou (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

3) o valor obtido por meio de modelos matemático-estatísticos de precificação de instrumentos financeiros. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

§ 2º A diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível será registrada periodicamente nas contas de:

a) depreciação, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência;

b) amortização, quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado;

c) exaustão, quando corresponder à perda do valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.

§ 3º A companhia deverá efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado e no intangível, a fim de que sejam: (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

I — registradas as perdas de valor do capital aplicado quando houver decisão de interromper os empreendimentos ou atividades a que se destinavam ou quando comprovado que não poderão produzir resultados suficientes para recuperação desse valor; ou (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

II — revisados e ajustados os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação, exaustão e amortização. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

§ 4º Os estoques de mercadorias fungíveis destinadas à venda poderão ser avaliados pelo valor de mercado, quando esse for o costume mercantil aceito pela técnica contábil.

Se observarmos atentamente o disposto nos incisos I a VIII do comando legal anteriormente transcrito, veremos que a regra matriz é a **avaliação dos componentes do ativo pelo custo de aquisição diminuído de provisão para ajustá-lo ao valor justo ou de realização**.

Existem, é bem verdade, algumas variações nessa regra. Porém, é prudente interpretarmos o comando conforme a matriz acima proposta, haja vista que, em última análise, a depreciação, amortização e exaustão aplicadas aos componentes do ativo não circulante não deixam de ser provisões, pois, de certa forma, ensejam a contabilização dos bens e direitos ali constantes ao valor de mercado.

Assim, fica a regra de avaliação dos elementos do ativo que diz: **custo ou mercado, dos dois o menor**.

Quando o valor de mercado for menor do que o valor de custo, ajustamo-lo por meio de provisão ao valor de mercado. Por outro lado, quando o valor de mercado for superior ao valor de custo, fica o valor de custo, conforme o disposto no princípio da prudência. Cabe ressaltar que os critérios de avaliação previstos nos incisos I (aplicações em instrumentos financeiros destinadas à negociação) e VIII (elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo) estabelecem a possibilidade de ajustes ao valor de mercado, mesmo quando este seja superior ao valor registrado na contabilidade.

Vale ressaltar que o estudo das provisões e ajustes já foi exaustivamente realizado no Capítulo 7 deste livro.

Com relação à avaliação dos investimentos, em especial os temporários, ou seja, as aplicações em instrumentos financeiros e em títulos de crédito, deve-se respeitar a regra contida no inciso I do artigo supratranscrito. Estes investimentos

ou aplicações financeiras devem ser avaliados pelo valor justo ou custo de aquisição, conforme sejam aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda, ou serão avaliados pelo valor do custo de aquisição atualizado conforme disposições legais ou contratuais.

Percebe-se, ainda, que cada aplicação possui características próprias em relação a prazo para resgate, taxa de rendimento, forma de rentabilidade, liquidez, intenção da empresa na sua aquisição etc. Entretanto, na sua classificação, interessa-nos tão somente quando podemos dispor desses valores. Por isso, os títulos resgatáveis de pronto devem ser classificados como disponibilidade e, quando não possuem essa característica, devemos classificá-los como investimento temporário. Se, porém, há a **intenção de permanência**, deverão ser classificados no grupo do ativo não circulante em subgrupo investimentos, onde serão separados pela sua forma de avaliação, isto é, método do custo ou método da equivalência patrimonial.

11.6.2. Passivo

Já dissemos que os componentes do passivo são avaliados com base no art. 184 do instituto societário:

Art. 184. No balanço, os elementos do passivo serão avaliados de acordo com os seguintes critérios:

- I — as obrigações, encargos e riscos, conhecidos ou calculáveis, inclusive Imposto de Renda a pagar com base no resultado do exercício, serão computados pelo valor atualizado até a data do balanço;
- II — as obrigações em moeda estrangeira, com cláusula de paridade cambial, serão convertidas em moeda nacional à taxa de câmbio em vigor na data do balanço;
- III — as obrigações, encargos e riscos classificados no passivo não circulante serão ajustados ao seu valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante. (NR)

Importante ressaltar que as atualizações previstas no dispositivo legal acima são implementadas pelas VARIAÇÕES MONETÁRIAS e VARIAÇÕES CAMBIAIS, sendo que as variações monetárias são geralmente passivas (como nos empréstimos obtidos), ao passo que as variações cambiais podem ser ativas ou passivas.

Outras atualizações podem ocorrer, como é o caso de diminuição ou aumento da taxa de juros prefixada, mudança de alíquotas e de multas tributárias, entre outras.

Ainda no que concerne à avaliação dos ativos e passivos, é de destacar que a Comissão de Valores Mobiliários – CVM – por meio da Deliberação CVM nº 404, de 27 de setembro de 2001, dispendo sobre o tratamento dos ajustes de ativos e passivos em moeda estrangeira, deliberou que:

I – as variações cambiais decorrentes dos ajustes de ativos e passivos em moeda estrangeira, em virtude de alteração na taxa de câmbio, constituem receita ou despesa e integram a apuração do resultado do exercício social em que ocorreu a alteração, ressalvado o disposto nos incisos II, III e VIII;

II – a variação cambial, decorrente de financiamento de bens integrantes do ativo imobilizado em construção ou de estoques de longa maturação em produção, deve ser registrada em conta destacada, que evidencie a sua natureza, e classificada no mesmo grupo do ativo que lhes deu origem, em consonância com o disposto na Deliberação CVM nº 193, de 11 de julho de 1996, até o limite do valor de mercado ou de recuperação desses ativos, dos dois o menor;

III – as reduções na taxa de câmbio, relativas a financiamento de bens integrantes do ativo imobilizado em construção ou a estoques de longa maturação em produção, ocorridas no ano de 2001, deverão ser computadas, no final de cada trimestre, como diminuição do valor dos ativos referidos no item II acima, devendo ser, ainda, ajustada a respectiva despesa de depreciação contabilizada no período, na hipótese de ter sido iniciada a realização desses ativos por qualquer forma. (...)

VIII – excepcionalmente, as companhias abertas poderão, após observado o disposto no item II, registrar, em conta destacada do ativo diferido, o resultado líquido negativo decorrente do ajuste dos valores em reais de obrigações e créditos, efetuado em virtude da variação nas taxas de câmbio ocorrida no ano de 2001;

Assim, chama-se especial atenção ao fato de que aquela autarquia, por força do disposto no inciso III, anteriormente transcrito, está considerando que as variações cambiais, e também os juros e demais encargos financeiros, decorrentes de financiamentos para a construção de bens imobilizados, são registrados em conta destacada, que evidencie sua natureza, e classificados no mesmo grupo do ativo que lhe deu origem.

11.7. Modelo da demonstração

Apresentamos, para maior ilustração, um modelo de balanço patrimonial, cujos títulos são os mais usualmente empregados.

ATIVO	PASSIVO
<p>ATIVO CIRCULANTE</p> <p>Caixa Bancos Valores mobiliários Duplicatas a receber (–) Duplicatas descontadas (–) Provisão para devedores duvidosos Adiantamentos a fornecedores Estoques (–) Provisão p/ ajuste valor de mercado Almoxarifado Impostos a recuperar Despesas do exercício seguinte Seguros a vencer Aluguéis a vencer Juros a apropriar</p>	<p>PASSIVO CIRCULANTE</p> <p>Fornecedores Títulos a pagar Salários a pagar Empréstimos a pagar Empréstimos de sócios ou acionistas Encargos sociais a pagar Tributos e contribuições a pagar Provisão para o imposto de renda Provisão para a contribuição social Provisão para férias Provisão 13ª salário Dividendos a pagar Outros tributos e contrib. a recolher Provisão p/ indenizações trabalhistas (–) Contas retificadoras</p>
<p>ATIVO NÃO CIRCULANTE REALIZÁVEL A LONGO PRAZO</p> <p>Empréstimos a coligadas Depósitos judiciais Empréstimos não usuais a pessoas ligadas Clientes – Longo Prazo Tributos a Recuperar – Longo Prazo</p>	<p>PASSIVO NÃO CIRCULANTE</p> <p>Fornecedores (LP) Financiamentos de longo prazo Empréstimos de sócios (LP) Créditos de pessoas ligadas (LP) Outras contas a pagar Imposto Diferidos Receitas Diferidas (–) Custos Diferidos</p>
<p>INVESTIMENTOS</p> <p>Investimentos em coligadas Outros investimentos (–) Provisões para perdas</p> <p>IMOBILIZADO</p> <p>Terrenos Edifícios e construções Instalações Móveis e utensílios Veículos (–) Depreciação acumulada Minas e Florestas (–) Exaustão acumulada</p> <p>INTANGÍVEL</p> <p>Fundo de comércio adquirido Marcas Patentes (–) Amortização acumulada</p>	<p>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</p> <p>Capital social (–) Capital social a realizar Reservas de capital Ágio na emissão de ações (+/-) Ajustes de Avaliação Patrimonial – AAP Reservas de lucros Reserva legal Reserva estatutária Reserva para contingências Reserva de incentivos fiscais Reserva de lucros a realizar Reserva especial de dividendo não distribuído (–) Prejuízos acumulados (–) Ações em tesouraria (–) Dividendos antecipados</p>
TOTAL DO ATIVO	TOTAL DO PASSIVO

11.8. Notas explicativas

11.8.1. Introdução

A Contabilidade tem dedicado esforços a fornecer, da melhor forma possível, informações corretas e coerentes aos seus usuários. Neste sentido, tendo a **evidenciação** como objetivo, surgiram as notas explicativas.

As **notas explicativas** às demonstrações financeiras servem como complemento às mesmas. Possuem as mais variadas formas, desde simples frases, chegando até outros demonstrativos, sempre visando ao completo esclarecimento das demonstrações financeiras. A utilização de notas auxilia também a estética do balanço, tornando-o mais “limpo”, pois se pode fazer constar dele determinada conta pelo seu total, com os detalhes necessários expostos através de uma nota explicativa, como no caso de estoques, ativo imobilizado, investimentos, empréstimos e financiamentos e outras contas.

Um erro inerente a uma demonstração, que for mencionada numa nota explicativa, não fica automaticamente corrigido, mas é importante para prestar esclarecimentos ao leitor ou analista das demonstrações.

11.8.2. As notas explicativas conforme a Lei das S/A

A necessidade de Notas Explicativas às Demonstrações está prevista na Lei nº 6.404/1976, em seu artigo 176, § 5º. Este dispositivo prevê situações onde é obrigatória a inclusão de notas explicativas, o que não quer dizer que somente nesses casos é que as mesmas são exigidas para a correta evidenciação. Assim, segundo a Lei:

§ 5º As notas explicativas devem:

I — apresentar informações sobre a base de preparação das demonstrações financeiras e das práticas contábeis específicas selecionadas e aplicadas para negócios e eventos significativos;

II — divulgar as informações exigidas pelas práticas contábeis adotadas no Brasil que não estejam apresentadas em nenhuma outra parte das demonstrações financeiras;

III — fornecer informações adicionais não indicadas nas próprias demonstrações financeiras e consideradas necessárias para uma apresentação adequada; e

IV — indicar:

a) os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisões para encargos ou riscos, e dos ajustes para atender a perdas prováveis na realização de elementos do ativo;

b) os investimentos em outras sociedades, quando relevantes (art. 247, parágrafo único);

c) o aumento de valor de elementos do ativo resultante de novas avaliações (art. 182, § 3º);

- d) os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes;
- e) a taxa de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;
- f) o número, espécies e classes das ações do capital social;
- g) as opções de compra de ações outorgadas e exercidas no exercício;
- h) os ajustes de exercícios anteriores (art. 186, § 1º); e
- i) os eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia.

IMPORTANTE !

Apesar de a lei ter estabelecido alguns casos que deverão ser mencionados em notas explicativas, pode haver situações em que sejam necessárias notas explicativas adicionais, além das que a lei prevê, ou seja, a lista é apenas **exemplificativa**.

A Lei prevê outras informações complementares às Demonstrações. O § 4º do art. 176 determina que “*as demonstrações serão complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis* necessários para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício”.

Dessa forma, as demonstrações podem, e devem, ser complementadas por outros demonstrativos, julgados necessários à perfeita evidenciação do patrimônio, que, em última análise, é a finalidade das demonstrações contábeis.

As notas explicativas visam a fornecer as informações necessárias para esclarecimento da situação patrimonial, ou seja, de determinada conta, saldo ou transação, ou de valores relativos ao resultado do exercício, ou ainda, para menção de fatos que podem alterar futuramente tal situação patrimonial. Uma nota poderá também estar relacionada a qualquer outra das demonstrações financeiras, seja a demonstração das origens e aplicações de recursos, seja a demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados, ou até mesmo o demonstrativo do resultado do exercício.

A partir dos requisitos mínimos de divulgação, expressos em lei, a CVM vem buscando o seu aperfeiçoamento, no sentido de atingir os objetivos da evidenciação, editando, também ela, fatos que devam ser mencionados em notas explicativas. Por força da objetividade, premissa deste trabalho, deixaremos de mencioná-las, pois nos concursos são cobradas somente as notas requeridas pela Lei das S/A, na disciplina Contabilidade Geral. Além do mais, muitas notas explicativas estão vinculadas a procedimentos específicos nas companhias abertas, cujos tópicos são estudados em nosso livro de Contabilidade Avançada.

- a) 40.000,00
- b) 60.000,00
- c) 80.000,00
- d) 110.000,00
- e) 120.000,00

4. (Esaf/AFTN-1994/setembro) Em 31.11.x2, a composição do fundo fixo de caixa, sempre suprido pela Tesouraria em moeda corrente, era a seguinte:

	R\$
- Moeda corrente	10.000,00
- Comprovantes de despesa	90.000,00
Total	100.000,00

Naquela data, foi feita a reconstituição do fundo e, concomitantemente, a redução do valor, em moeda corrente, de R\$ 100.000,00 para R\$ 50.000,00. Em função dos registros contábeis concernentes, o somatório das contas do ativo circulante:

- a) diminuiu em R\$ 90.000,00;
- b) aumentou em R\$ 40.000,00;
- c) aumentou em R\$ 50.000,00;
- d) aumentou em R\$ 130.000,00;
- e) diminuiu em R\$ 50.000,00.

5. (Esaf – AFRF/2003) Assinale abaixo a opção que contém a afirmação incorreta.

- a) As obrigações em moeda estrangeira com paridade cambial deverão ser convertidas em moeda nacional à taxa de câmbio do dia do balanço.
- b) O preço de mercado de bens do almoxarifado e de matérias-primas é o preço pelo qual possam ser repostos, mediante compra no mercado.
- c) Os investimentos em participação no capital de outras sociedades deverão ser avaliados pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis, se esta perda estiver comprovada como permanente.
- d) Uma provisão para ajuste ao valor de mercado deve ser feita sempre que os produtos do comércio da companhia estiverem com custo superior ao preço de mercado.
- e) O ativo diferido deverá ser avaliado pelo valor do capital aplicado, menos o saldo das contas que registram sua amortização.

6. (Cespe/STM/Superior/1999) Devem ser integralmente classificados no ativo não circulante realizável a longo prazo, de acordo com a Lei das S/A:

- a) os contratos de aluguéis, pelos valores correspondentes aos períodos de utilização dos imóveis a vencerem a partir do exercício seguinte;
- b) as letras de câmbio, com qualquer vencimento;
- c) os direitos derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas, diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da companhia;
- d) os investimentos permanentes em coligadas e controladas;
- e) as despesas incorridas com projetos de pesquisa, que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social.

7. (AFTN/Esaf/1996) Quando adquiridos com caráter de permanente, são classificados como ativo não circulante-investimentos:

- a) participações societárias e bens de uso intangíveis;
- b) bens de uso intangíveis e direitos de longo prazo;
- c) bens tangíveis não utilizados nas atividades da empresa;
- d) bens tangíveis utilizados nas atividades da empresa;
- e) bens de uso tangíveis e direitos de longo prazo.

8. (Esaf – TRF/2003) A empresa Internacional S/A, no encerramento do exercício de 2002, obteve as seguintes informações, conforme segue:

	Valores em R\$
Adiantamento a Fornecedores	15.000,00
Ativo não circulante Imobilizado	1.300.000,00
Contas a Pagar	1.100.000,00
Disponibilidades	150.000,00
Duplicatas a Receber	1.200.000,00
Empréstimos	1.000.000,00
Estoques	850.000,00
Lucros acumulados	200.000,00
Reserva Legal	10.000,00

Na elaboração do Balanço Patrimonial da empresa, os valores do Patrimônio Líquido e do Capital Social Integralizado serão:

	Valores em R\$
Patrimônio Líquido	Capital Social Integralizado
a) 1.400.000,00	1.190.000,00
b) 1.400.000,00	1.205.000,00
c) 1.415.000,00	1.205.000,00
d) 1.415.000,00	1.225.000,00
e) 1.425.000,00	1.225.000,00

9. (Esaf–CVM/2001) Os juros e demais encargos financeiros, decorrentes de financiamentos para a construção de bens imobilizados, são:

- registrados em conta destacada, que evidencie sua natureza, e classificados no mesmo grupo do ativo que lhe deu origem;
- levados ao resultado do exercício, no período em que forem pagos ou provisionados, de acordo com a competência de exercício;
- inscritos em uma conta do diferido e levados ao resultado do exercício, de acordo com a taxa de retorno esperada;
- computados como despesas financeiras, no período em que ocorrer o seu efetivo pagamento;
- computados em conta específica do grupo resultado de exercícios futuros e apropriados ao resultado em até 5 (cinco) anos.

10. (Analista Comex/Esaf/1998) A Cia. Giramuito não tem, em seu balanço, valores a longo prazo nem receitas diferidas. Ostenta um patrimônio líquido de R\$ 420.000,00, representando 2/3 do patrimônio bruto. Sabendo-se que o capital de giro próprio da Cia. Giramuito soma o montante de R\$ 90.000,00, podemos dizer com certeza que o seu ativo não circulante tem o valor de:

- R\$ 210.000,00;
- R\$ 300.000,00;
- R\$ 330.000,00;
- R\$ 420.000,00;
- R\$ 630.000,00.

11. (Esaf – TRF/2002-2) Os grupos e contas abaixo apresentados compõem o patrimônio da empresa Jeffertite S/A.

Grupos/Contas	Saldos
Disponibilidades	R\$ 2.650,00
Créditos a Receber	R\$ 8.900,00
Estoques	R\$ 5.000,00
Financiamentos Bancários	R\$ 6.500,00
Fornecedores	R\$ 5.300,00

Capital Social	R\$ 7.000,00
Adiantamentos a Diretores	R\$ 1.200,00
Ações de Empresas Coligadas	R\$ 2.000,00
Receitas Antecipadas	R\$ 930,00
Reservas de Lucros	R\$ 1.800,00
Ativo Intangível	R\$ 1.510,00
Impostos a Recolher	R\$ 1.300,00
Despesas a Vencer	R\$ 370,00
Ativo Imobilizado	R\$ 3.420,00
Obrigações Trabalhistas	R\$ 1.120,00
Reservas de Capital	R\$ 1.550,00
Prejuízos Acumulados	R\$ 250,00

O balanço não está fechado, pois o Contador deixou de incluir uma, e apenas uma, das seguintes contas. Indique-a entre as seguintes opções:

- provisão para Ajuste de Valores Mobiliários;
 - provisão para Imposto de Renda;
 - reversão de Devedores Duvidosos;
 - reversão de Reservas de Contingências;
 - Contribuições Sociais a Recolher.
- 12. (Petrobras/Cesgranrio – 2010) A Companhia Salvador S.A. apresentou as informações a seguir, antes da distribuição do resultado do Exercício encerrado em 30 de dezembro de 2009.**
- **Lucro Líquido do exercício – 400.000,00**
 - **Valores inclusos no Lucro Líquido do exercício**
 - **Ganho nos investimentos avaliados pela equivalência patrimonial – R\$ 200.000,00**
 - **Vendas a prazo com vencimento em 2010 – R\$ 50.000,00**
 - **Vendas a prazo com vencimento em 2011 – R\$ 80.000,00**
 - **Dividendos omissos no estatuto**
 - **Reserva legal – saldo incorporado ao capital, no Balanço de 2008**
- A administração quer incluir na proposta de distribuição do resultado a constituição da Reserva de Lucros a Realizar.**
- Considerando, exclusivamente, as informações recebidas e as determinações da Lei Societária, a Reserva de Lucros a Realizar a ser constituída, em reais, é**
- 80.000,00
 - 70.000,00
 - 40.000,00
 - 30.000,00
 - 25.000,00
- 13. (UnB/Cespe-STM/1999) Considerando o grau de liquidez a ser respeitado na apresentação das contas que compõem o ativo, os estoques de mercadorias para revenda, em uma empresa varejista, devem ser apresentados:**
- antes das contas a receber de vendas a prazo;
 - após as contas a receber de vendas a prazo;
 - antes das aplicações financeiras de liquidez imediata;
 - após o ativo realizável a longo prazo;
 - no ativo imobilizado.

14. (Mapa – 2010) Considera-se de grande porte, de acordo com a Lei nº 11.638/2007, a sociedade ou conjunto de sociedades sob controle comum que tiver, no exercício social anterior, ativo total superior a:

- a) R\$ 300.000.000,00;
- b) R\$ 300.000,00;
- c) R\$ 260.000.000,00;
- d) R\$ 240.000.000,00;
- e) R\$ 1.200.000,00.

15. (Esaf-AFRF/2003) Eis aí as contas extraídas do balancete de verificação da empresa Emenes Ltda., em 31.12.2002:

Componentes	Valores
Aluguéis Ativos	R\$ 900,00
Adiantamento a Fornecedores	R\$ 1.000,00
Caixa e Bancos	R\$ 1.200,00
Capital Social	R\$ 3.000,00
Clientes	R\$ 1.500,00
Contas a Pagar	R\$ 2.400,00
Custo da Mercadoria Vendida	R\$ 300,00
Depreciação Acumulada	R\$ 650,00
Descontos Concedidos	R\$ 340,00
Descontos Obtidos	R\$ 220,00
Duplicatas a Receber	R\$ 1.600,00
Duplicatas Descontadas	R\$ 1.350,00
Empréstimos Obtidos	R\$ 1.040,00
Fornecedores	R\$ 2.100,00
Insubsistência Ativa	R\$ 160,00
Impostos	R\$ 280,00
Impostos a Recolher	R\$ 450,00
Juros Passivos	R\$ 120,00
Máquinas e Equipamentos	R\$ 2.010,00
Mercadorias	R\$ 1.380,00
Móveis e Utensílios	R\$ 2.250,00
Prejuízos Acumulados	R\$ 900,00
Provisão p/ Devedores Duvidosos	R\$ 400,00
Provisão p/ Imposto de Renda	R\$ 200,00
Receitas de Serviços	R\$ 300,00
Receitas de Vendas	R\$ 260,00
Reserva de Capital	R\$ 1.000,00
Reserva Legal	R\$ 840,00
Salários	R\$ 750,00
Salários a Pagar	R\$ 180,00
Seguros	R\$ 90,00
Superveniências Passivas	R\$ 80,00
Veículos	R\$ 1.850,00

Com base nas contas e saldos anteriores, podemos dizer que, mesmo o balancete de verificação não estando fechado corretamente, ele apresenta:

- a) Ativo no valor de R\$ 12.790,00;
- b) Passivo no valor de R\$ 7.720,00;
- c) Patrimônio Líquido no valor de R\$ 3.940,00;
- d) Saldos Devedores no valor de R\$ 15.650,00;
- e) Saldos Credores no valor de R\$ 13.250,00.

16. (PCF/UnB/Cespe-1997) Do patrimônio resulta o patrimônio líquido, mediante a equação considerada como básica na contabilidade: (bens + direitos) – (obrigações) = patrimônio líquido. Esses componentes básicos patrimoniais podem ser denominados de ativos (bens + direitos), passivos (obrigações) e patrimônio líquido, sendo que todos os elementos patrimoniais devem ter contas correspondentes para representá-los, possibilitando os registros a débito e a crédito e a apuração dos respectivos saldos.

Relativamente a esse assunto, julgue os itens a seguir.

- 1) As aplicações temporárias em ouro devem ser classificadas no grupo de investimentos, como subgrupo do ativo permanente.
- 2) A depreciação de terrenos é utilizada com a finalidade de distribuir o custo do capital neles aplicado ao longo de sua vida economicamente útil, abrangendo diversos períodos contábeis de apuração de resultado, e o saldo acumulado deve ser demonstrado em conta redutora do ativo, com saldo devedor.
- 3) Marcas, direitos e patentes industriais devem ser classificados no ativo imobilizado.
- 4) As debêntures emitidas pelas empresas com cláusula de conversibilidade em ações, inclusive juros e participações, devem ser classificadas no passivo circulante ou passivo não circulante.
- 5) As provisões para resgate de partes beneficiárias com prazo superior a 2 (dois) anos devem ser classificadas no passivo não circulante.

17. (INSS/Cespe-1998) As empresas mercantis devem preparar as demonstrações contábeis em cada período, nelas contemplando o valor correspondente ao imposto sobre a renda. Acerca desse assunto, julgue os itens a seguir.

- 1) No balanço, o imposto sobre a renda pode ser apresentado no ativo e no passivo, simultaneamente.
- 2) O imposto sobre a renda pode ser um passivo circulante ou um passivo não circulante.
- 3) O imposto sobre a renda, se classificável no ativo, será registrado sempre no circulante e nunca no ativo não circulante realizável a longo prazo.
- 4) Pelas normas fiscais, o valor do imposto sobre a renda provisionado em despesa, em um determinado período, não pode ser afetado por uma despesa considerada como não dedutível, em condições permanentes, que tenha influenciado na determinação do lucro líquido do período.
- 5) O valor de imposto sobre a renda de ajuste de exercícios anteriores deve ser reconhecido como resultado do exercício em que o ajuste foi contabilizado.

18. (Cespe/STM/Superior/1999) Serão classificados(as) como receitas diferidas no grupo do passivo não circulante:

- a) as receitas de exercícios futuros, diminuídas dos custos e despesas a elas correspondentes;
- b) os valores de contingências passivas, improváveis ou impróprios para serem classificados como exigibilidade;
- c) os gastos diferidos;
- d) os impostos e as contribuições diferidos, por diferença temporal no reconhecimento como resultado, pelo método contábil em relação ao fiscal;
- e) somente os tributos diferidos.

**19. (Esaf/AFTN-1994/setembro)
Balanço em 01/06/1994**

Mercadorias	10,00	Capital	20,00
Caixa	15,00	Contas a pagar	5,00
Total	25,00	Total	25,00

Balço em 30/06/1994

Mercadorias	10,00	Capital	10,00
Caixa	5,00	Contas a pagar	5,00
Total	15,00	Total	15,00

Considerando que, no período, ocorreu um único fato contábil, a alteração dos valores pode ser justificada por:

- a) retirada de sócio, sem transferência da participação;
 - b) alteração na composição do quadro social, pela transferência de participação entre os sócios;
 - c) venda de mercadorias, com prejuízo;
 - d) compra e venda de mercadorias, com lucro;
 - e) venda de mercadorias, com lucro.
- 20. (TRE/AL – 2010) São características de um ativo imobilizado ser:**
- a) intangível, ter vida útil superior a um ano e ter substância econômica;
 - b) tangível, ter substância econômica e poder gerar benefícios futuros;
 - c) destinado ao negócio da empresa, ter vida útil superior a um ano e não gerar benefícios econômicos futuros;
 - d) de propriedade da empresa, não ter substância econômica e poder gerar benefícios econômicos futuros;
 - e) tangível, ter vida útil inferior a um ano e poder ou não gerar benefícios econômicos futuros.
- 21. (Pref. Rio Negrinho – 2010) Uma empresa, analisando o custo dos componentes de seu estoque de produtos para revenda, com o objetivo de elaboração do Balço Patrimonial, verificou que o custo contábil do Produto X é \$500 e o valor de mercado do mesmo é \$400. Que providência a empresa deve tomar?**
- a) Ajustar o valor do estoque reconhecendo a perda de \$100.
 - b) Informar em nota explicativa ao balanço que o estoque está supervalorizado em \$100.
 - c) Manter o valor contábil do custo.
 - d) Reconhecer uma provisão para perda e realizar a provisão até o próximo balanço patrimonial, se a perda não se reverter.
 - e) Monitorar o estoque durante os próximos 12 meses e promover o ajuste se a perda se confirmar.
- 22. (Esaf/AFRF-2001) Na conversão de debêntures em ações, as parcelas que ultrapassarem o valor nominal da ação deverão ser registradas como:**
- a) reserva de lucros que poderão amortizar prejuízos futuros ou ser distribuídas aos sócios, no exercício social em que não forem apurados lucros;
 - b) reserva de lucros que poderá ser distribuída aos sócios, no próprio exercício;
 - c) reservas de capital;
 - d) reserva de lucros destinada, obrigatoriamente, a amortizar prejuízos;
 - e) receitas não operacionais do exercício.
- 23. (Esaf-AFRF/2002-2) A empresa Dag Mar e Serra S/A, em 31.12.01, apresentava o patrimônio líquido abaixo demonstrado, quando apurou o lucro líquido final no valor de R\$ 65.000,00. Patrimônio Líquido em 31.12.01**
- | | |
|------------------------------|-----------------------|
| Capital Social | R\$ 100.000,00 |
| Reservas de Capital | R\$ 12.000,00 |
| Reservas Estatutárias | R\$ 8.000,00 |

Reserva para Contingência	R\$ 71.000,00
Reserva Legal	R\$ 17.000,00

Agora a empresa deverá constituir a reserva legal requerida por lei no caso de haver lucro no exercício de referência.

Assinale a opção que indica o procedimento correto a ser adotado neste caso.

- deverá, obrigatoriamente, ser constituída uma reserva legal de R\$ 3.250,00, pois 5% do lucro líquido do exercício deverão ser aplicados na constituição dessa reserva;
 - não poderá ser constituída uma reserva legal de valor superior a R\$ 2.000,00, pois o saldo das reservas não pode ultrapassar o valor do capital social;
 - poderá ser constituída uma reserva legal de R\$ 3.250,00, pois a soma das reservas de lucros, inclusive a reserva legal, não excederá de 30% do capital social;
 - só poderá ser constituída uma reserva legal de R\$ 1.000,00, pois, nesse caso, o saldo da reserva legal somado às reservas de capital atingirá a 30% do capital social;
 - deverá, obrigatoriamente, ser constituída uma reserva legal de apenas R\$ 3.000,00, pois o saldo dessa reserva não poderá exceder de 20% do capital social.
- 24. (Pref. Rio Negrinho – 2010) A estrutura e a mensuração patrimonial de uma Entidade estão relacionadas aos elementos que compõem o seu Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido.**
- É INCORRETO afirmar que:**
- Ao avaliar e valorizar um item que se enquadra na definição de ativo, passivo ou patrimônio líquido, deve-se atentar apenas sua forma legal, que, para qualquer efeito, será considerada como sua essência e realidade econômica.
 - Ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem futuros benefícios econômicos para a entidade.
 - Passivo é uma obrigação da entidade, derivada de eventos já ocorridos, cuja liquidação se espera que resulte em saída de recursos capazes de gerar benefícios econômicos.
 - Patrimônio Líquido é o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos.
 - O ativo representa as aplicações de recursos financeiros da Entidade.
- 25. (Esaf-AFRF/2002-2) A empresa Companhia Especial de Comércio, em 31.12.01, apresenta o seguinte patrimônio líquido:**
- | | |
|-------------------------------------|-----------------------|
| Capital Social | R\$ 200.000,00 |
| Reservas de Capital | R\$ 30.000,00 |
| Reserva Legal | R\$ 40.000,00 |
| Reservas Estatutárias | R\$ 90.000,00 |
| Reserva de Lucros a Realizar | R\$ 55.000,00 |
| Lucros Acumulados | R\$ 25.000,00 |
- A empresa verificou que não houve a contabilização da reserva para uma contingência prevista no valor de R\$ 20.000,00, o que se faria com parcela dos lucros do exercício, ora acumulados.**
- Examinando-se o fato e as circunstâncias, à luz dos preceitos legais, pode-se dizer que a empresa:**
- pode contabilizar a reserva de contingências no valor total de R\$ 20.000,00, mesmo ultrapassando o capital social, pois a reserva de contingências está fora do referido limite;
 - não pode contabilizar a reserva de contingências, pois o saldo das reservas de lucros já ultrapassa 30% do capital social;
 - não pode contabilizar a reserva de contingências. Ao contrário, deve deliberar a distribuição de dividendos ou o aumento do capital, com o excesso de reservas já verificado;

- d) pode contabilizar, no máximo, R\$ 15.000,00 para a reserva de contingências, para que o saldo das reservas de lucros não ultrapasse o capital social;
- e) não pode contabilizar a reserva de contingências, pois o saldo das reservas já ultrapassa o capital social.
- 26. (Pref. Araucária – 2010) De acordo com o artigo 178, inciso III, da Lei nº 6.404/76, o grupo do patrimônio líquido será dividido da seguinte forma:**
- a) Capital social, reservas de capital, reservas de lucros, ajustes de avaliação patrimonial e lucros acumulados.
- b) Capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados.
- c) Capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e lucros ou prejuízos acumulados.
- d) Capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de receitas de exercício futuro, ações em tesouraria e lucros ou prejuízos acumulados.
- e) Capital social, reservas de capital, reserva de reavaliação, reservas de lucros, ações em tesouraria e lucros acumulados.
- 27. (INSS/Cespe-1997) Juntamente com as demonstrações financeiras do exercício social, os órgãos de administração de uma companhia apresentarão, à assembleia geral ordinária, proposta a respeito da destinação a ser dada ao lucro líquido do exercício. Considera-se destinação possível para o lucro líquido (Assinale E ou C).**
- 1) A provisão para o imposto de renda.
- 2) A parcela destinada à constituição da reserva de retenção de lucros.
- 3) Prêmio da emissão de debêntures.
- 4) A transferência para a reserva de lucros a realizar.
- 5) A formação da reserva para contingências.
- 28. (UFP – 2010) De acordo com a Lei das Sociedades por Ações, as demonstrações financeiras são assinadas:**
- a) pelo contador legalmente habilitado;
- b) pelos auditores independentes e por contadores habilitados;
- c) pelo conselho fiscal e pelos auditores independentes;
- d) pelos administradores;
- e) pelos administradores e por contabilista legalmente habilitado.
- 29. (UFP – 2010) Quais são as características qualitativas das demonstrações contábeis?**
- a) Compreensibilidade, competência, vulnerabilidade e comparabilidade.
- b) Comparabilidade, competência, relevância e sustentabilidade.
- c) Compreensibilidade, confiabilidade, relevância e comparabilidade.
- d) Confiabilidade, exigibilidade, relevância e sustentabilidade.
- e) Competência, sustentabilidade, vulnerabilidade e relevância.
- 30. (AFTN/Esaf/1998) No mês de julho, a firma Papoulas Ltda. foi registrada e captou recursos totais de R\$ 7.540,00, sendo R\$ 7.000,00 dos sócios, como capital registrado, e R\$ 540,00 de terceiros, sendo 2/3 como empréstimos obtidos e 1/3 como receitas ganhas. Os referidos recursos foram todos aplicados no mesmo mês, sendo R\$ 540,00, em mercadorias; R\$ 216,00, em poupança bancária; R\$ 288,00, na concessão de empréstimos; e o restante, em despesas normais.**

Após realizados esses atos de gestão, pode-se afirmar que a empresa ainda tem um patrimônio bruto e um patrimônio líquido, respectivamente, de:

- a) R\$ 1.044,00 e R\$ 684,00; d) R\$ 1.584,00 e R\$ 1.044,00;
 b) R\$ 1.044,00 e R\$ 864,00; e) R\$ 7.540,00 e R\$ 7.000,00.
 c) R\$ 1.044,00 e R\$ 504,00;

31. (Esaf/AFRF-2001) Indique a opção correta.

- a) Os financiamentos para aquisição de bens do ativo não circulante, vencíveis após o término do exercício social seguinte, são classificados no ativo não circulante realizável a longo prazo.
 b) Os empréstimos recebidos de sociedades coligadas ou controladas, vencíveis no curso do exercício social seguinte, serão classificados no ativo circulante.
 c) Os empréstimos recebidos de sociedades coligadas ou controladas, vencíveis após término do exercício social seguinte, serão classificados no passivo não circulante.
 d) Os financiamentos para aquisição de bens do ativo não circulante, vencíveis após o término do exercício social seguinte, serão classificados no passivo circulante.
 e) Os empréstimos recebidos de sociedades coligadas ou controladas, vencíveis no curso do exercício social seguinte, serão classificados no ativo não circulante realizável a longo prazo.

32. (Esaf/AFC/SFC-1996) Indique a opção que contém a resposta correta, considerando os dados a seguir:

Banco conta movimento	10,00
Caixa	5,00
Capital	80,00
Custo de mercadorias vendidas	120,00
Depreciações acumuladas	5,00
Despesas comerciais	30,00
Despesas financeiras	40,00
Despesas gerais	60,00
Duplicatas descontadas	5,00
Duplicatas a pagar	50,00
Duplicatas a receber	50,00
Imóveis	20,00
Impostos a pagar	60,00
Lucros acumulados	30,00
Máquinas	35,00
Mercadorias para revenda	155,00
Reserva de capital	20,00
Reserva de lucro	15,00
Salários a pagar	10,00
Veículos	50,00
Vendas	300,00
Do resultado do exercício, foram destacados:	
Participação de empregados	5,00
Provisão para imposto do renda	10,00
Reserva para contingências	5,00

- a) O patrimônio líquido é de 180,00, positivo.
 b) O passivo a descoberto é de 180,00.
 c) A situação líquida é superavitária de 195,00.
 d) O passivo a descoberto é de 195,00.
 e) O patrimônio líquido é de 315,00.

33. (TFC/Esaf-2001) No balancete de verificação da empresa Gaivota, levantado em 31.12.X1, assim se apresentavam as contas:

Bancos	10,00
Clientes	20,00
Capital a realizar	50,00
Capital	100,00
Salários a pagar	10,00
Caixa	15,00
Mercadorias	40,00
Empréstimos obtidos	40,00
Prejuízos acumulados	20,00
Fornecedores	5,00
Soma	310,00

Com base nesse balancete, conclui-se que:

- a) a soma da coluna 1 (saldos devedores) do balancete é 85,00;
 b) a soma da coluna 2 (saldos credores) do balancete é 105,00;
 c) o valor do ativo patrimonial é de 155,00;
 d) o valor do passivo patrimonial é de 65,00;
 e) o valor do patrimônio líquido é de 30,00.
34. (Esaf/TFC-SFC/1997) No demonstrativo abaixo, estão relacionadas, com os respectivos saldos, todas as contas que compuseram o balanço patrimonial de uma sociedade anônima, nos exercícios de 1995 e 1996, com exceção das contas integrantes do patrimônio líquido.

Contas	saldos em R\$	
	1995	Saldos em R\$ 1996
Caixa e bancos	1.000	1.500
Duplicatas a receber (até 120 dias)	5.000	6.000
Duplicatas a pagar (até 90 dias)	3.000	3.000
Duplicatas descontadas	1.500	2.000
Notas fiscais a faturar	2.000	3.000
Provisão para férias	4.000	5.000
Receita antecipada de produtos em fabricação	–	2.000
Fornecedores	6.000	5.000
Empréstimos de instituições financeiras	10.000	12.000
Custos atribuídos a produtos em fabricação	–	1.500
Estoques de mercadorias	8.000	7.000
Adiantamentos a empregados	1.500	–
Móveis e utensílios	3.000	5.000
Veículos	8.000	10.000
Imóveis	15.000	15.000
Depreciações acumuladas	2.000	3.000

O demonstrativo assegura-nos que o patrimônio líquido da sociedade, no exercício de 1996, em relação ao de 1995:

- a) manteve o seu valor;
 b) aumentou em 2.000;
 c) aumentou em 500;
 d) aumentou em 9.000;
 e) reduziu em 1.500.
35. (Esaf/AFRF-2002-2) Apresentamos as contas e saldos constantes do balancete de verificação da Cia. Cezamo, em 31.12.2001:
- | | |
|--------------------------|--------------|
| Adiantamento de Clientes | R\$ 1.600,00 |
| Adiantamento a Diretores | R\$ 1.800,00 |

- 38. (Petrobras – 2010) A Empresa Caravelas Ltda. pagou, em março de 2009, R\$ 15.000,00 (em dinheiro) correspondentes a 20% do valor de um equipamento adquirido da Indústria Boreal Ltda., que deverá chegar à Empresa Caravelas apenas em junho de 2009. O registro dessa operação, realizado na Indústria Boreal, foi:**
- a) D: Caixa
C: Adiantamento de Clientes 15.000,00
 - b) D: Caixa
C: Adiantamento de Fornecedores 15.000,00
 - c) D: Banco Conta Movimento
C: Receita de Venda de Produtos 75.000,00
 - d) D: Adiantamento de Fornecedores
C: Banco Conta Movimento 30.000,00
 - e) D: Adiantamento de Fornecedores
C: Receita de Serviços 75.000,00
- 39. (Susep/Esaf/2001) A empresa Tecnotécnica S/A possuía, há dois anos, um computador de grande porte e de última geração, adquirido à vista, por US\$ 25.000,00 (vinte e cinco mil dólares americanos), quando a cotação estava a R\$ 1,10 por US\$ 1.00. No balanço do final do ano 2000, como a cotação do dólar americano estava a R\$ 1,25 por US\$ 1.00, a empresa mandou contabilizar a atualização desse item do seu ativo não circulante imobilizado para R\$ 31.250,00, baseada na declaração formal do fabricante de que referida cotação era exata no dia do balanço. À luz das normas e legislação aplicáveis no Brasil, o procedimento contábil descrito:**
- a) está correto, desde que a diferença seja creditada como reserva de capital;
 - b) está correto, desde que a diferença seja creditada como reserva de reavaliação;
 - c) está correto, desde que a diferença seja creditada como reserva de lucros a realizar;
 - d) está correto, desde que a diferença seja creditada como receita do exercício;
 - e) não está correto.
- 40. (Pref. Parnaíba – 2010) A empresa Guimarães & Filhos obteve no Banco do Nordeste um empréstimo no valor de R\$ 35.000,00, destinado a satisfazer suas necessidades momentâneas de capital de giro, pelo prazo de 45 dias. Pagou juros da ordem de 5% ao mês. Este fato implica:**
- a) Aumento do Ativo e do Patrimônio Líquido no valor de R\$ 35.000,00 e diminuição do Passivo no valor de R\$ 2.625,00.
 - b) Aumento do Ativo no valor de R\$ 35.000,00, redução do Passivo em R\$ 2.625,00 e aumento do Patrimônio Líquido em R\$ 32.375,00.
 - c) Aumento do Passivo em R\$ 35.000,00, aumento do Ativo em R\$ 32.375,00 e redução do Patrimônio Líquido em R\$ 2.625,00.
 - d) Aumento do Patrimônio Líquido de R\$ 2.625,00, do Ativo em R\$ 32.375,00 e aumento do Passivo em R\$ 35.000,00.
 - e) Aumento do Passivo em R\$ 35.000,00, aumento do Ativo em R\$ 33.250,00 e redução do Patrimônio Líquido em R\$ 1.750,00.
- 41. (Petrobras/Cesgranrio – 2010) Uma Sociedade Anônima de capital fechado apresentou as informações a seguir, referentes ao seu passivo.**
- Imposto de Renda a pagar com base no resultado do exercício – R\$ 120.000,00
 - Empréstimos contraídos em moeda estrangeira, com paridade cambial – R\$ 200.000,00
 - Empréstimos com prazo de 8 anos, para financiar o imobilizado – R\$ 1.200.000,00

Considerando as determinações da Lei Societária vigente, pode-se afirmar que a avaliação das situações, informadas acima, será feita, respectivamente, pelo:

- valor original; conversão em moeda nacional à taxa de câmbio da data do evento; ajuste a valor futuro.
- valor original ajustado a valor presente; conversão em moeda nacional à taxa de câmbio da data do evento; ajuste a valor de mercado.
- valor justo; conversão em moeda nacional à taxa de câmbio da data do balanço; ajuste a valor presente.
- valor original; conversão em moeda nacional à taxa de câmbio da data do balanço; ajuste a valor presente.
- valor atualizado até à data do balanço; conversão em moeda nacional à taxa de câmbio na data do balanço; ajuste a valor presente.

- 42. (TFC/Esaf-2001) A empresa Júpiter S/A promoveu a contabilização completa de seus atos e fatos administrativos, mas o contador, quando mandou levantar o balancete de verificação, nele não incluiu as seguintes contas e respectivos saldos:**

Ações em tesouraria	R\$ 600,00
Amortização acumulada	R\$ 160,00
Capital a realizar	R\$ 800,00
Depreciação acumulada	R\$ 450,00
Duplicatas descontadas	R\$ 400,00
Prejuízos acumulados	R\$ 110,00
Provisão p/FGTS	R\$ 222,00
Provisão p/férias	R\$ 111,00
Provisão p/créditos de liquidação duvidosa	R\$ 200,00
Provisão p/imposto de renda	R\$ 500,00
Provisão p/perdas em investimento	R\$ 300,00
Prov. p/ajuste ao preço de mercado	R\$ 100,00

A inclusão das contas acima e respectivos saldos, já contabilizados, na montagem estrutural das demonstrações contábeis provocará todas as alterações abaixo, exceto:

- os saldos devedores aumentarão em R\$ 1.510,00;
 - os saldos credores aumentarão em R\$ 2.443,00;
 - o ativo permanente ficará reduzido em R\$ 910,00;
 - o passivo circulante ficará aumentado em R\$ 433,00;
 - o ativo circulante ficará reduzido em R\$ 700,00.
- 43. (Esaf/TCU-2000) A empresa S/A Indústria e Comércio produz tornos metálicos e outras ferramentas industriais que são comercializados em operações de venda, tanto à vista como a prazo. Seu exercício financeiro coincide com o ano-calendário. Em 21 de dezembro de 1999, o Diretor Financeiro dessa empresa, que também é seu acionista, obteve, na Tesouraria, um empréstimo de R\$ 6.000,00, assinando uma promissória vencível em 25 do mês seguinte. No mesmo dia, esse Diretor comprou a prazo algumas ferramentas, na própria loja da fábrica, assinando três notas promissórias de R\$ 600,00, vencíveis a 60, 120 e 180 dias. As operações foram debitadas em títulos a receber. Ao encerrar o exercício em 31 de dezembro do referido ano, deverá constar, do balanço patrimonial dessa empresa, a conta títulos a receber com saldo de:**
- R\$ 7.800,00 no ativo circulante;
 - R\$ 7.800,00 no ativo não circulante realizável a longo prazo;
 - R\$ 6.000,00 no ativo circulante;

- 1) a qualificação profissional dos administradores da companhia;
- 2) as taxas de juros de empréstimos de curto prazo, concedidos a acionistas minoritários;
- 3) a participação dos acionistas minoritários nos lucros e no patrimônio líquido da companhia, consideradas as demonstrações financeiras da entidade isoladamente, antes de qualquer eventual consolidação de controlada;
- 4) os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques; dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão; de constituição de provisões para encargos e riscos; e de ajustes para atender as perdas prováveis na realização de elementos do ativo;
- 5) os eventos subsequentes à data de encerramento de exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados da companhia.

48. (BADESC/FGV – 2010) A respeito da avaliação dos elementos do ativo, assinale a afirmativa incorreta.

- a) Os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, são avaliados pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior.
- b) Os direitos classificados no intangível são avaliados pelo custo incorrido na aquisição deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação e os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor de mercado, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.
- c) As aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos, e em direitos e títulos de créditos, classificados no ativo circulante ou no realizável a longo prazo são avaliados pelo seu valor de mercado ou valor equivalente, quando se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda.
- d) Os direitos classificados no imobilizado são avaliados pelo custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão e o ativo diferido, pelo valor do capital aplicado, deduzido do saldo das contas que registrem a sua amortização.
- e) Os investimentos em participação no capital social de outras sociedades, são avaliados pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor, quando essa perda estiver comprovada como permanente, e que não será modificado em razão do recebimento, sem custo para a companhia, de ações ou quotas bonificadas, ressalvadas as exceções prevista na lei.

49. (Petrobras/Cesgranrio – 2010) Em 2009, o Laboratório Drogal S.A. adquiriu por R\$ 100.000,00 um projeto de pesquisa e desenvolvimento de um novo medicamento, com a firme expectativa de geração de benefícios futuros para o laboratório.

Adquirido o projeto, o laboratório realizou, ainda no exercício de 2009, na fase da pesquisa, os gastos incorridos no período, relativos ao novo medicamento:

- **Obtenção de novos conhecimentos – R\$ 40.000,00**
- **Busca de alternativas de processamento – R\$ 20.000,00**
- **Avaliação e seleção das alternativas de processamento – R\$ 10.000,00**

No Balanço Patrimonial, encerrado em dezembro/09, considerando exclusivamente as informações recebidas e as determinações vigentes, o valor deste ativo intangível, em reais, é:

- a) 100.000,00;
- b) 130.000,00;
- c) 140.000,00;
- d) 160.000,00;
- e) 170.000,00.

- 50. (Sefa/PA/2002–Esaf) Assinale a opção correta. Do resultado do exercício, devem ser deduzidos, antes de qualquer outra dedução:**
- 20% para a constituição da reserva legal, nas companhias;
 - os prejuízos acumulados;
 - os valores destinados aos sócios;
 - 5% para a constituição da reserva legal, nas companhias;
 - os valores destinados às reservas de lucros.
- 51. (Sefa/PA/2002-Esaf) A organização empresarial Camel Sutil começou o exercício social com um patrimônio líquido de R\$ 100.000,00, tendo, no período, praticado as seguintes operações:**
- em março, os acionistas integralizaram capital, em dinheiro, no valor de R\$ 10.000,00;
 - em junho, promoveram retiradas, a título de antecipação de lucros, no valor de R\$ 9.000,00;
 - no fim do ano, foi apurado um lucro de R\$ 20.000,00, antes da provisão para o imposto de renda;
 - aumentado o capital em R\$ 20.000,00, com a entrega de um imóvel;
 - contabilizado imposto de renda de R\$ 4.000,00.
- Foram, também, constituídas reservas de lucros, no valor de R\$ 1.000,00. Após considerar o registro de todos os fatos narrados, mas apenas isto, podemos afirmar que o patrimônio líquido atual tem o valor de:**
- R\$ 137.000,00;
 - R\$ 136.000,00;
 - R\$ 127.000,00;
 - R\$ 116.000,00;
 - R\$ 107.000,00.
- 52. (Serpro/2001–Esaf) A empresa Reservada S/A apresentou, no fim do exercício:**
- | | |
|---------------------------------|---------------------|
| Ativo circulante de | R\$ 4.800,00 |
| Ativo não circulante de | R\$ 6.000,00 |
| Passivo exigível de | R\$ 8.750,00 |
| Capital social de | R\$ 1.000,00 |
| Reservas estatutárias de | R\$ 150,00 |
| Reserva legal de | R\$ 100,00 |
| Receitas do exercício de | R\$ 2.400,00 |
| Despesas e custos de | R\$ 1.600,00 |
- Observações:**
- não houve tributação, nem qualquer distribuição de lucros para terceiros;
 - o lucro líquido do exercício deve ser apropriado, exclusivamente, para constituir a reserva legal e uma reserva estatutária, que o estatuto social determina como sendo de 4% do lucro líquido do exercício.
- Com base nessas informações, o contador, cumprindo as permissões legais e respectivas limitações de valor quanto a reservas, deverá contabilizar:**
- reserva estatutária de R\$ 32,00 e reserva legal de R\$ 40,00;
 - reserva estatutária de R\$ 32,00 e reserva legal de R\$ 18,00;
 - reserva estatutária de R\$ 30,40 e reserva legal de R\$ 40,00;
 - reserva estatutária de R\$ 30,40 e reserva legal de R\$ 19,60;
 - reserva estatutária de R\$ 10,00 e reserva legal de R\$ 40,00.

53. (AFRF/2002–Esaf) A firma Comércio Livre Ltda. apurou os seguintes valores, em 31/12/2001:

Depósito no banco	R\$ 150,00
Salários do mês	R\$ 620,00
Comissões ativas	R\$ 450,00
Títulos a receber	R\$ 900,00
Aluguéis passivos	R\$ 600,00
Produtos para venda	R\$ 750,00
Equipamentos	R\$ 1.000,00
Serviços prestados a prazo	R\$ 1.500,00
Capital inicial	R\$ 2.650,00
Duplicatas a pagar	R\$ 2.200,00
Lucros anteriores	R\$ 120,00
Casa e terrenos	R\$ 1.350,00
Receitas de vendas	R\$ 1.000,00
Impostos atrasados	R\$ 450,00

Ao elaborar balancete de verificação e o balanço patrimonial com fulcro nas contas e saldos acima, a empresa encontrará:

- a) saldos devedores, no valor de R\$ 5.650,00;
 b) ativo circulante, no valor de R\$ 2.250,00;
 c) passivo circulante, no valor de R\$ 4.150,00;
 d) ativo permanente, no valor de R\$ 2.950,00;
 e) patrimônio líquido, no valor de R\$ 3.000,00.
54. (AFRF/2002–Esaf) A empresa Livre Comércio Ltda. realizou as seguintes operações, ao longo do mês de setembro de 2001:
- I. venda, à vista, de mercadorias por R\$ 300,00, com lucro de 20% sobre as vendas;**
- II. pagamento de duplicatas de R\$ 100,00, com juros de 15%;**
- III. prestação de serviços por R\$ 400,00, recebendo, no ato, apenas 40%; e**
- IV. pagamento de títulos vencidos, no valor de R\$ 200,00, com desconto de 10%.**
- Analisando as operações acima listadas, podemos afirmar que, em decorrência delas:**
- a) o ativo recebeu débitos de R\$ 460,00;
 b) o ativo aumentou em R\$ 165,00;
 c) o patrimônio líquido aumentou em R\$ 460,00;
 d) o passivo recebeu créditos de R\$ 300,00;
 e) o passivo diminuiu em R\$ 335,00.
55. (TRF–2002–Esaf) O patrimônio da Empresa Alvas Flores, em 31/12/2001, era composto pelas seguintes contas e respectivos saldos, em valores simbólicos:

Caixa	R\$ 100,00
Capital social	R\$ 350,00
Empréstimos obtidos LP	R\$ 150,00
Bancos c/movimento	R\$ 200,00
Lucros acumulados	R\$ 200,00
Fornecedores	R\$ 100,00
Contas a receber	R\$ 100,00
Empréstimos concedidos LP	R\$ 100,00
Dividendos a pagar	R\$ 150,00
Duplicatas emitidas	R\$ 800,00

Notas promissórias emitidas	R\$	500,00
Adiantamento de clientes	R\$	200,00
Impostos a pagar	R\$	50,00
Equipamentos	R\$	100,00
Clientes	R\$	450,00
Reserva legal	R\$	100,00
Mercadorias	R\$	500,00
Notas promissórias aceitas	R\$	250,00
Duplicatas aceitas	R\$	1.000,00
Patentes	R\$	200,00

A representação gráfica do patrimônio que acima se compõe evidenciará um ativo total no valor de:

- a) R\$ 2.400,00;
- b) R\$ 2.600,00;
- c) R\$ 2.800,00;
- d) R\$ 2.850,00;
- e) R\$ 3.050,00.

- 56. (AFC-2002-Esaf) O patrimônio da Indústria Luzes & Velas é constituído pelos elementos que abaixo apresentamos, com valores apurados em 30 de setembro:**

Bens fixos	R\$	2.100,00
Notas promissórias emitidas	R\$	600,00
Débitos de funcionamento	R\$	900,00
Créditos de financiamento	R\$	600,00
Bens de venda	R\$	900,00
Créditos de funcionamento	R\$	1.200,00
Bens numerários	R\$	450,00
Bens de renda	R\$	750,00
Débitos de financiamento	R\$	300,00
Reservas de lucros	R\$	750,00
Reservas de capital	R\$	1.800,00

Sabendo-se que essa empresa apresenta reservas de lucros correspondentes a 25% do valor do capital de terceiros, podemos afirmar que o valor do seu capital social é:

- a) R\$ 4.200,00;
- b) R\$ 3.000,00;
- c) R\$ 2.550,00;
- d) R\$ 1.800,00;
- e) R\$ 1.200,00.

- 57. (AFC-2002-Esaf) A Empresa Oficial de Mercancia, em 31/12/01, elaborou o seguinte balancete de verificação:**

Ações em tesouraria	R\$	1.000,00
Ações de coligadas	R\$	1.500,00
Adiantamentos a fornecedores	R\$	600,00
Adiantamentos de clientes	R\$	300,00
Bancos c/ movimento	R\$	1.200,00
Capital a integralizar	R\$	4.000,00
Capital social	R\$	15.000,00
Clientes	R\$	2.800,00
Duplicatas descontadas	R\$	800,00
Duplicatas a receber	R\$	2.000,00
Fornecedores	R\$	6.000,00

Impostos a recolher	R\$ 600,00
Juros ativos	R\$ 300,00
Juros ativos a receber	R\$ 110,00
Juros ativos a vencer	R\$ 100,00
Juros passivos	R\$ 200,00
Lucros acumulados	R\$ 300,00
Material de consumo	R\$ 500,00
Mercadorias	R\$ 3.000,00
Móveis e utensílios	R\$ 5.500,00
Provisão de férias	R\$ 400,00
Provisão para imposto de renda	R\$ 1.800,00
Provisão p/ perdas investimentos	R\$ 700,00
Reserva legal	R\$ 800,00
Seguros a vencer	R\$ 190,00
Veículos	R\$ 4.500,00

Ao elaborar o balanço patrimonial, a empresa certamente encontrará:

- passivo circulante de R\$ 8.300,00;
 - ativo circulante de R\$ 8.700,00;
 - patrimônio líquido de R\$ 11.100,00;
 - ativo não circulante de R\$ 11.800,00;
 - ativo total de R\$ 20.400,00.
- 58. (Badesc/FGV – 2010) Assinale a alternativa que apresente o critério que é adotado para avaliação dos elementos do passivo no balanço patrimonial.**
- As obrigações, encargos e riscos, conhecidos ou calculáveis, inclusive Imposto sobre a Renda a pagar com base no resultado do exercício, serão computados pelo valor atualizado até a data do balanço.
 - As obrigações em moeda estrangeira, com cláusula de paridade cambial, serão convertidas em moeda nacional à taxa de câmbio em vigor na data da realização da operação.
 - As obrigações, os encargos e os riscos classificados no passivo circulante serão ajustados ao seu valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.
 - As obrigações, encargos e riscos classificados no passivo exigível a longo prazo serão ajustados ao seu valor de operação, sendo os demais ajustados quando houver efeito material.
 - As obrigações, encargos e riscos trabalhistas e fiscais classificados no passivo não circulante serão ajustados ao seu valor na data da operação.
- 59. (Agente Tributário Estadual – ATE – MS-Esaf/2001 – adaptada) De acordo com a legislação vigente sobre classificação contábil, os empréstimos tomados de empresas coligadas ou controladas, com vencimento para 120 dias, devem ser classificados no grupo patrimonial:**
- ativo circulante;
 - passivo não circulante;
 - ativo não circulante realizável a longo prazo;
 - passivo exigível a longo prazo;
 - ativo não circulante – investimentos.

60. De acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade e conforme o Pronunciamento Técnico – CPC 04 – Ativo Intangível, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, constantes na Deliberação CVM 553/08, e nas Resoluções do CFC nº 1.139/08 e nº 1.140/08 atribua a letra V para as afirmativas verdadeiras e F para as falsas. Em seguida, marque a opção que contenha a sequência CORRETA:
- () Valor amortizável é aquele pelo qual o valor contábil de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa excede seu valor recuperável.
 - () Perda por desvalorização é o custo de um ativo ou outro valor que substitua o custo, menos o seu valor residual.
 - () Ativo intangível é um ativo não monetário identificável sem substância física.
- a) V, V, F.
 - b) V, V, V.
 - c) F, V, V.
 - d) F, V, F.
 - e) F, F, V.
61. (Bacen–2001–Esaf) No balancete de 31 de outubro de 2000, o Banco Bom S/A apresentava a conta ações em tesouraria com saldo devedor de R\$115.000,00, constituído pelo custo de aquisição de suas próprias ações, adquiridas em operação realizada no dia 5 do mesmo mês. No mesmo dia 31 de outubro, o Banco conseguiu vender metade dessas ações, à vista, por R\$72.000,00. Segundo as regras do COSIF, o lucro obtido na transação deve ser registrado a crédito de:
- a) reservas de lucro;
 - b) outras reservas de capital;
 - c) capital social;
 - d) outras receitas;
 - e) ações em tesouraria.
62. (NCE-UFRJ –Infraero) Ao final do exercício de 20X2, a CIA XYZ apresentava um Capital Social de R\$ 370.000. A Reserva Legal, até então, apresentava saldo de R\$ 70.000, enquanto que a Reserva de Capital totalizava R\$ 50.000. Sabendo-se que o Lucro Líquido do exercício foi de R\$ 200.000, o valor mínimo que a CIA XYZ poderá destinar para sua Reserva Legal é:
- a) zero;
 - b) R\$ 5.000;
 - c) R\$ 10.000;
 - d) R\$ 25.000;
 - e) R\$ 30.000.
63. (NCE-UFRJ – Eletrobrás) A Cia. Alfa em 30/09/2001 possuía Ações em Tesouraria no valor de R\$ 200.000,00 equivalente a 10.000 ações pelo seu valor patrimonial. A medida que a companhia alienar estas ações, poderá haver um ganho ou uma perda na transação, que deverá ser reconhecido contabilmente da seguinte forma:
- a) o ganho deve ser registrado a crédito da conta de Reserva de Capital;
 - b) a perda só pode ser reconhecida em contrapartida à conta de Reservas de Lucros;
 - c) o ganho ou perda deve ser reconhecido no resultado do exercício;
 - d) a perda deve ser registrada em contrapartida à conta de Capital Social;
 - e) o ganho é distribuído imediatamente aos acionistas.
64. (Detran/PE – 2010) Na Cia.Avenida aconteceram os seguintes eventos:
1. No mês 1 (um): a compra de matéria-prima no valor de \$550, com prazo de três meses para pagamento.
 2. No mês 2 (dois): pagamento de custos de produção no valor de \$110.

3. No mês 3 (três): venda total dos estoques de produtos acabados no valor de \$880 com prazo de recebimento de dois meses.
4. No mês 3 (três): despesas de comissões de \$44 que serão liquidadas no mês 4 (quatro).
5. No mês 5 (cinco): liquidação dos empréstimos eventualmente contratados junto às instituições financeiras.

Nestes eventos, três premissas devem ser consideradas: a primeira, que a conta disponibilidades apresenta saldo zero no início das operações; a segunda, que no evento 3 (três) todo o estoque foi liquidado, inclusive o de matérias-primas, o saldo da conta estoque foi zerado. e, a terceira, que eventuais insuficiências de caixa serão supridas por empréstimos bancários, com juros de 10% a.m. apropriados mensalmente (os juros somente serão apropriados sobre o saldo mensal da conta empréstimos a pagar).

Sendo assim, qual o valor do Patrimônio Líquido da Cia. Avenida no mês 4 (quatro)?

- a) \$61,60
- b) \$165
- c) \$154
- d) \$0
- e) \$176

No dia 27/dez/2009, os senhores José Carlos, Ernesto e André Luis resolveram constituir uma empresa com o nome de Cia. Pitoresca e decidiram que ela visaria o lucro por meio da compra e venda de roupas e de artigos de cama e mesa (toalhas, fronhas etc.). No próprio dia 27/dez/2009, cada um deles entregou os seguintes recursos para a constituição da empresa:

Sr. José Carlos

- dinheiro em moeda corrente, no valor de \$ 640
- 4 camisas idênticas, no valor de \$ 208 (\$ 52 cada uma)

Sr. Ernesto

- dinheiro em moeda corrente, no valor de \$ 370
- 7 lençóis idênticos, no valor de \$ 210 (\$ 30 cada uma)

Sr. André Luis

- 2 mesas para escritório, idênticas, no valor de \$ 172 (\$ 86 cada uma)
- 3 balcões para expor mercadorias, idênticos, no valor de \$ 300 (\$ 100 cada um)

No dia 28/dez/2009, a Cia. Pitoresca comprou 6 fronhas da Cia. Dorminhoca e esta cobrou \$ 60 pelas 6 fronhas. A Cia. Pitoresca pagou \$ 36 (com moeda corrente) e combinou pagar o restante no dia 30/jan/2010.

No dia 29/dez/2009, o Sr. Alberto compareceu à Cia. Pitoresca e dela adquiriu as mercadorias abaixo relacionadas, pela quais a Cia. Pitoresca cobrou (do Sr. Alberto) os valores informados:

Mercadorias	Valor Unitario	Total
2 camisas	\$ 60	\$ 120
4 lençóis	\$ 46	\$ 184
2 fronhas	\$ 8	\$ 16
Total	\$ 320	

65. (ICMS/SC-2010) Quais os valores, respectivamente, do Ativo, do Passivo e do Patrimônio Líquido da Cia. Pitoresca, em 29/dez/09?

- a) () \$ 1.852; \$ 42; \$ 1.810
- b) () \$ 1.900; \$ 80; \$ 1.980
- c) () \$ 1.924; \$ 24; \$ 1.900
- d) () \$ 1.960; \$ 60; \$ 1.900
- e) () \$ 2.000; \$ 24; \$ 1.976

66. (Cesgranrio – Casa da Moeda) Uma empresa inicia suas atividades em abril de 2004, com um capital subscrito de R\$ 800,00, sendo 75% integralizados no ato e o restante a ser integralizado em quatro parcelas semestrais, iguais e sucessivas, com a 1ª vencendo em outubro de 2004. Ao final do ano de 2004, a empresa apresentou um prejuízo de R\$ 40,00. No segundo ano, obteve um lucro de R\$ 60,00. Os saldos do Patrimônio Líquido, em dezembro de 2004 e dezembro de 2005, respectivamente, em reais, são:

- a) 610,00 e 770,00;
- b) 610,00 e 820,00;
- c) 650,00 e 750,00;
- d) 650,00 e 770,00;
- e) 650,00 e 820,00.

67. (Cesgranrio – Casa da Moeda) A Lei nº 6.404/1976 estabelece que as sociedades anônimas devem informar em nota explicativa:

- a) a data de aquisição dos bens do Ativo Imobilizado.
- b) a taxa de juros e a quantidade de prestações dos financiamentos obtidos.
- c) o número de empregados dos três últimos exercícios.
- d) os bancos onde a instituição possui conta-corrente.
- e) os ajustes de exercícios anteriores.

68. (Cesgranrio – Casa da Moeda) Uma empresa apresenta, no final do ano, um total de Contas Devedoras no valor de R\$ 500,00. Sabe-se que a empresa tem ainda, em reais:

Contas de Receita	135,00
Contas de Despesa	140,00
Contas Devedoras Retificadoras	10,00
Contas Credoras Retificadoras	20,00

O total do Ativo desta empresa, em reais, é:

- a) 330,00;
- b) 340,00;
- c) 350,00;
- d) 465,00;
- e) 480,00.

69. (Cesgranrio – Casa da Moeda) A Cia. Moderna apresentou o seguinte resultado, em reais, no final do ano de 2004:

LUCRO OPERACIONAL	5.000,00
(+) Outras Receitas	200,00
LUCRO ANTES DO IMPOSTO DE RENDA	5.200,00
(-) Imposto de Renda	(1.700,00)
LUCRO ANTES DAS PARTICIPAÇÕES	3.500,00
(-) Participações de Empregados nos Lucros	(300,00)
LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	3.200,00

A empresa tem saldo de prejuízos acumulados de R\$ 100,00, referente a prejuízo apurado no ano anterior. Assim, a Reserva Legal (5%) a ser calculada, conforme a legislação societária, em reais, é de:

- a) 155,00;
- b) 160,00;
- c) 175,00;
- d) 250,00;
- e) 260,00.

70. A Companhia Z apresentava os seguintes saldos das contas patrimoniais em 31/12/X0:

Caixa:	50.000;
Provisão para Riscos de Contingências:	10.000;
Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa:	15.000;
Contas a Receber	80.000;
Contas a pagar:	18.000;
Estoques:	100.000;
Reserva de Lucros:	45.000;
Despesas Antecipadas:	20.000.

Considerando que todas as contas serão realizadas dentro de um ano, o valor do Ativo Circulante, em 31/12/X0, é de:

- a) 235.000;
- b) 250.000;
- c) 245.000;
- d) 225.000.
- e) 260.000.

71. (Esaf – AFCE-CE/TCU/2000) A empresa Cia. Aços Especiais investiu R\$ 200.000,00 em ações da empresa S/A Armamentos Gerais e contabilizou o investimento em “Ações de Coligadas”, constituindo uma participação acionária de 30%, a ser avaliada pelo método da equivalência patrimonial.

No fim do exercício de 1999 a S/A Armamentos Gerais contabilizou um lucro líquido anual de R\$ 20.000,00 e destinou 25% desse lucro para dividendos na forma do lançamento abaixo:

**Lucros Acumulados no período
a Dividendos a Pagar**

Valor que ora se distribui aos acionistas. R\$ 5.000,00.

Ao receber a comunicação sobre os dividendos propostos e contabilizados na forma acima, o Contador da empresa investidora, Cia. Aços Especiais, deverá promover o seguinte lançamento:

- a) Dividendos a Receber
a Receitas de Dividendos R\$ 1.500,00
- b) Ações de Coligadas
a Receitas de Dividendos R\$ 1.500,00
- c) Dividendos a Receber
a Ações de Coligadas R\$ 1.500,00
- d) Dividendos a Receber
a Receitas de Dividendos R\$ 5.000,00
- e) Ações de Coligadas
a Receitas de Dividendos R\$ 6.000,00

72. (NCE-UFRJ – Eletrobrás) A Cia. Alfa em 30/09/2001 possuía Ações em Tesouraria no valor de R\$ 200.000,00 equivalente a 10.000 ações pelo seu valor patrimonial. À medida que a companhia alienar estas ações, poderá haver um ganho ou uma perda na transação, que deverá ser reconhecido contabilmente da seguinte forma:

- a) o ganho deve ser registrado a crédito da conta de Reserva de Capital;
- b) a perda só pode ser reconhecida em contrapartida à conta de Lucros Acumulados;
- c) o ganho ou perda deve ser reconhecido no resultado do exercício;
- d) a perda deve ser registrada em contrapartida à conta de Capital Social;
- e) o ganho é distribuído imediatamente aos acionistas.

73. (Esaf – AFRF/2005) A empresa Capita Tudo S/A decide modificar sua estrutura de capitais, hoje dependente de recursos de curto prazo, utilizando recursos captados por meio de debêntures conversíveis em ações. No ato da emissão das debêntures mediante recebimento dos recursos, o lançamento de registro a ser efetuado é:
- a) D – Bancos.
C – Debêntures Passivo Não Circulante.
 - b) D – Bancos.
C – Capital Social.
 - c) D – Debêntures Ativo Não Circulante Realizável a Longo Prazo.
C – Bancos.
 - d) D – Bancos.
C – Debêntures Ativo Não Circulante Realizável a Longo Prazo.
 - e) D – Capital Social.
C – Bancos.
74. (Esaf – AFRF – 2005) A Empresa Café Torrado S/A fecha contrato de aluguel de imóvel que não utiliza mais em seu processo produtivo por 5 anos. A empresa Antecipa Tudo S/A, a qual pagou antecipadamente o valor de \$ 3.500.000,00, aceitou constar do contrato, cláusula prevendo a não devolução de valores em caso de rescisão antecipada. Dessa forma, esses valores devem ser registrados na Empresa Café Torrado S/A, proprietária do imóvel, como:
- a) receita de aluguéis no grupo de passivo não circulante em conta de receitas diferidas;
 - b) receitas a apropriar no passivo circulante e passivo não circulante;
 - c) outras receitas na demonstração de resultados;
 - d) despesa antecipada no ativo circulante e ativo não circulante realizável a longo prazo;
 - e) receitas diferidas no grupo do patrimônio líquido.

Relativamente ao balanço patrimonial e à sua apresentação e composição, julgue os itens que se seguem.

75. (Auditor – TCU – Cespe – 2007) Considere a seguinte situação hipotética. Uma empresa contratou seguro, em 01/10/2006, no valor de R\$ 360.000,00, com vigência de dois anos, sendo que seu exercício social coincide com o ano-calendário. Nessa situação, em 31/12/2007, o balanço patrimonial deverá demonstrar R\$ 135.000,00 como seguros a vencer, no ativo não circulante realizável a longo prazo.
76. (Auditor – TCU – Cespe – 2007) Os adiantamentos a diretores, por conta da realização de despesas ainda não incorridas, que constituam operações usuais da empresa, devem classificar-se no ativo circulante.
77. (Auditor – TCU – Cespe – 2007) Considere a seguinte situação hipotética. Uma companhia aberta lançou ações sem valor nominal cujo preço unitário de emissão, destinado à formação do capital, foi de R\$ 1.000,00. Devido à alta procura no mercado, essas ações foram postas à venda a R\$ 1.200,00. Nessa situação, essa diferença constitui, inicialmente, reserva de lucros a realizar e poderá ser utilizada, futuramente, para aumento de capital.
78. (Auditor Fiscal – Pref. Vitória – Cespe – 2007) Com relação aos valores classificáveis em receitas diferidas, julgue o item abaixo.

Os valores constantes de receitas diferidas, por corresponderem a um lucro bruto em potencial, devem ser representados líquidos de todos os custos, entre os quais a provisão para imposto de renda.

Sobre a destinação do resultado obtido após a elaboração da DRE e a movimentação das contas do patrimônio líquido, julgue os itens a seguir.

79. (Contador Júnior – Petrobras – Cespe – 2007) A retenção de resultados deve ser suportada em orçamento de capital que justifique tal posicionamento dos gestores.
80. (Contador Júnior – Petrobras – Cespe – 2007) As reservas de lucro para expansão podem ser revertidas se a empresa julgar que reteve parcela maior que a necessária ao investimento. A empresa não pode distribuir o excesso incorporado por meio da reversão.
81. (Contador Júnior – Petrobras – Cespe – 2007) As reservas especiais de lucros são irreversíveis. Tal fundamentação legal baseia-se no regime de competência e no princípio da oportunidade.
82. (Contador Júnior – Petrobras – Cespe – 2007) A conta de reserva de lucros a realizar deve apresentar somente a parcela de lucros que não seja computada na declaração de dividendos por ação.
83. (Contador Júnior – Petrobras – Cespe – 2007) A reserva especial de ágio na incorporação é revertida para o resultado do exercício na medida da amortização do ágio que a originou, podendo, na proporção da amortização ser contabilizado a crédito do capital da incorporadora.
84. (Contador Júnior – Petrobras – Cespe – 2007) A distribuição de resultados por meio de juros sobre o capital próprio (JCP) não faz parte das despesas dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real.
85. (Auditor de Tributos – Pref. Jaboaão/PE – FCC – 2006) Na apuração do resultado líquido do exercício da Cia. Serrado é identificado um resultado líquido positivo de 150.000. Os estatutos da empresa determinam que os lucros líquidos devam ser distribuídos de acordo com os seguintes parâmetros: 40% para acionistas, 10% para Reservas Estatutárias e a Reserva Legal conforme determina a legislação. Nos livros da empresa, antes dos registros da distribuição do resultado do exercício, foram identificados nas contas a seguir, os seguintes saldos: (Valores em R\$)

Contas	Saldos
Capital Social	450.000
Capital a Integralizar	80.000
Reserva Legal	70.000
Reservas Estatutárias	30.000
Reserva para contingência	100.000
Reserva de Incentivos Fiscais	24.000

O valor a ser registrado na Reserva Legal é:

- a) 20.000; d) 4.000;
 b) 15.000; e) 2.500.
 c) 7.500;

86. De acordo com a regra “Custo ou Mercado, dos dois o menor”, determinada no artigo 183 da Lei 6.404 para definição do valor de mercado das matérias-primas, deve ser considerado o conceito de:

- Custo Histórico;
- Custo de Reposição;
- Custo Histórico Corrigido;
- Preço de Venda;
- Preço de Venda deduzido da Margem de Lucro.

87. (Auditor Fiscal – Estado/PB – FCC – 2006) Considere os componentes da Demonstração de Resultados do Exercício de 31/12/2005 da empresa Equipamentos Modernos S/A.

Receita Operacional Bruta de Vendas	R\$ 1.600.000,00
Descontos Incondicionais Concedidos	R\$ 40.000,00
Devolução de Vendas	R\$ 60.000,00
ICMS sobre Vendas	R\$ 270.000,00
Demais Impostos Incidentes sobre Vendas	R\$ 138.750,00
Custo das Mercadorias Vendidas – CMV	R\$ 391.250,00
Despesas Operacionais (Vendas e Administrativas)	R\$ 300.000,00
Descontos Financeiros Obtidos	R\$ 36.000,00
Descontos Financeiros Concedidos	R\$ 16.000,00
Variações Monetárias Ativas	R\$ 64.000,00
Resultado Positivo em Participações Societárias	R\$ 220.000,00
Reversão de Provisões	R\$ 40.000,00
Ganho de Capital na Venda de Bens Permanentes	R\$ 65.250,00
PIS Despesa Operacional	R\$ 1.650,00
Cofins Despesa Operacional	R\$ 7.600,00
Provisão para Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	R\$ 120.000,00
Provisão para o Imposto de Renda	R\$ 180.000,00

Sabendo-se que:

- não havia saldo nas contas de Reservas de Capital;
- valor do capital social integralizado é de R\$ 1.000.000,00;
- a conta Reserva Legal, antes da destinação do resultado apurado no exercício apresentava um saldo credor de R\$ 185.000,00.

O valor a ser destinado à constituição da reserva legal no referido exercício social, segundo as disposições legais vigentes, é, em R\$, de:

- 28.750,00;
- 25.250,00;
- 25.000,00;
- 15.000,00;
- 10.750,00.

88. (Técnico Judiciário – Contabilidade – TER/PB – FCC – 2007) A área de contabilidade da Cia Compra & Venda, apresenta os dados finais para a apuração dos resultados e a elaboração do balanço patrimonial referente ao exercício de 2005. Na ocasião, o relatório dos dados apontava o valor de R\$ 40.000 para o inventário final de mercadorias e listava os saldos finais de suas contas, conforme demonstra o balancete de verificação, de 31.12.2005, a seguir:

Contas	Saldos Finais
Caixa	15.000
Capital Social	231.000
Clientes	120.000

Compras de Mercadorias	150.000
Contas a Pagar	44.000
Depreciação Acumulada	24.000
Depreciações do Período	14.000
Despesas Administrativas	65.000
Despesas Antecipadas	12.000
Despesas de Aluguéis	21.000
Despesas de Vendas	40.000
Despesas Financeiras	12.000
Empréstimos a Pagar (48 meses)	40.000
Estoque Inicial	47.000
Fornecedores	78.000
Imóveis	100.000
Participações Societárias	135.000
Perdas c/ Clientes	2.000
Prov. Para Crédito de Liquidação Duvidosa	5.000
Receitas Antecipadas	50.000
Receitas de Vendas	300.000
Resultado de Equivalência Patrimonial	11.000
Veículos	50.000

O valor total do Ativo Não Circulante da empresa é:

- | | |
|-----------------|-----------------|
| a) R\$ 126.000; | d) R\$ 261.000; |
| b) R\$ 135.000; | e) R\$ 271.000. |
| c) R\$ 182.000; | |

O enunciado abaixo se refere à questão a seguir.

A empresa BARRACÃO S/A, dedicada ao comércio de tecidos, apurou em seu balancete de encerramento (31/12/2007) os saldos das contas patrimoniais e de resultado listados no quadro abaixo. Observe que todos os saldos se referem a 31/12/2007, com exceção da conta “lucros acumulados”, que se refere a 31/12/2006. Considerando que o estagiário ordenou as contas em ordem crescente dos respectivos saldos, sugere-se organizá-las conforme a estrutura do Balanço Patrimonial para responder à questão que segue.

provisão para redução das mercadorias a valor de mercado	746,00
provisão para créditos de liquidação duvidosa (referente aos títulos que vencem em dentro de 12 meses)	1.054,00
provisão para créditos de liquidação duvidosa (referente aos títulos que vencem após os 12 primeiros meses)	1.090,00
despesas antecipadas (prazo: após os 12 primeiros meses)	1.790,00
amortização acumulada (do ativo intangível)	1.800,00
ativo intangível	2.000,00
empréstimos concedidos (prazo: após os 12 primeiros meses)	4.500,00
ações em tesouraria	5.000,00
despesas antecipadas (prazo: em dentro dos 12 primeiros meses)	5.000,00
provisão para contingências trabalhistas (estimativa de pagamento: em dentro dos 12 primeiros meses)	6.500,00
provisão para contingências trabalhistas (estimativa de pagamento: após os 12 primeiros meses)	8.000,00
Caixa	10.000,00
empréstimos concedidos a diretores (transações não operacionais)	10.000,00

reserva para contingências	12.000,00
descontos comerciais e abatimentos	14.850,00
móveis e utensílios (de uso próprio)	15.000,00
receita de equivalência patrimonial	19.950,00
depósitos judiciais (expectativa de decisão terminativa: após os 12 primeiros meses)	20.000,00
despesas antecipadas (prazo: em dentro dos 12 primeiros meses) ações em tesouraria	5.000,00
terrenos (de uso próprio)	20.000,00
deságio relativo a participações societárias	20.300,00
vendas canceladas	23.000,00
empréstimos obtidos (prazo: após os 12 primeiros meses)	24.000,00
duplicatas descontadas (títulos que vencem em dentro de 12 meses)	25.000,00
impostos a recolher (prazo: em dentro dos 12 primeiros meses)	28.500,00
veículos (de uso próprio)	30.000,00
aplicações financeiras (prazo: após os 12 primeiros meses)	32.000,00
impostos parcelados (prazo: em dentro dos 12 primeiros meses)	32.000,00
outras aplicações financeiras (prazo: em dentro dos 12 primeiros meses)	39.500,00
despesa com imposto de renda e contribuição social sobre o lucro	40.000,00
salários a pagar (prazo: em dentro dos 12 primeiros meses)	42.000,00
impostos parcelados (prazo: após os 12 primeiros meses)	42.500,00
aplicações financeiras de imediata realização	45.000,00
empréstimos obtidos (prazo: em dentro dos 12 primeiros meses)	45.000,00
reserva legal	48.000,00
despesas financeiras	50.500,00
reservas de lucros (saldo inicial)	51.000,00
duplicatas a receber de clientes (prazo: após os 12 primeiros meses)	54.500,00
prédios e construções (de uso próprio)	60.000,00
fornecedores a pagar (prazo: em dentro dos 12 primeiros meses)	64.000,00
bancos conta-corrente	78.000,00
estoque de mercadorias	87.400,00
reserva de capital	89.800,00
duplicatas a receber de clientes (prazo: em dentro dos 12 primeiros meses)	105.400,00
outras receitas	196.000,00
Participações societárias em controladas e coligadas avaliadas pelo método da equivalência patrimonial	300.700,00
capital social	500.000,00
outras despesas	500.000,00
depreciação acumulada	525.000,00
máquinas e equipamentos (de uso próprio)	800.000,00
despesas de comercialização	860.000,00
despesas administrativas	980.700,00
impostos sobre vendas	1.000.000,00
custo das mercadorias vendidas	1.589.400,00
receita bruta	5.000.000,00

- 89. (Auditor Fiscal – SEFAZ/RJ – FGV – 2008) O saldo do Patrimônio Líquido, em 31/12/2007, é:**
- a) 867.800,00;
 - b) 841.300,00;
 - c) 853.300,00;
 - d) 695.800,00;
 - e) 861.300,00.
- 90. (Petrobras – 2010) Os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, segundo a Lei das Sociedades por Ações (consolidada até dez/2009), serão avaliadas pelo:**
- a) valor justo;
 - b) custo de emissão, atualizado conforme disposições legais ou contratuais, ajustado ao valor provável de realização, quando este for inferior;
 - c) custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior;
 - d) custo de aquisição, deduzido de provisão para atender às perdas prováveis na realização do seu valor;
 - e) custo corrente corrigido.
- 91. (Petrobras – 2010) Segundo o CPC 27, aprovado pela Deliberação CVM nº 583, o valor pelo qual um ativo pode ser negociado entre partes interessadas, conhecedoras do negócio e independentes entre si, com ausência de fatores que pressionem para a liquidação da transação ou que caracterizem uma transação compulsória é denominado:**
- a) Valor justo;
 - b) Valor de mercado;
 - c) Custo de reposição;
 - d) Custo de oportunidade;
 - e) Ganhos de escala.
- 92. (Petrobras/Cesgranrio – 2010) Analise as informações a seguir, apresentadas por uma Sociedade Anônima, atuando na compra e venda de veículos, referentes a junho/2009.**
- Adiantamentos a diretores, vencimento 10/Agosto/2009 – R\$ 50.000,00
 - Adiantamentos a empregados, vencimento 10/Agosto/ 2009 – R\$ 30.000,00
 - Veículos para revenda – R\$ 100.000,00
 - Veículos de uso próprio – R\$ 20.000,00
- Considerando, única e exclusivamente, as informações acima e as determinações da Lei das Sociedades Anônimas, no Balanço Patrimonial encerrado em 30/junho/2009, o total do Ativo não Circulante, em reais, é**
- a) 20.000,00;
 - b) 70.000,00;
 - c) 80.000,00;
 - d) 170.000,00;
 - e) 200.000,00.
- 93. (Petrobras/Cesgranrio – 2010) A Comercial Formiga S.A., de capital fechado, apresentou as informações parciais, a seguir, referentes ao exercício social de 2009, antes da elaboração do balanço.**
- Valor da contribuição do subscritor de ações, emitidas sem valor nominal, que ultrapassou a importância destinada à formação do capital social – R\$ 200.000,00
 - Valor do prêmio cobrado no lançamento de debêntures – R\$ 100.000,00
 - Valor da alienação de partes beneficiárias – R\$ 50.000,00
- No balanço de 2009, elaborado pela Comercial Formiga, considerando exclusivamente as informações recebidas, o valor das reservas de capital, em reais, é:**

- a) 50.000,00
b) 100.000,00
c) 200.000,00
d) 250.000,00
e) 350.000,00
- 94. (BADESC/FGV – 2010) Segundo a Lei nº 6.404/1976, as reservas de capital somente poderão ser utilizadas para as situações relacionadas nas alternativas a seguir, à exceção de uma. Assinale-a.**
- a) Absorção de prejuízos que ultrapassem os lucros acumulados e as reservas de lucros.
b) Resgate, reembolso ou compra de ações.
c) Resgate de partes societárias.
d) Incorporação ao capital social.
e) Pagamento de dividendo a ações preferenciais, quando essa vantagem for assegurada.
- 95. (Téc. Cont. / Petrobras – 2010) De acordo com a Lei nº 6.404/1976, após as alterações das Leis nº 11.638/2007 e nº 11.941/2009, como será classificada a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias?**
- a) Reserva de capital.
b) Reserva de lucros.
c) Reservas de reavaliação.
d) Participação dos minoritários.
e) Ajuste de avaliação patrimonial.
- 96. (TRF4/FCC – 2010) É classificada no Patrimônio Líquido como uma reserva de capital, de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade vigentes atualmente, a Reserva:**
- a) Legal;
b) para Contingências;
c) de Prêmio na Emissão de Debêntures;
d) de Subvenções Governamentais para Investimento;
e) de Ágio na Emissão de Ações.
- 97. (AEDECCA/FACHUCA – 2010) Sobre o Balanço Patrimonial marque a alternativa INCORRETA.**
- a) A principal função do balanço patrimonial é fornecer um quadro preciso da contabilidade e situação financeira da empresa em certo período (geralmente o balanço é feito sobre o período de 1 ano). O balanço patrimonial é considerado uma das principais declarações financeiras de uma empresa e deve ser produzido de maneira precisa e rigorosa, a fim de auxiliar um Controle do Patrimônio eficiente.
b) Quando já temos realizado o cálculo dos ativos e dos passivos, podemos obter por fim o Patrimônio Líquido. Este que consiste na diferença dos Ativos (positivos, relativos aos lucros e investimentos) e dos Passivos (negativos, relativos a pagamentos e dívidas), sendo assim o Patrimônio Líquido considerado o capital que a empresa efetivamente tem disponível em caixa.
c) Ativos Fixos são itens relativos a patrimônio mais fixo e que podem ser mensurados em períodos mais longos, tais como terrenos, prédios, plantas industriais, veículos, máquinas, equipamentos e mobiliário.

- d) Ativos de Longo Prazo consistem em fontes abstratas de recursos tais como direitos autorais, patentes e também títulos e ações que a empresa pretende manter por mais de um ano.
- e) Passivos Atuais são todas as notas pagáveis em períodos mais longos tais como, hipotecas, pagamentos de contrato, alguns tipos de impostos e outros que vencem em um período superior a um ano.
- 98. (Petrobras/Cesgranrio – 2010) Uma sociedade anônima de capital fechado, atuando no ramo comercial, negocia diariamente com instrumentos financeiros, dentre eles os derivativos. No balanço patrimonial dessa sociedade, esses elementos do ativo devem ser avaliados a valor:**
- presente;
 - justo;
 - de emissão atualizado conforme disposições legais;
 - de custo de aquisição ajustado a valor provável de realização, quando este for maior;
 - de custo de aquisição ajustado a valor provável de realização, quando este for menor.
- 99. (Petrobras/Cesgranrio – 2010) O Art. 183 da Lei nº 6.404/1976, das Sociedades Anônimas, com a nova redação dada pela Lei nº 11.941/2009, determina como os elementos do ativo devem ser avaliados no Balanço Patrimonial. Entre os critérios relacionados, foi introduzido o do valor justo. Esse critério deve ser utilizado:**
- nas aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos.
 - nas aplicações em direitos e títulos de créditos classificados no ativo circulante ou no realizável a longo prazo.
 - para avaliar os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da Companhia.
 - quando se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda.
 - quando se tratar de investimentos em participação no capital social de outras sociedades.
- 100. (Petrobras/Cesgranrio – 2010) Dados extraídos da contabilidade da Cia. Maracanã S.A. do ramo da indústria de produtos elétricos, em um determinado exercício social, com valores em reais.**
- Ferramentas 65.000,00
 - Instalações 895.000,00
 - Máquinas e Equipamentos 674.500,00
 - Marcas, Direitos e Patentes Industriais 135.215,00
 - Móveis e Utensílios 77.000,00
 - Obras de Arte 678.990,00
 - Participações Acionárias 715.500,00
 - Terrenos para Futura Utilização 233.500,00
 - Títulos e Valores Mobiliários 450.000,00
 - Veículos 145.000,00
- Considerando exclusivamente os dados acima e respeitando as determinações da Lei nº 6.404/1976, com as alterações das Leis nºs 11.638/2007 e 11.941/2009, o valor do ativo imobilizado, apurado no balanço patrimonial, elaborado com as informações acima, em reais, é:**
- 1.856.500,00;
 - 1.991.830,00;
 - 1.997.715,00;
 - 2.089.500,00;
 - 2.768.495,00.

- 101. (AFTE/RO – 2010) As empresas de capital aberto são obrigadas a publicar e divulgar um conjunto de informações contábeis. Sobre este assunto, considere:**
- I. As demonstrações serão complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessários para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício.**
 - II. O relatório anual da administração deve relacionar os investimentos da companhia em sociedades coligadas e controladas e mencionar as modificações ocorridas durante o exercício.**
 - III. As notas explicativas devem divulgar as informações exigidas pelas práticas contábeis adotadas no Brasil que não estejam apresentadas em nenhuma outra parte das demonstrações financeiras.**
 - IV. As notas explicativas devem indicar os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes.**
 - V. A realização de auditoria das demonstrações contábeis e emissão de parecer sobre sua adequação quanto às normas e práticas contábeis adotadas no Brasil é de competência do conselho fiscal.**

Está correto o que se afirma APENAS em:

- a) III e V;
 - b) II, IV e V;
 - c) I, III e IV;
 - d) I, II e IV;
 - e) I, II, III e IV.
- 102. (SESC – IPAD – 2010) A empresa Monção possui obrigações em moeda estrangeira, com cláusula de paridade cambial no valor de US\$ 530.000,00. Na data da transação, 21.01.2009, o valor do dólar era R\$ 1,57. A cotação teve aumentos consecutivos em R\$ 1,59 no dia 28.02.2009, R\$ 1,62 em 31.03.2009, R\$ 1,65 em 30.06.2009, R\$ 1,83 em 31.12.2009. O contador da empresa inicia o encerramento das contas para elaborar as demonstrações contábeis em 31.01.2010, e nesta data o valor do dólar é de R\$ 1,85.**
- É correto afirmar que a dívida será registrada no Balanço Patrimonial ao valor de:**
- a) R\$ 832.100,00
 - b) R\$ 842.700,00
 - c) R\$ 969.900,00
 - d) R\$ 980.500,00
 - e) R\$ 858.600,00
- 103. (Empresa baiana de alimentos – 2010) O saldo das reservas de lucros deve obedecer aos seguintes critérios, exceto aquelas destinadas a contingências,**
- a) além das de lucros a realizar, que não poderão ultrapassar o capital social, sendo que, atingido esse limite, a assembleia deliberará sobre a aplicação do excesso na integralização ou no aumento do capital social, na distribuição de dividendos ou na compensação de prejuízos;
 - b) de incentivos fiscais e de lucros a realizar, que não poderão ultrapassar o capital social, e, atingindo esse limite, a assembleia deliberará sobre aplicação do excesso na integralização ou no aumento do capital social ou na distribuição de dividendos;
 - c) de incentivos fiscais e de reserva de capital, que não poderão ultrapassar o capital social, e, atingindo esse limite, a assembleia deliberará sobre aplicação do excesso na integralização ou no aumento do capital social ou na distribuição de dividendos;

- d) de incentivos fiscais, reserva de capital e de lucros a realizar, que não poderão ultrapassar o capital social, sendo que, atingindo esse limite, a assembleia deliberará sobre aplicação do excesso na integralização ou no aumento do social ou na distribuição de dividendos e na compensação de prejuízos;
- e) reserva de capital e de lucros a realizar, que não poderão ultrapassar o capital social, e, atingindo esse limite, a assembleia deliberará sobre aplicação do excesso na integralização ou no aumento do capital social ou na distribuição de dividendos e na compensação de prejuízos.
- 104. (BAHIAGÁS – FCC – 2010) Segundo o art. 184 da Lei nº 6.404/1976, recentemente alterada pela Lei nº 11.638/2007, “as obrigações, encargos e riscos, conhecidos ou calculáveis, inclusive Imposto sobre a Renda a pagar com base no resultado do exercício, serão computados pelo valor atualizado até a data do balanço ...” as obrigações, encargos e riscos classificados no passivo exigível a longo prazo serão ajustados ao seu valor:**
- a) nominal;
- b) futuro;
- c) presente;
- d) descontado à taxa SELIC;
- e) convertido pela taxa de câmbio de fechamento.
- 105. (TRF – 4ª/FCC – 2010) Devem ser classificados no Ativo Intangível, de acordo com a legislação vigente, sem possibilidade de amortização:**
- a) os imóveis de renda;
- b) os gastos com pesquisas de produtos;
- c) as despesas pré-operacionais;
- d) as benfeitorias em imóvel de terceiros;
- e) o ágio pago por rentabilidade futura (*goodwill*).
- 106. (Investe Rio / Funrio – 2010) As ações da companhia que forem adquiridas pela própria sociedade são denominadas ações em tesouraria, sendo correto afirmar que:**
- a) a aquisição das próprias ações será permitida quando tiver por objeto ações não integralizadas ou pertencentes ao acionista controlador;
- b) as companhias abertas poderão manter em tesouraria ações da própria empresa em quantidade superior a 20% de cada classe de ações em circulação no mercado;
- c) o preço de aquisição das ações poderá ser superior ao valor de mercado;
- d) o preço de compra na hipótese de aquisição de ações que possuam prazo predeterminado para resgate, poderá ser superior ao valor fixado para resgate;
- e) as ações, enquanto mantidas em tesouraria, não terão direitos patrimoniais ou políticos.
- 107. (PGE/SC/Fepese – 2010) Assinale a alternativa correta.**
- a) “Partes beneficiárias” são títulos, inegociáveis, que uma companhia pode criar, com valor nominal.
- b) “Partes beneficiárias” são títulos, negociáveis, que uma companhia pode criar, sem valor nominal, associados ao capital social.
- c) “Partes beneficiárias” são títulos, negociáveis, que uma companhia pode criar, com valor nominal, sem relação com o capital social e com a apuração de lucros.
- d) Uma companhia pode criar, a qualquer tempo, títulos inegociáveis, com valor nominal, mas sem relação com a apuração de lucro, denominados “Partes beneficiárias”.
- e) Uma companhia pode criar, a qualquer tempo, títulos negociáveis, sem valor nominal e estranhos ao capital social, denominados “Partes beneficiárias”.

108. (PGE/SC/Fepese – 2010) Analise os itens abaixo.

1. Debêntures são valores mobiliários representativos de dívida de médio e longo prazos que asseguram a seus detentores (debenturistas) direito de crédito contra a companhia emissora.
2. A captação de recursos no mercado de capitais, via emissão de debêntures, pode ser feita por Sociedade por Ações (S.A.), de capital fechado ou aberto.
3. A captação de recursos no mercado de capitais, via emissão de debêntures, só pode ser feita por Sociedade por Ações (S.A.), de capital aberto.
4. A captação de recursos no mercado de capitais, via emissão de debêntures, só pode ser feita por Sociedade por Ações (S.A.), de capital fechado.
5. Somente as companhias abertas, com registro na CVM (Comissão de Valores Mobiliários), podem efetuar emissões públicas de debêntures.
6. Nas debêntures devem constar, obrigatoriamente, cláusulas de permutabilidade e de conversibilidade por ações de emissão da companhia.

Assinale a alternativa que indica todas as afirmativas corretas.

- a) São corretos apenas os itens 1, 2 e 5.
- b) São corretos apenas os itens 1, 2 e 6.
- c) São corretos apenas os itens 1, 4 e 6.
- d) São corretos apenas os itens 3, 5 e 6.
- e) São corretos apenas os itens 1, 2, 5 e 6.

109. (PGE/SC/Fepese – 2010) Analise as afirmativas abaixo:

1. Ativo contingente é um ativo possível que resulta de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade.
2. Ativo contingente é um ativo provável que resulta de processos judiciais de autoria da entidade, mesmo não transitado em julgado.
3. Passivo contingente é uma obrigação possível que resulta de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade.
4. Passivo contingente é uma obrigação presente que resulta de eventos passados, mas que não é reconhecida porque não é provável que uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos seja exigida para liquidar a obrigação.

Assinale a alternativa que indica todas as afirmativas corretas.

- a) São corretas apenas as afirmativas 2 e 4.
- b) São corretas apenas as afirmativas 3 e 4.
- c) São corretas apenas as afirmativas 1, 3 e 4.
- d) São corretas apenas as afirmativas 2, 3 e 4.
- e) São corretas as afirmativas 1, 2, 3 e 4.

110. (Funasa – Dom Cintra – 2010) No final do exercício, o balancete de verificação da Empresa ABC Ltda., revendedora de mercadorias, apresentava as seguintes contas com seus respectivos saldos (valores em reais):

Caixa	45.000
Duplicatas a Receber	360.000
Mercadorias	450.000
Bancos	225.000
Fornecedores	540.000
Empréstimos Bancários	495.000
Mobiliários	270.000
Capital Social	450.000

27 – ICMS sobre Vendas R\$ 80,00

28 – Reserva Legal R\$ 1.260,00

29 – Provisão para FGTS R\$ 90,00

Na elaboração do Balanço Patrimonial, com os valores acima listados, vamos encontrar um:

- a) Ativo Circulante de R\$ 3.680,00;
 - b) Ativo total de R\$ 10.000,00;
 - c) Passivo Circulante de R\$ 5.490,00;
 - d) Patrimônio Líquido de R\$ 5.890,00;
 - e) Saldos devedores de R\$ 14.630,00.
- 113. (Esaf – ATRFB / 2009) A empresa Gregório, Irmãos & Cia. Ltda., possuindo Disponibilidades de R\$ 2.730,00, Imobilizações de R\$ 3.270,00 e Dívidas de R\$ 2.900,00, realizou duas transações:**
- 1. a compra de uma máquina por R\$ 2.000,00, pagando 20% de entrada; e**
 - 2. a venda de um equipamento por R\$ 3.000,00, perdendo 30%.**
- Concluídas as operações, e devidamente registradas, pode-se afirmar com certeza que essa firma tem:**
- a) prejuízos de R\$ 500,00;
 - b) passivo exigível de R\$ 4.500,00;
 - c) patrimônio líquido de R\$ 3.100,00;
 - d) passivo a descoberto de R\$ 900,00;
 - e) ativo de R\$ 4.600,00.
- 114. (Esaf – ATRFB / 2009) No balanço de encerramento do exercício social, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.**
- No ativo patrimonial, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, compondo os seguintes grupos:**
- a) ativo circulante; ativo realizável a longo prazo; investimentos; ativo imobilizado; e intangível;
 - b) ativo circulante; ativo realizável a longo prazo; e ativo permanente, dividido em investimentos, ativo imobilizado e ativo diferido;
 - c) ativo circulante; e ativo não circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível;
 - d) ativo circulante; ativo realizável a longo prazo; investimentos; ativo imobilizado; e ativo diferido;
 - e) ativo circulante; e ativo não circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e diferido.
- 115. (Esaf – ATRFB / 2009) Em relação ao encerramento do exercício social e à composição dos grupos e subgrupos do balanço, assinale abaixo a opção falsa.**
- a) No ativo circulante, serão incluídas as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte.
 - b) No intangível, serão classificados os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido.
 - c) Na companhia em que o ciclo operacional da empresa tiver duração maior que o exercício social, a classificação no circulante ou longo prazo terá por base o prazo desse ciclo.

- d) Em investimentos, serão classificadas as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa.
- e) No ativo imobilizado, serão classificados os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens.
- 116. (Esaf – AFRFB / 2009) Considere o exemplo da Chácara Caçula. Ela possui 1.000 frangos de corte para revender. Quatrocentos deles foram comprados de João Batista e ainda não foram pagos. Trezentos desses frangos já foram entregues ao José Maria, mediante uma transação de venda realizada a prazo, em que o preço unitário foi nove reais e o imposto foi de 10%. A atividade empresarial é exercida em instalações próprias, mas o equipamento é alugado de terceiros.**
- Na avaliação monetária dessa chácara temos que:**
- 1. as instalações físicas valem R\$ 10.000,00;**
 - 2. os equipamentos valem R\$ 5.000,00;**
 - 3. o aluguel mensal dos equipamentos é de R\$ 300,00;**
 - 4. o salário mensal do caseiro é de dois salários mínimos;**
 - 5. os frangos custaram R\$ 8,00 por unidade, isentos de impostos.**
- Calculando-se o patrimônio final dessa entidade, com base nas informações prestadas, certamente, no início do ano se encontrará um:**
- patrimônio líquido de R\$ 13.600,00;
 - patrimônio líquido de R\$ 14.800,00;
 - passivo exigível de R\$ 3.200,00;
 - patrimônio bruto de R\$ 18.300,00;
 - patrimônio bruto de R\$ 23.300,00.
- 117. (Esaf – AFRFB / 2009) A firma comercial Alvorada Mineira Ltda. adquiriu um bem de uso por R\$ 6.000,00, pagando uma entrada de 25% em dinheiro e financiando o restante em três parcelas mensais e iguais. A operação foi tributada com ICMS de 12%.**
- Ao ser contabilizada a operação acima, o patrimônio da firma Alvorada evidenciará um aumento no ativo no valor de:**
- R\$ 6.720,00;
 - R\$ 4.500,00;
 - R\$ 5.220,00;
 - R\$ 5.280,00;
 - R\$ 3.780,00.
- 118. (Esaf – AFRFB / 2009) A firma Comercial de Produtos Frutíferos Ltda., que encerra seu exercício social no último dia do ano civil, contabilizou por duas vezes o mesmo fato contábil em 31/10/2008, caracterizando o erro de escrituração conhecido como duplicidade de lançamento. Esse erro só foi constatado no exercício seguinte.**
- Os lançamentos foram feitos a débito de conta do resultado e a crédito de conta do passivo circulante. Em face dessa ocorrência, pode-se dizer que, no balanço patrimonial de 31/12/2008:**
- a situação líquida da empresa foi superavaliada;
 - o ativo circulante da empresa foi subavaliado;
 - o passivo circulante da empresa apresentou uma redução indevida;
 - o patrimônio líquido da empresa apresentou uma redução indevida;
 - a situação líquida da empresa não foi afetada.

119. (Esaf – AFRFB / 2009) A diminuição do valor dos elementos do ativo será registrada periodicamente nas contas de:

- a) provisão para perdas prováveis, quando corresponder à perda por ajuste ao valor provável de realização, quando este for inferior;
- b) depreciação, quando corresponder à perda do valor de capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial;
- c) exaustão, quando corresponder à perda de valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência;
- d) provisão para ajuste ao valor de mercado, quando corresponder à perda pelo ajuste do custo de aquisição ao valor de mercado, quando este for superior;
- e) amortização, quando corresponder à perda de valor, decorrente da exploração de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.

120. (Esaf – AFRFB / 2009) Em fevereiro de 2008 a empresa Calcedônia Minerais S.A. investiu R\$ 350.000,00 em ações de outras companhias, contabilizando a transação em seu ativo permanente.

Desse investimento, R\$ 200.000,00 deverão ser avaliados por “Equivalência Patrimonial” e R\$ 150.000,00, pelo Método do Custo.

Durante o exercício em questão, as empresas investidas obtiveram lucros que elevaram seus patrimônios líquidos em 4%, tendo elas distribuído dividendos de tal ordem que coube à Calcedônia o montante de R\$ 6.000,00, sendo metade para os investimentos avaliados por Equivalência Patrimonial e metade para os investimentos avaliados pelo método do custo.

Com base nessas informações, podemos afirmar que, no balanço patrimonial da empresa Calcedônia Minerais S.A. relativo ao exercício de 2008, deverá constar contabilizado um investimento no valor de:

- a) R\$ 350.000,00;
- b) R\$ 355.000,00;
- c) R\$ 358.000,00;
- d) R\$ 361.000,00;
- e) R\$ 364.000,00.

Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR)

12.1. Introdução

A finalidade deste demonstrativo é evidenciar as modificações ocorridas na situação financeira da entidade, visto que se trata de um demonstrativo predominantemente financeiro.

Tratando-se de demonstrativo financeiro, devemos analisá-lo sob a ótica de **financiamentos** e **investimentos**, os quais representam, respectivamente, as origens e as aplicações de recursos. Para isto, nele serão demonstradas as informações relativas aos fatos contábeis que tenham modificado o ativo e o passivo circulantes, permitindo o cálculo do **capital circulante líquido**, isto é, a diferença entre estes dois grupos de contas.

Este demonstrativo era obrigatório até 31/12/2007, por força do disposto no art. 176 da Lei nº 6.404/1976, que dispunha:

Art. 176. Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

- I – balanço patrimonial;
- II – demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;
- III – demonstração do resultado do exercício; e
- IV – demonstração das origens e aplicações de recursos.

§ 1º. As demonstrações de cada exercício serão publicadas com a indicação dos valores correspondentes das demonstrações do exercício anterior.

(...)

§ 6º A companhia fechada com patrimônio líquido, na data do balanço, não superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) não será obrigada à elaboração e publicação da demonstração das origens e aplicações de recursos. (Redação dada ao parágrafo pela Lei nº 9.457, de 05/05/1997)

Entretanto, com o advento da Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, a redação do inciso IV foi alterada para demonstração dos fluxos de caixa. Desta forma, **a DOAR não é mais demonstrativo obrigatório sob a égide da Lei nº 6.404/1976.**

Em consequência disso, poderíamos excluir este capítulo do livro. Mas em concursos as coisas não são tão simples assim. Ademais, os demonstrativos financeiros de exercícios anteriores possuem consequências jurídicas por mais alguns anos.

Desta forma, pode perfeitamente um examinador da Esaf, do Cespe ou de qualquer outra instituição cobrar questões que estejam baseadas nas demonstrações contábeis de exercícios sociais anteriores a 2008. Assim, pode aparecer uma DOAR para, a partir dela, o concursando extrair os dados necessários à evidenciação dos fatos contábeis. Além disso, o próprio art. 176 da Lei nº 6.404/1976, que hoje traz como obrigatória a demonstração dos fluxos de caixa, assevera no § 4º que *as demonstrações serão complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessários para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício.*

Atenção: Considerando o exposto, optamos por manter o capítulo sobre DOAR no livro, em função da possibilidade de questões sobre esse demonstrativo nas provas. Porém, cabe ao estudante o cuidado de compreender que a legislação mudou e que as referências feitas à Lei se referem à forma como era apresentada até 31/12/2007.

A propósito, editais publicados em 2010 estão cobrando esse demonstrativo, como é o caso do edital nº 1 – SEFAZ – CONSULTOR DO EXECUTIVO, de 11 de fevereiro de 2010 – Espírito Santo, cuja organizadora é o Cespe/Unb.

Inicialmente, há de se entender que, para este demonstrativo, o significado de recursos não é simplesmente o aumento de caixa (dinheiro) ou de disponibilidades, pois abrange um conceito mais amplo: representa o **capital de giro líquido** que, pela acepção da Lei, é o capital circulante líquido.

Como alhures afirmado, o capital circulante líquido é representado pelo ativo circulante (disponível, contas a receber, investimentos temporários, estoques e despesas pagas antecipadamente), menos o passivo circulante (fornecedores, contas a pagar e outras exigibilidades do exercício seguinte).

Não se trata, pois, de mero fluxo de caixa, que vise a demonstrar, somente, o fluxo das disponibilidades, ou seja, as entradas e saídas de dinheiro. Na elabora-

ção desta demonstração, o que se objetiva é a determinação do capital circulante líquido ao final de um exercício social, bem como a variação sofrida por este, entre a data de início e de término do período objeto da demonstração.

De forma esquemática, vamos definir o conceito de **capital circulante líquido (CCL)** ou **capital de giro líquido**:

$$\text{CCL} = \text{ATIVO CIRCULANTE (AC)} - \text{PASSIVO CIRCULANTE (PC)}$$

AC > PC	CCL positivo ou próprio
AC < PC	CCL negativo ou de terceiros
AC = PC	CCL nulo

Vejam, pois, a transcrição do dispositivo societário, referente à DOAR (**antes da Lei nº 11.638/2007**):

Art. 188. A demonstração das origens e aplicações dos recursos indicará as modificações na posição financeira da companhia, discriminando:

I — as origens dos recursos, agrupadas em:

- a) lucro do exercício, acrescido de depreciação, amortização ou exaustão e ajustado pela variação nos resultados de exercícios futuros;
- b) realização do capital social e contribuições para reservas de capital;
- c) recursos de terceiros, originários do aumento do passivo exigível a longo prazo, da redução do ativo realizável a longo prazo e da alienação de investimentos e direitos do ativo imobilizado.

II — as aplicações de recursos, agrupadas em:

- a) dividendos distribuídos;
- b) aquisição de direitos do ativo imobilizado;
- c) aumento do ativo realizável a longo prazo, dos investimentos e do ativo diferido;
- d) redução do passivo exigível a longo prazo.

III — o excesso ou insuficiência das origens de recursos em relação às aplicações, representando aumento ou redução do capital circulante líquido;

IV — os saldos, no início e no fim do exercício, do ativo e do passivo circulantes, o montante do capital circulante líquido e o seu aumento ou redução durante o exercício.

Como se pode deprender das informações nela contidas, a **DOAR** reveste-se de extrema importância para a análise do desempenho da entidade, sendo complemento do **balanço patrimonial** e da **demonstração do resultado do**

exercício, pois retrata as modificações da posição financeira, como decorrência do fluxo de recursos.

Devido à complexidade do demonstrativo e, principalmente, por ser assunto que ainda poderá ser cobrado em todas as provas de concursos de nível superior, analisaremos cada um dos itens que compõem a estrutura da **demonstração das origens e aplicações de recursos**.

12.2. Origens dos recursos

O objetivo primordial da atividade empresarial é a obtenção de lucros. Assim, a empresa, em suas operações, vai produzindo recursos à medida que as receitas excedam o somatório das despesas e custos, isto é, quando ela está cumprindo seu objetivo lucrativo ou sua finalidade econômica.

Além dos recursos gerados por sua atividade operacional, a empresa obtém recursos adicionais, seja por meio de seus sócios/acionistas, decorrente de capitalizações, seja por meio de financiamentos externos ou da realização de seus ativos não circulantes. Em termos contábeis, podemos afirmar que os recursos originam-se de:

Aumento do passivo não circulante	quando decorrente da obtenção de financiamentos externos.
Aumento do patrimônio líquido	quando derivar de lucros, da integralização de capital ou de contribuições/subvenções para reservas de capital.
Reduções no ativo não circulante	quando se tratar da realização de ativos de longo prazo.

Feitas estas considerações preliminares, analisemos cada um dos grupos que agregam os recursos originados.

12.3. Recursos oriundos das operações

Neste grupo, são representados os recursos gerados pelas operações que a empresa realizou no período, isto é, as receitas auferidas, diminuídas dos custos e das despesas incorridos. Assim, a realização de receitas gera aumento nas dis-

ponibilidades – **caixa** e **bancos** – ou acréscimo nas contas de valores a receber, enquanto os custos e despesas geram diminuição de disponibilidades e de estoques ou acréscimo de contas a pagar, ambos afetando o ativo e passivo circulantes e, conseqüentemente, o capital circulante líquido.

Entretanto, como haveria grande complexidade na elaboração da DOAR, utilizando-se apenas as receitas, custos e despesas que afetam este capital circulante, faz-se uso, pois, da técnica de **demonstrar a origem destes recursos, a partir do resultado líquido do exercício** (lucro ou prejuízo), que envolve as mais variadas rubricas, para então excluírem-se os valores que, embora tenham sido computados neste resultado, não produziram reflexos, quer no ativo quer no passivo circulantes. É o chamado **método indireto**.

Esta exclusão será feita, aumentando-se ou diminuindo-se o **resultado líquido do exercício**, conforme estes valores tenham diminuído ou aumentado, respectivamente, esse resultado.

Os principais exemplos de valores que compõem o resultado do exercício, mas não afetam o capital circulante líquido, por não constituírem efetivo ingresso ou saída de recursos, devendo, portanto, ser **expurgados** para efeito de cálculo da origem dos recursos, são:

I) as quotas de depreciação, amortização ou exaustão:

Estas são computadas como despesas ou custo do período, porém **não representam nenhum desembolso financeiro**, mas mero registro contábil de apropriação de investimentos, anteriormente efetuado no ativo não circulante imobilizado intangível, pelo desgaste físico ou financeiro decorrente do uso, da obsolescência ou de outros fatores. Vejamos um exemplo de contabilização de uma cota de depreciação de \$ 2.000,00. O lançamento seria:

Débito: despesa de depreciação	(despesa) \$ 2.000,00
Crédito: depreciação acumulada	(ativo não circulante) \$ 2.000,00

Repare que o lançamento acima afetou o resultado do exercício, reduzindo-o em \$ 2.000,00, devido a uma despesa neste valor. Por outro lado, a contrapartida foi um lançamento a crédito no ativo não circulante, não tendo sido afetado o ativo circulante. Portanto, esta diminuição do resultado de \$ 2.000,00 **não** representou redução de origem das operações e deve ser expurgada (**somada ao RLE**).

II) os ajustes decorrentes de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial:

Os ajustes positivos ou negativos de investimentos, avaliados pela equivalência patrimonial, não geram ingresso ou saída de recursos, visto que representam receitas (ajuste positivo) ou despesas (ajuste negativo) que possuem como contrapartida a conta referente ao próprio investimento no ativo não circulante. Portanto, de forma análoga à situação da depreciação, ele deve ser **adicionado**, quando for ajuste negativo, ou **deduzido**, no caso de ajuste positivo. Porém, se houver recebimento de dividendos, o que diminui o valor do investimento avaliado pela equivalência patrimonial, estes deverão ser registrados como origem de recursos.

III) as provisões para perdas prováveis na realização de investimentos de caráter permanente:

As despesas com este tipo de provisão devem ser adicionadas ao resultado ajustado para efeito de DOAR, pois não representam saída efetiva de recursos.

IV) o resultado na alienação de bens e direitos de natureza permanente:

A baixa destes itens não afeta o ativo circulante da empresa, mas somente a receita auferida nestas transações, que é demonstrada no grupo realização de ativos de longo prazo. Portanto, esse resultado, quer seja positivo ou negativo, deverá ser **excluído** do lucro/prejuízo do exercício. Evita-se, assim, o cômputo duplo de tal resultado.

V) as receitas e despesas de variações monetárias ativas e passivas de longo prazo:

Estas são decorrentes de ajustes efetuados em função de cláusula de correção monetária ou de paridade cambial, cuja contrapartida foi registrada em contas de ativos não circulantes realizáveis a longo prazo ou passivos não circulantes, não afetando o capital circulante líquido.

12.3.1. Recursos próprios

Representam este grupo os recursos colocados na empresa pelos sócios, acionistas ou titular, seja através de aumento de capital ou de contribuições para reservas de capital, estas provenientes de ágio cobrado na emissão de ações ou de prêmios cobrados na emissão de debêntures.

Assim, **todas essas rubricas são consideradas origens de recursos, pois aumentam o capital circulante líquido.**

12.3.2. Recursos de terceiros

São os recursos provenientes do aumento do passivo não circulante, decorrentes, principalmente, de empréstimos obtidos junto a instituições financeiras e outras modalidades de aumento, para pagamento, após o término do exercício social subsequente, e que geraram acréscimos no ativo circulante.

Veja-se que a aquisição de bens do ativo não circulante para pagamento a longo prazo **não** altera o capital circulante líquido, visto que representa um aumento do ativo não circulante e um aumento do passivo não circulante, não afetando ativo ou passivo circulante. É considerada como origem (pelo aumento do PNC) e também como aplicação (pelo aumento do ANC).

12.3.3. Realização de ativos de longo prazo

Neste grupo, podemos ter dois tipos de origens de recursos:

- a) **o produto da alienação de bens e direitos integrantes do ativo não circulante**, ou seja, a receita auferida nestas transações. Relembramos que os resultados obtidos nestas alienações, sejam positivos ou negativos, e que afetarem o resultado do exercício, devem dele ser expurgados para fins do cálculo dos recursos oriundos das operações.
- b) **a redução do ativo não circulante realizável a longo prazo** correspondente ao valor do decréscimo no saldo das contas integrantes deste grupo, verificada entre as datas de início e fim do período da demonstração, retratando que, neste período, houve mais recebimentos que concessões de créditos de longo prazo, provocando aumento no ativo circulante. Conforme veremos adiante, havendo aumento do saldo nesse grupo, ele deverá ser considerado aplicação de recursos.

12.3.4. Total das origens

Representa o somatório dos recursos oriundos das operações, dos recursos próprios e de terceiros, bem como dos recursos obtidos na realização de ativos de longo prazo, provocando aumento do capital circulante líquido, quer pelo aumento ou pela diminuição, respectivamente, do ativo ou do passivo circulantes.

12.4. Aplicações de recursos

Os recursos obtidos pela empresa, correspondentes ao total das origens, são de alguma forma **aplicados** em face da contabilização pelo método das partidas dobradas. Assim, essas origens podem ser aplicadas em despesas, remuneração de seus sócios ou acionistas, aquisição de ativos não circulantes, pagamento de dívidas não circulantes ou no aumento do próprio capital circulante líquido. Analisemos, pois, cada um dos grupos em que se dividem as destinações dos recursos.

12.4.1. Recursos aplicados nas operações

Conforme comentamos anteriormente, a empresa pode estar operando com déficit, isto é, as operações realizadas no período absorveram mais recursos do que os produzidos, de modo que o somatório das origens de recursos apresente valor negativo. Como não se pode, do ponto de vista técnico, admitir “origem negativa de recursos”, o valor negativo do resultado ajustado do exercício deverá ser alocado na parte relativa às aplicações, representando o que de fato aconteceu: foram aplicados recursos, oriundos de outras fontes, para cobrir o déficit operacional da empresa. Deve-se atentar ao fato de que isto não está explícito na Lei nº 6.404/1976, porém é uma interpretação bastante sedimentada na doutrina contábil.

Exemplo: Para melhor compreensão, imaginemos a seguinte situação:

Prejuízo líquido do exercício	(1.000.000,00)
Encargos de depreciação	150.000,00
Perdas em investimentos da equivalência patrimonial	280.000,00
Valor da venda de bens do ativo não circulante	170.000,00
Lucro da alienação dos bens não circulantes	20.000,00
Realização de Ajuste de Avaliação Patrimonial – AAP	10.000,00

Para encontrarmos o valor dos recursos oriundos das operações, devemos expurgar do resultado do exercício os valores que não afetaram o capital circulante líquido, da seguinte forma:

PREJUÍZO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	(1.000.000,00)
+ Encargos de depreciação	150.000,00
+ Perdas na equivalência patrimonial	280.000,00
(-) Lucro da alienação dos bens do ativo não circulante	(20.000,00)
(-) Realização de AAP	(10.000,00)
= RESULTADO AJUSTADO DO EXERCÍCIO	(600.000,00)

Conforme se verifica, as operações consumiram recursos adicionais no valor de \$ 600.000,00. Assim, quando da elaboração da demonstração de origens e aplicações de recursos, a parte relativa a recursos oriundos das operações, nas origens, terá valor igual a zero, pois este grupo não contribuiu para o aumento do **capital circulante líquido**, e sim provocou a sua redução, sendo o resultado negativo ajustado de \$ 600.000,00 alocado como recursos aplicados nas operações, que será o primeiro item das aplicações de recursos na DOAR, apesar de a Lei das S/A não deixar claro este procedimento.

12.4.2. Dividendos distribuídos

Decorrem da destinação, para distribuição, de parte do saldo da conta **lucros acumulados** no período, cuja contrapartida aumentará o passivo circulante, enquanto os dividendos não forem pagos, e diminuirá o ativo circulante em igual valor ao do passivo circulante, quando do pagamento. Assim, o momento da aplicação, em relação aos dividendos, é o reconhecimento do seu valor pela sua escrituração no passivo circulante.

Desta forma, no momento em que a empresa destinar \$ 10.000,00, como dividendos a distribuir, efetuará o seguinte lançamento:

Débito: lucros acumulados no período (PL)	\$ 10.000,00
Crédito: dividendos a distribuir (PC)	\$ 10.000,00

Este lançamento aumenta o passivo circulante, proporcionando uma redução no capital circulante líquido ($CCL = AC - PC$), sendo, por este motivo, considerado uma aplicação de recursos da empresa.

12.4.3. Aquisição de ativos não circulantes

São os recursos aplicados em:

- a) **aquisição de bens e direitos integrantes do ativo não circulante – investimento, imobilizado e intangível**, quais sejam imóveis de uso, máquinas e equipamentos, veículos, participações societárias etc., bem como em despesas apropriáveis aos resultados de mais de um exercício social (diferido); e
- b) **aumento do ativo não circulante realizável a longo prazo**, correspondente ao valor do acréscimo no saldo das contas integrantes deste grupo, verificado entre as datas de início e fim do período da demonstração, representando que neste período houve mais concessões que recebimentos de créditos de longo prazo, provocando diminuição no ativo circulante.

Dentro deste grupo de aplicações, é possível acontecerem fatos contábeis que, embora alterem os ativos não circulantes, não provocam modificações no capital circulante líquido, devendo, mesmo assim, ser demonstrados na DOAR, sob pena de tornar extremamente complexa sua elaboração. São exemplos de fatos desta natureza:

- I) a integralização de capital com bens destinados a integrar o ativo não circulante imobilizado e intangível, que deverá ser demonstrada nas origens como recursos próprios e nas aplicações como aquisição não circulantes. A demonstração desse fato, nesses termos, anula-se, porém, mesmo assim deve ser demonstrada;
- II) a aquisição de bens destinados a integrar o ativo não circulante, por meio de financiamentos de passivos não circulantes, que irá influenciar o aumento ou redução do passivo não circulante; e
- III) a alienação de bens do ativo não circulante para recebimento do valor após o término do exercício social subsequente, que irá se refletir no aumento ou na redução do ativo não circulante realizável a longo prazo.

12.4.4. Redução do passivo não circulante

Quando ocorrerem diminuições no saldo final do período, nas contas representativas de exigibilidades de longo prazo, em relação ao saldo do início do mesmo

período, isto significa que houve redução do endividamento de longo prazo que, evidentemente, necessitou consumir recursos para quitação da parcela da redução. Acontecendo situação inversa, verifica-se que houve origem de recursos, decorrente de elevação do endividamento de longo prazo, que deve ser demonstrado como recursos de terceiros, conforme já visto.

12.4.5. Outras aplicações

Embora o art. 188 da Lei das S/A não tenha previsto, quando definiu a estrutura da **demonstração das origens e aplicações de recursos**, há outras aplicações, que não as já abordadas. Podem acontecer situações em que haja redução do capital circulante líquido, sem que se possam alocar os respectivos recursos como aplicados nas operações, como destinados à distribuição de dividendos, à aquisição de ativos não circulantes ou à redução das exigibilidades não circulantes.

Exemplo típico desta lacuna no texto legal é a utilização de recursos do ativo circulante – dinheiro, na quase totalidade dos casos – para a aquisição de ações da própria empresa, que serão contabilizadas como **ações em tesouraria**, conta redutora do patrimônio líquido. Como a utilização de recursos do ativo circulante irá provocar automática redução do capital circulante líquido, torna-se obrigatório que o ocorrido esteja demonstrado na DOAR, no nosso entender, como outras aplicações, o que não contraria as disposições da Lei Comercial, mas, antes, vem atender ao objetivo por ela estabelecido para a demonstração em questão. Na DFC este fato seria classificado como fluxo das operações de financiamentos.

Assim, de forma esquemática, podemos resumir que as transações que afetam o CCL têm suas origens em contas do ativo não circulante e do passivo não circulante. Então:

APLICAÇÕES DE RECURSOS	ORIGENS DE RECURSOS
AUMENTO NO ATIVO NÃO CIRCULANTE	AUMENTO NO PASSIVO NÃO CIRCULANTE
DIMINUIÇÃO NO PASSIVO NÃO CIRCULANTE	DIMINUIÇÃO NO ATIVO NÃO CIRCULANTE

Estrutura da DOAR**1 – Origens de Recursos**

- a) Resultado líquido do exercício
 - (+) Despesas de depreciação, amortização, exaustão
 - (+) Aumentos em receitas diferidas
 - (+) Perda por equivalência patrimonial
 - (+) Variação monetária passiva de longo prazo
 - (+) Prejuízo na venda de bens e direitos do ativo não circulante
 - (–) Reduções em receitas diferidas
 - (–) Ganhos por equivalência patrimonial
 - (–) Variação monetária ativa de longo prazo
 - (–) Lucro na venda de bens e direitos do ativo não circulante
 - (=) Lucro ajustado
- b) Realização do capital social e contribuições para reservas de capital
- c) Redução de bens e direitos do ativo não circulante – realizável a longo prazo
- d) Baixa de bens ou direitos do ativo não circulante
- e) Aumento do passivo não circulante

2 – Aplicações de Recursos

- a) Dividendos pagos, propostos ou creditados
- b) Aquisição de bens e direitos do ativo não circulante – realizável a longo prazo
- c) Aquisição de bens e direitos do não circulante
- d) Redução do passivo não circulante
- e) Redução do PL (ações em tesouraria)

3 – Aumento ou redução no CCL**4 – Saldo inicial e final do CCL****12.5. Variação do capital circulante líquido**

A diferença entre o total das origens e o das aplicações de recursos representa a **variação do capital circulante líquido**. Sendo positiva a diferença, significará que a empresa obteve recursos em quantidade superior às aplicações, tendo este excesso sido utilizado para aumentar o ativo circulante – disponibili-

dades, estoques e duplicatas a receber, principalmente – e/ou para reduzir o endividamento de curto prazo, com a consequente diminuição do passivo circulante; sendo inversa a situação, isto é, havendo diminuição do capital circulante líquido, evidencia-se que os recursos obtidos foram insuficientes para as aplicações feitas, tendo sido necessária, para financiar o déficit, a utilização de valores do ativo circulante ou a elevação do endividamento de curto prazo.

12.5.1. Demonstração das variações

Por fim, a estrutura da DOAR deverá demonstrar “os saldos, no início e no fim do exercício, do ativo e do passivo circulantes, o montante do capital circulante líquido e o seu aumento ou redução durante o exercício” (Lei nº 6.404/1976). Para melhor compreensão, vejamos uma situação na prática correspondente a este item da DOAR:

ITEM	SALDO INICIAL	SALDO FINAL	VARIAÇÃO
PC	150	250	100
CCL	50	250	200

Uma variação positiva no capital circulante líquido significa que, para efeito de DOAR, as origens de recursos superaram as aplicações exatamente neste montante (no caso acima em 200). Sendo o capital circulante líquido (CCL) igual à diferença entre o total do ativo circulante e o do passivo circulante, temos, nas colunas “saldo inicial” e “saldo final”, o valor do CCL no início e no fim do período. Na coluna “variação”, verifica-se a modificação quantitativa ocorrida no mesmo período no total do ativo e passivo circulantes; a diferença entre as modificações, isto é, a variação sofrida pelo ativo circulante, diminuída da variação ocorrida no passivo circulante, corresponde à própria variação do capital circulante líquido durante o período da demonstração, cujo valor decorre da diferença, positiva ou negativa, entre as “origens” e as “aplicações” de recursos.

Atenção!

As origens e aplicações na DOAR são somente aquelas operações que afetam para mais ou para menos o capital circulante líquido.

Assim, ao final do período podemos ter as seguintes situações:

Aumento do CCL	Origens > Aplicações
Redução do CCL	Origens < Aplicações
CCL invariável	Origens = Aplicações

IMPORTANTE!

A variação do CCL no período (ΔCCL) é igual ao total das origens, menos o total das aplicações. Assim:

$$\Delta \text{CCL} = \text{CCL2} - \text{CCL1}$$

$$\Delta \text{CCL} = \text{ORIGENS} - \text{APLICAÇÕES}$$

EXERCÍCIO RESOLVIDO 12-1:

(TCE-ES/1994) Uma empresa apresentava, no início do exercício, um ativo circulante de \$ 18.400 e um passivo circulante de \$ 14.500. No final do exercício, o balanço patrimonial apresentou um ativo circulante de \$ 23.200 e um passivo circulante de \$ 16.800 e, ao se elaborar a demonstração das origens e aplicações de recursos, foi apurada uma origem de recursos no montante de \$ 5.300. O valor das aplicações de recursos, na referida demonstração, foi igual a:

- \$ 2.500;
- \$ 2.800;
- \$ 3.800;
- \$ 7.800;
- \$ 10.300.

Resolução:

Para respondermos à questão, utilizaremos as seguintes fórmulas do capital circulante líquido:

$$\text{CCL} = \text{AC} - \text{PC}$$

$$\text{Variação do CCL} = \text{Origens} - \text{Aplicações}$$

Sendo assim:

Grupo	Saldo Inicial	Saldo Final	Varição
AC	18.400	23.200	4.800
PC	14.500	16.800	2.300
CCL	3.900	6.400	2.500

Varição CCL = 2.500 = Origens – Aplicações

Como o total das origens é de \$ 5.300, então:

Aplicações = 5.300 – 2.500 = 2.800

Resposta: Letra B

EXERCÍCIO RESOLVIDO 12-2:

(INSS/1997) O capital circulante líquido, que é a folga financeira da empresa a curto prazo, é obtido pela diferença entre o ativo circulante e o passivo circulante. As transações que podem aumentar o capital circulante líquido incluem:

- 1) a aquisição a prazo de estoques de mercadorias para revenda;
- 2) a venda à vista, com lucro, de um equipamento obsoleto que estava classificado no imobilizado;
- 3) pagamento de despesas com o conserto de máquinas não provisionadas;
- 4) recebimento, em dinheiro, de uma duplicata já baixada anteriormente como prejuízo;
- 5) a aquisição à vista de participações societárias de uma empresa controlada.

Resolução:

Relembrando, a fórmula do capital circulante líquido (CCL) é:

$$\text{CCL} = \text{AC} - \text{PC}$$

As operações que podem aumentar o CCL são aquelas que aumentam o AC e/ou reduzem o PC. Assim:

1. (Correta) Lançamento:

D Mercadorias (+AC) (*)

C Fornecedores

(*) "+AC" significa aumento do ativo circulante

O prazo pode ser curto (PC) e, neste caso, não afetaria o CCL, pois teríamos aumento do AC e do PC em valores iguais. Mas, se o prazo for longo (PELP), então haveria aumento do AC e, conseqüentemente, do CCL. Reparem que a questão perguntou as transações que **podem** aumentar o CCL.

2. (Correta) Lançamento com valores hipotéticos:

D Caixa (+AC)	1.200	
C Equipamentos (-ANC) (1)		1.000
C Ganho na venda (receita / +PL) (2)		200

(1) "-ANC" significa redução do ativo não circulante

(2) É uma receita, portanto aumenta o PL

Houve aumento do AC de 1.200 e o PC não foi alterado, portanto o CCL aumenta em 1.200.

3. (Errada) Despesas reduzem o resultado do período, que, conforme a DOAR, após ajustado, pode ser uma origem (se houver lucro) ou uma aplicação (se houver prejuízo). Reparem no lançamento em que há redução do AC, portanto é uma **redução** do CCL.

D Despesas com reparos (D/-PL)

C Caixa (-AC)

4. (Correta) Receitas aumentam o resultado do período, que, conforme a DOAR, após ajustado, pode ser uma origem (se houver lucro) ou uma aplicação (se houver prejuízo). Reparem, no lançamento, que há aumento do AC, portanto é um aumento do CCL.

D Caixa (+AC)

C Receita com recuperação de créditos (R/+PL)

5. (**Errada**) Há redução do AC, portanto redução do CCL. O lançamento é:

D Participações societárias (+AP)

C Caixa (-AC)

EXERCÍCIO RESOLVIDO 12-3:

(AFRF/2000) Em 31 de dezembro, o nosso contador havia montado um rascunho da DOAR (demonstração de origens e aplicações de recursos) com a seguinte estrutura:

I. Origens	1.800,00
II. Aplicações	2.600,00
III. Redução de CCL	800,00

quando descobriu que o lucro líquido do exercício ainda não fora computado nessa demonstração. O referido lucro foi assim formado e distribuído:

Resultado do exercício:

Receitas totais do período	6.000,00
Despesas do período (sem as depreciações)	(3.500,00)
Encargos de depreciação do período	(400,00)
Lucro líquido antes do imposto de renda	2.100,00
Provisão para o imposto de renda	(300,00)
Lucro líquido do exercício	1.800,00

Lucros ou prejuízos acumulados

Saldo inicial	0,00
Lucro líquido do exercício	1.800,00
Dividendos propostos	(150,00)
Saldo atual	1.650,00

Após o cômputo do resultado do exercício anteriormente demonstrado, naquilo que couber, a DOAR apresentará:

- a) no item I: origens, no valor de R\$ 4.300,00;
- b) no item I: origens, no valor de R\$ 3.900,00;
- c) no item III: aumento no CCL, no valor de R\$ 1.250,00;
- d) no item II: aplicações, no valor de R\$ 3.000,00;
- e) no item II: aplicações, no valor de R\$ 3.150,00.

Resolução:

I. Origens:

Computadas	1.800
(+) Resultado líquido do exercício	1.800
(+) Despesas de depreciação	400
	4.000

II. Aplicações:

Computadas	2.600
(+) Dividendos propostos	150
	2.750

III. Origens – Aplicações = Aumento no CCL

$$= 4.000 - 2.750 = 1.250$$

Resposta: Letra C

Para melhor fixação dos conceitos até aqui comentados, finalizaremos nosso estudo com a elaboração de uma demonstração.

12.6. Elaboração da demonstração

Neste tópico desenvolveremos um exemplo completo de demonstração de origens e aplicações de recursos, por meio da resolução de um exercício.

EXERCÍCIO RESOLVIDO 12-4:

Em 31/12/20X0, a empresa abaixo apresentava os seguintes dados:

CHUVA & LUA S/A**BALANÇO PATRIMONIAL EM 31/12/20X0**

ATIVO		
Ativo Circulante		
Caixa	80,00	
Bancos c/ movimento	1.300,00	
Duplicatas a receber	2.800,00	
Estoques	5.700,00	9.880,00
Ativo Não Circulante		
<i>Realizável a longo prazo</i>		
Duplicatas a receber		2.000,00
<i>Investimentos</i>		
Participações societárias		5.000,00
<i>Imobilizado</i>		
Imóveis	4.000,00	
(–) Depreciação acumulada	(800,00)	
Móveis e utensílios	2.300,00	
(–) Depreciação acumulada	(460,00)	5.040,00
<i>Intangível</i>		
Franquias	1.000,00	
(–)Amortização acumulada	(200,00)	800,00
TOTAL DO ATIVO		22.720,00
PASSIVO		
Passivo circulante		
Fornecedores	7.500,00	
Impostos e contribuições a pagar	1.300,00	8.800,00
Passivo Não Circulante		
Financiamentos		2.100,00
Receitas Diferidas	900,00	
(–) Custos e despesas	(700,00)	200,00
Patrimônio líquido		
Capital social	8.000,00	
Ajuste de Avaliação Patrimonial	1.000,00	
Reservas de Lucros	2.620,00	11.620,00
TOTAL DO PASSIVO		22.720,00

Durante o ano de 20X1, ocorreram os seguintes fatos contábeis:

- 1) quitação dos impostos e contribuições a pagar, no valor de R\$ 1.300,00, com recursos de bancos *c/* movimento;
- 2) venda do total dos estoques, por R\$ 7.410,00, à vista, cujo valor foi depositado em conta bancária;
- 3) transferência, por ocasião do encerramento do exercício, de R\$ 1.600,00, dos valores classificados no ativo não circulante realizável a longo prazo, para conta de idêntica intitulação no ativo circulante, visto que o vencimento dos respectivos títulos irá acontecer no exercício seguinte;
- 4) ganho de R\$ 500,00 nos investimentos em participações societárias, decorrente do resultado da equivalência patrimonial;
- 5) apropriação da depreciação de imóveis e móveis e utensílios, nos valores respectivos de R\$ 160,00 e R\$ 230,00;
- 6) venda de um terreno do imobilizado, por R\$ 1.200,00, cujo custo contábil era de R\$ 1.000,00, tendo o valor da alienação sido depositado em conta bancária;
- 7) apropriação de R\$ 200,00, a título de amortização do intangível;
- 8) pagamento de salários, no valor de R\$ 600,00, com recursos de conta bancária;
- 9) pagamento de R\$ 6.000,00 das dívidas com fornecedores, com recursos de conta bancária;
- 10) transferência, por ocasião do encerramento do exercício, de R\$ 300,00 dos valores classificados no passivo não circulante, para conta de idêntica intitulação no passivo circulante, visto que o vencimento dos respectivos títulos irá acontecer no exercício seguinte;
- 11) realização de 70% da receita diferida, em virtude de conclusão de idêntico percentual da obra contratada;
- 12) integralização de capital social, no valor de R\$ 900,00, depositados em conta bancária;
- 13) realização de Ajuste de Avaliação Patrimonial, decorrente da apropriação de depreciação e da baixa por alienação de bem avaliado pelo valor justo, no valor de R\$ 690,00;
- 14) pagamento, com recursos da conta bancária, de R\$ 520,00 de dividendos aos acionistas;

- 15) constituição da provisão p/ IRPJ e contribuição social, nos valores respectivos de R\$ 300,00 e R\$ 160,00, tendo como contrapartida a conta impostos e contribuições a pagar;
- 16) todo o saldo remanescente de receitas diferidas foi transferido para a conta de lucros acumulados no período.

Resolução:

Após os lançamentos contábeis dos fatos elencados, a empresa apurou o seguinte resultado:

CHUVA E LUA S/A
DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO
PERÍODO DE 01/01 a 31/12/20X1

Receita da venda de mercadorias	7.410,00
(+) Receita de serviços prestados	630,00
Receita líquida	8.040,00
(-) Custo das mercadorias vendidas	(5.700,00)
(-) Custo dos serviços prestados	(490,00)
Lucro Bruto	1.850,00
(-) Despesas operacionais	(1.190,00)
(+) Outras receitas operacionais	500,00
Lucro operacional	1.160,00
(+) Outras Receitas	1.890,00
(-) Outras Despesas	(1.000,00)
Lucro líquido antes da cot. social s/ lucro	2.050,00
(-) Provisão p/ contribuição social s/ lucro	(160,00)
Lucro líquido antes do imposto de renda	1.890,00
(-) Provisão p/o imposto de renda	(300,00)
Lucro líquido do exercício	1.590,00

Tendo procedido a apuração do resultado do exercício, vejamos qual a nova situação patrimonial da empresa:

CHUVA & LUA S/A
BALANÇO PATRIMONIAL EM 31/12/20X1

ATIVO		
Ativo Circulante		
Caixa	80,00	
Bancos c/ movimento	2.390,00	
Duplicatas a receber	4.400,00	6.870,00
Ativo não circulante		
Realizável a longo prazo		
Duplicatas a receber		400,00
<i>Investimentos</i>		
Participações societárias		5.500,00
<i>Imobilizado</i>		
Imóveis	3.000,00	
(-) Depreciação acumulada	(960,00)	
Móveis e utensílios	2.300,00	
(-) Depreciação acumulada	(690,00)	3.650,00
<i>Intangível</i>		
Franquias	1.000,00	
(-) Amortização acumulada	(400,00)	600,00
Total do Ativo		17.020,00
PASSIVO		
Passivo circulante		
Fornecedores	1.500,00	
Financiamentos	300,00	
Impostos e contribuições a pagar	460,00	2.260,00
Passivo Não Circulante		
Financiamentos		1.800,00
Receitas Diferidas	270,00	
(-) Custos e despesas diferidas	(210,00)	60,00
Patrimônio líquido		
Capital social	8.900,00	
Ajuste de Avaliação Patrimonial	310,00	
Lucros acumulados	3.690,00	12.900,00
Total do Passivo		17.020,00

De posse do balanço patrimonial, podemos agora elaborar a demonstração das origens e aplicações de recursos, relativa ao ano de 20X1:

DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS, EM 31/12/20X1

1. ORIGENS		
1.1. DAS OPERAÇÕES		
Lucro líquido do exercício	1.590,00	
(+) Encargos de depreciação e amortização	590,00	
(-) Resultado da equivalência patrimonial	(500,00)	
(-) Variação nas receitas diferidas	(140,00)	
(-) Outros resultados	(890,00)	650,00
1.2. DE RECURSOS PRÓPRIOS		
Aumento do capital social		900,00
1.3. REALIZAÇÃO DE ATIVOS NÃO CIRCULANTES		
Alienações do ativo não circulante	1.200,00	
Redução do ativo não circulante realizável a longo prazo	1.600,00	
TOTAL DAS ORIGENS		2.800,00
		4.350,00
2. APLICAÇÕES		
2.1. DISTRIBUIÇÃO DE DIVIDENDOS		520,00
2.2. REDUÇÃO DO PASSIVO NÃO CIRCULANTE		300,00
TOTAL DAS APLICAÇÕES		820,00
3. VARIAÇÃO DO CAPITAL CIRCULANTE LÍQUIDO (1-2)		3.530,00

4. DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES DO CAPITAL CIRCULANTE LÍQUIDO			
Elementos	SALDO INICIAL	SALDO FINAL	VARIAÇÃO
Ativo Circulante	9.880,00	6.870,00	3.010,00
(-) Passivo circulante	(8.800,00)	(2.260,00)	6.540,00
Capital circulante líquido (CCL)	1.080,00	4.610,00	3.530,00

EXERCÍCIO RESOLVIDO 12-5:

Agora, vejamos o seguinte exemplo, semelhante ao anterior, mas bastante interessante e apresentado de outra forma:

Considere os dados abaixo da empresa Operando S/A, referentes ao final do exercício de 20X3:

Balço Patrimonial em 31/12/20X3	
Ativo	
Ativo circulante	6.750,00
Caixa	150,00
Bancos c/ movimento	300,00
Duplicatas a receber	3.500,00
(-) Duplicatas Descontadas	(1.000,00)
Estoques	2.800,00
Despesas Antecipadas	1.000,00
Ativo não circulante	17.100,00
Realizável a longo prazo	2.500,00
Duplicatas a receber	2.500,00
Investimentos	3.500,00
Participações societárias	1.500,00
Obras de Arte	2.000,00
Imobilizado	10.700,00
Imóveis	3.000,00
(-) Depreciação acumulada	(300,00)
Veículos	10.000,00
(-) Depreciação acumulada	(2.000,00)
Intangível	400,00
Benfeitorias em prédio alheio	500,00
(-) Amortização acumulada	(100,00)
Total do Ativo	23.850,00
Passivo	

Passivo circulante	7.000,00
Fornecedores	5.000,00
Empréstimos Bancários	2.000,00
Passivo não circulante	3.400,00
Empréstimos Bancários	3.000,00
Receitas Diferidas	600,00
(-) Custos e despesas Diferidas	(200,00)
Patrimônio líquido	13.450,00
Capital social	12.000,00
(-) Capital a Realizar	(2.000,00)
Reserva de Lucros	3.450,00
Total do Passivo	23.850,00

Operações realizadas durante o exercício de 20X4:

- 1) venda de todo o estoque, pelo valor de R\$ 9.000,00, sendo 1/3 em dinheiro, 1/3 para recebimento no curto prazo, e 1/3 para o longo prazo;
- 2) pagamento a fornecedores no valor de R\$ 2.000,00 em dinheiro;
- 3) transferência para o ativo circulante de R\$ 1.000,00 de duplicatas a receber de longo prazo;
- 4) apropriação da depreciação de imóveis (R\$ 100,00), e de veículos (R\$ 2.000,00);
- 5) alienação de uma participação societária de valor contábil R\$ 1.000,00 por R\$ 1.200,00, recebendo em dinheiro;
- 6) pagamento em dinheiro de despesas do exercício no valor de R\$ 1.500,00, e apropriação de despesas antecipadas no valor de R\$ 500,00;
- 7) transferência de empréstimos bancários do passivo não circulante para o circulante, no valor de R\$ 600,00;

- 8) realização de 50% das Receitas Diferidas;
- 9) integralização de capital social, sendo R\$ 500,00 em móveis e R\$ 500,00 em dinheiro;
- 10) recebimento de duplicatas no valor de R\$ 1.000,00, em dinheiro;
- 11) proposta de distribuição de R\$ 300,00 aos acionistas;
- 12) provisão para imposto de renda e CSSL no valor de R\$ 100,00;
- 13) o saldo remanescente da receita diferida foi transferido para a conta de lucros acumulados.

Resolução:

Começemos pelos lançamentos dos fatos ocorridos em 20X4:

Lançamento 1:

D – Caixa	R\$ 3.000,00
D – Duplicatas a Receber (AC)	R\$ 3.000,00
D – Duplicatas a Receber (ANC)	R\$ 3.000,00
C – Receita de Vendas	R\$ 9.000,00
D – CMV	R\$ 2.800,00
C – Estoques	R\$ 2.800,00

Lançamento 2:

D – Fornecedores	R\$ 2.000,00
C – Caixa	R\$ 2.000,00

Lançamento 3:

D – Duplicatas a Receber (AC)	R\$ 1.000,00
C – Duplicatas a Receber (ANC)	R\$ 1.000,00

Lançamento 4:

D – Encargos de depreciação	R\$ 100,00
C – Depreciação Acumulada – Imóveis	R\$ 100,00
D – Encargos de depreciação	R\$ 2.000,00
C – Depreciação Acumulada – Veículos	R\$ 2.000,00

Lançamento 5:

D – Caixa	R\$ 1.200,00
C – Participações Societárias	R\$ 1.000,00
C – Ganho na alienação do ANC	R\$ 200,00

Lançamento 6:

D – Despesas	R\$ 2.000,00
C – Despesas Antecipadas	R\$ 500,00
C – Caixa	R\$ 1.500,00

Lançamento 7:

D – Empréstimos Bancários (PNC)	R\$ 600,00
C – Empréstimos Bancários (PC)	R\$ 600,00

Lançamento 8:

D – Receitas Diferidas	R\$ 300,00
C – Custos e Despesas Diferidas	R\$ 100,00
C – Receitas do Exercício	R\$ 200,00

Lançamento 9:

D – Móveis (ANC)	R\$ 500,00
D – Caixa	R\$ 500,00
C – Capital a Realizar	R\$ 1.000,00

Lançamento 10:

D – Caixa	R\$ 1.000,00
C – Duplicatas a Receber (AC)	R\$ 1.000,00

Lançamento 11:

D – Reservas de Lucros	R\$ 300,00
C – Dividendos a Distribuir (PC)	R\$ 300,00

Lançamento 12:

D – Receitas Diferidas	R\$ 100,00
C – Provisão para IR e CSSL (PC)	R\$ 100,00

De posse dos lançamentos, podemos elaborar a DRE:

DRE em 31/12/X4	
Receita da venda de mercadorias	9.000
(-) Custo das mercadorias vendidas Lucro Bruto	(2.800)
Lucro Bruto	6.200
(-) Despesas de depreciação	(2.100)
(-) Outras despesas operacionais	(2.000)
(+) Realização 50% receitas diferidas	200
Lucro Operacional	2.300
(+) Outras Receitas	1.200
(-) Outras Despesas	(1.000)
Lucro líquido antes IR / CSSL	2.500
(-) Provisão p/ contribuição social s/ lucro	(100)
Lucro líquido do Exercício	2.400

Agora, vamos transferir o LLE para o Balanço Patrimonial, mediante o seguinte lançamento:

Lançamento 13:

D – Resultado do Exercício	R\$ 2.400,00
C – Resultado a Destinar	R\$ 2.400,00

Lançamento 14:

D – Resultado a Destinar	R\$ 2.400,00
C – Reservas de Lucros	R\$ 2.400,00

Seguindo o curso normal das coisas e de posse do lançamento 14, podemos elaborar o Balanço Patrimonial de 20X4. Para facilitar o entendimento, apresentamos também os valores de balanço de 20X3, conforme segue:

BALANÇO PATRIMONIAL		
	31/12/20X3	31/12/20X4
ATIVO		
Ativo circulante	6.750,00	8.650,00
Caixa	150,00	2.350,00
Bancos c/ movimento	300,00	300,00
Duplicatas a receber	3.500,00	6.500,00
(-) Duplicatas Descontadas	(1.000,00)	(1.000,00)
Estoques	2.800,00	
Despesas Antecipadas	1.000,00	500,00
Ativo não circulante	17.100,00	16.500,00
<i>Realizável a longo prazo</i>	2.500,00	4.500,00
Duplicatas a receber	2.500,00	4.500,00
Investimentos	3.500,00	2.500,00
Participações societárias	1.500,00	500,00
Obras de Arte	2.000,00	2.000,00
Imobilizado	10.700,00	9.100,00
Imóveis	3.000,00	3.000,00
(-) Depreciação acumulada	(300,00)	(400,00)
Móveis e utensílios		500,00
Veículos	10.000,00	10.000,00
(-) Depreciação acumulada	(2.000,00)	(4.000,00)
Intangível	400,00	400,00
Franquia	500,00	500,00
(-) Amortização acumulada	(100,00)	(100,00)
Total do Ativo	23.850,00	25.150,00

PASSIVO		
Passivo circulante	7.000,00	6.000,00
Fornecedores	5.000,00	3.000,00
Empréstimos Bancários	2.000,00	2.600,00
Dividendos a Distribuir		300,00
Provisão para IR		100,00
Passivo não circulante	3.000,00	2.400,00
Empréstimos Bancários	3.000,00	2.400,00
Receitas Diferidas	400,00	200,00
Receitas de exercícios futuros	600,00	300,00
(-) Custos e despesas Diferidas	(200,00)	(100,00)
Patrimônio líquido	13.450,00	16.550,00
Capital social	12.000,00	12.000,00
(-) Capital a Realizar	(2.000,00)	(1.000,00)
Reserva de Lucros	3.450,00	5.550,00
Total do Passivo	23.850,00	25.150,00

Já possuímos a DRE de 20X4 e o Balanço Patrimonial de 20X3 e 20X4. Agora é só aplicar os conceitos apresentados e elaborar a DOAR.

DOAR em 31/12/20X4		
1. Origens		
1.1. Das Operações		
Lucro líquido do exercício	2.400,00	
(+) Encargos de depreciação e amortização	2.100,00	
(-) Redução nas Receitas Diferidas	(200,00)	
(-) Ganho de Capital (na venda do ANC)	(200,00)	4.100,00
1.2. De Recursos Próprios		
1.3. Integralização do capital social		1.000,00

Realização de Ativos Não Circulantes de Longo Prazo		
Vendas do ativo não Circulante	1.200,00	1.200,00
Total das Origens		6.300,00
2. Aplicações		
2.1. Distribuição de Dividendos		300,00
2.2. Redução do Passivo Não Circulante		600,00
2.3 Aumento do ANC-RLP		2.000,00
2.4 Aumento do imobilizado		500,00
Total das Aplicações		3.400,00
3. Variação do Capital Circulante Líquido (1 -2)		2.900,00

Grupo	Saldo em 31/12/20X3	Saldo em 31/12/20X4	Variação
AC	6.750,00	8.650,00	1.900,00
PC	7.000,00	6.000,00	(1.000,00)
CCL	(250,00)	2.650,00	2.900,00

Parece incrível. Após todas as operações, a variação do capital circulante líquido (2.900,00 positiva) equivale exatamente à diferença entre as origens e as aplicações de recursos. E nem poderia ser diferente! Essa é a essência da DOAR.

Houve um excesso de origens (aumento do PNC – Passivo não Circulante e/ou redução do ANC – Ativo não Circulante) em relação às aplicações (aumento no ANC e/ou redução no PNC), sendo esse valor utilizado para aumentar os direitos de curto prazo (AC) e/ou reduzir as dívidas de curto prazo (PC). Por isso gerou um aumento no CCL.

Exercícios

1. **(Esaf-CVM/2001) A variação do capital circulante líquido é evidenciada na demonstração da(s):**
 - a) mutações do patrimônio líquido;
 - b) origens e aplicações de recursos;
 - c) flutuações dos valores circulantes;
 - d) geração do caixa operacional;
 - e) flutuações dos valores não circulantes.

2. **(Esaf/AFRF-2001) Aumentam o capital circulante líquido:**
 - a) os aumentos do ativo circulante e do passivo circulante;
 - b) os aumentos do passivo circulante e dos investimentos;
 - c) a redução do passivo não circulante e o aumento do ativo não circulante realizável a longo prazo;
 - d) o aumento do passivo não circulante e a redução do ativo não circulante – imobilizado;
 - e) o aumento do ativo não circulante realizável a longo prazo e a contribuição para reserva de capital.

3. **(Esaf-CVM/2001) Na demonstração das origens e aplicações de recursos, as depreciações de ativos, realizadas durante o exercício social, são consideradas:**
 - a) grupo de origens de recursos;
 - b) grupo de aplicações de recursos;
 - c) acréscimo ao lucro líquido do exercício;
 - d) redução do lucro líquido do exercício;
 - e) valor não considerado na sua apresentação.

4. **(Esaf/AFTN-1994/setembro) Valores em R\$ 1,00**

Bancos	9
Caixa	3
Capital	30
Compras	42
Custo de mercadorias vendidas	30
Duplicatas a pagar	28
Duplicatas a receber	14
Duplicatas descontadas	6
Mercadorias – saldo inicial	4
Vendas	50

Considerando os dados acima, extraídos dos balancetes levantados em 31/12/1993, podemos afirmar que os valores do capital circulante líquido e do patrimônio líquido, no balanço de 31/12/1993, são, respectivamente:

- a) R\$ 42,00 e R\$ 30,00;
- b) R\$ 8,00 e R\$ 30,00;
- c) R\$ 8,00 e R\$ 50,00;
- d) R\$ 14,00 e R\$ 30,00;
- e) R\$ 14,00 e R\$ 50,00.

5. (Esaf/AFTN/1998) Os balanços encerrados em 31/12/x7 e em 31/12/x6, da empresa Lírios & Lotus, mostram o seguinte quadro:

Ativo	31.12.x7	31.12.x6
Caixa	4.000,00	2.000,00
Clientes	9.000,00	10.000,00
Estoque de mercadorias	11.000,00	7.000,00
Realizável a longo prazo	2.000,00	2.500,00
Terrenos	8.000,00	5.000,00
Total do ativo	34.000,00	26.500,00
Passivo		
Fornecedores	6.800,00	10.000,00
Capital social	24.000,00	14.000,00
Não circulante	1.200,00	1.500,00
Lucros acumulados	2.000,00	1.000,00
Total do passivo	34.000,00	26.500,00

Analisando esse quadro patrimonial e a evolução de 19x6 para 19x7, é correto afirmar-se que, na demonstração das origens e aplicações de recursos (DOAR), podemos encontrar:

- a) origens de recursos, no valor de 22.500,00;
- b) origens de recursos, no valor de 11.000,00;
- c) aumento do capital circulante líquido, no valor de 10.000,00;
- d) aplicações de recursos, no valor de 3.300,00;
- e) aplicações de recursos, no valor de 12.500,00.

6. (Esaf/AFTN-1994) Numa demonstração das origens e aplicações de recursos, as origens dos recursos somaram R\$ 1.300,00.

Outros dados pertinentes	R\$
Ativo circulante	
Início do exercício	1.600,00
Fim do exercício	2.400,00
Passivo circulante	
Início do exercício	900,00
Fim do exercício	1.200,00

Com base nesses dados, determine o montante das aplicações de recursos da referida demonstração e marque a opção que o contém:

- a) R\$ 2.300,00;
- b) R\$ 800,00;
- c) R\$ 1.900,00;
- d) R\$ 1.100,00;
- e) R\$ 2.500,00.

7. (Esaf/AFTN-1991) Na demonstração das origens e aplicações de recursos:

- a) a realização do capital é uma aplicação;
- b) o aumento do ativo não circulante intangível é uma origem;
- c) o encargo de depreciação é uma origem;
- d) o aumento do passivo não circulante é uma aplicação;
- e) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal é uma aplicação.

8. (Esaf/AFTN-1994) Balancete em 31/12/1993 (em R\$ 1,00)

Ações em tesouraria	2
Aluguéis a vencer	1
Bancos	3
Caixa	2
Capital	43
Depreciação acumulada veículos	6
Depreciação acumulada equipamentos	4
Depreciação acumulada máquinas	3
Duplicatas descontadas	7
Duplicatas a receber	20
Equipamentos	8
Financiamento – vencível 1994	1
vencível 1995	2
vencível 1996	2
Fornecedores	17
Imóveis	30
Impostos a pagar	2
Impostos a recuperar	1
Máquinas e instrumentos	5
Mercadorias (devedor)	9
Prejuízos acumulados	4
Provisão para devedores duvidosos	1
Reserva de correção de capital	8
Salários a pagar	1
Veículos	12

Considerando os dados acima, podemos afirmar que, no balanço de 31/12/1993, os valores do capital circulante líquido, ativo total e passivo circulante eram, nessa ordem, de:

- a) R\$ 9,00, R\$ 72,00 e R\$ 21,00;
- b) R\$ 7,00, R\$ 63,00 e R\$ 28,00;
- c) R\$ 3,00, R\$ 70,00 e R\$ 25,00;
- d) R\$ 7,00, R\$ 70,00 e R\$ 21,00;
- e) R\$ 14,00, R\$ 63,00 e R\$ 21,00.

9. (Esaf/AFTN-1994) Balancete em 31/12/1993 (em R\$ 1,00)

Bancos	8
Caixa	5
Capital	20
Compras	50
Depreciações acumuladas	1
Despesas gerais (1)	30
Duplicatas descontadas	12
Duplicatas a pagar	19
Duplicatas a receber	20

Imóveis	4
Impostos a recuperar	2
Lucros acumulados	1
Máquinas e equipamentos	3
Mercadorias para revenda (2)	5
Móveis e utensílios	2
Provisão para devedores duvidosos	1
Reserva de capital	2
Reserva de lucros	1
Salários a pagar	7
Títulos descontados (3)	9
Veículos	4
Vendas	60

(1) consta do saldo de despesas gerais prêmio de seguro de R\$ 3,00, cuja apólice cobre o período de 01/09/1993 a 31/08/1994;

(2) o inventário de mercadorias para revenda, em 31/12/1993, soma R\$ 6,00;

(3) notas promissórias descontadas em banco, com vencimento para 30/06/1994.

No balanço de 31/12/1993, levantado após os ajustes no balancete anterior, o capital circulante líquido era de:

- | | |
|----------------|----------------|
| a) (R\$ 2,00); | d) (R\$ 8,00); |
| b) (R\$ 4,00); | e) (R\$ 3,00). |
| c) (R\$ 5,00); | |

- 10. (Esaf/AFC/SFC–1996) O balanço, levantado em 31/05/1996, apresenta os seguintes dados:**

Ativo circulante	40
Ativo não circulante – imobilizado	15
Ativo não circulante realizável a longo prazo	20
Passivo circulante	30
Patrimônio líquido	45

Durante o mês de junho de 1996, foram registrados os seguintes fatos:

Compras de mercadorias a prazo	80
Compras de mercadorias à vista	50
Custo de bens do ativo imobilizado vendidos	10
Custo de mercadorias vendidas	70
Pagamento de diversas despesas operacionais	25
Pagamento de duplicatas de fornecedores	15
Recebimento de créditos de longo prazo	5
Recebimento de duplicatas	15
Vendas a prazo	200
Vendas à vista	150
Venda de bens do ativo imobilizado, à vista	20

Na demonstração de origens e aplicações de recursos, elaborada com os dados do balanço levantado em 30/06/1996, o montante do capital circulante líquido é de:

- a) 380;
- b) 290;
- c) 310;
- d) 355;
- e) 280.

11. (UnB/Cespe/INSS-1997) A demonstração das origens e aplicações de recursos é utilizada para indicar as modificações na posição financeira da companhia e deve discriminar:

- 1) os empréstimos de curto prazo, tomados pela companhia no período;
- 2) lucro do exercício, acrescido de depreciação, amortização ou exaustão e ajustado pela variação nos resultados de exercícios futuros;
- 3) os dividendos propostos sobre o lucro do exercício;
- 4) as aquisições de estoques circulantes;
- 5) as reservas de lucros constituídas.

12. (Copel – 2010) Na elaboração da DOAR, os dividendos propostos pelos administradores podem contemplar:

- a) Aplicação de Recursos;
- b) Origem de Recursos;
- c) Desconsiderados na apresentação da demonstração;
- d) Aumento do prejuízo líquido do ano;
- e) Aumento do lucro líquido do ano.

13. (UnB/Cespe/STM/Superior/1999) Uma empresa que, no início do período, apresentou um ativo circulante de R\$ 1.000,00 e, no fim, de R\$ 1.500,00, e um passivo circulante inicial de R\$ 2.000,00 e final de R\$ 2.200,00, operou com uma variação de capital circulante líquido:

- a) positiva de R\$ 500,00;
- b) positiva de R\$ 300,00;
- c) positiva de R\$ 200,00;
- d) negativa de R\$ 200,00;
- e) negativa de R\$ 300,00.

14. (UnB/Cespe/STM/Superior/1999) Considere que, na demonstração das origens e aplicações de recursos de uma empresa, haverá uma rubrica contendo o lucro do exercício, acrescido de depreciação, amortização e exaustão, e ajustado pela variação das receitas diferidas. Considere, ainda, que essa empresa operou com os valores seguintes:

Elementos	Valores (R\$)
Lucro líquido do exercício	5.000,00
Depreciação, amortização e exaustão	6.500,00
Elevação nas receitas diferidas	1.500,00

Como valor total das origens provenientes dos elementos citados, a referida rubrica deverá apresentar:

- a) R\$ 0,00;
- b) R\$ 10.000,00;
- c) R\$ 11.000,00;
- d) R\$ 12.000,00;
- e) R\$ 13.000,00.

15. (UnB/Cespe-STM/1999) Para fins de preparação da demonstração das origens aplicações de recursos, o valor de um empréstimo tomado registrado no passivo não circulante, será considerado como uma:

- a) aplicação de recursos;
- b) redução do capital circulante líquido;
- c) variação das disponibilidades;
- d) origem de recursos;
- e) retificação das origens de recursos.

16. (Esaf/AFC-STN/1997) Considere os dados abaixo:

	R\$
Aluguéis a pagar	10
Bancos conta movimento	40
Caixa	20
Capital	300
Depreciação acumulada de imóveis	30
Depreciação acumulada de máquinas e equipamentos	40
Depreciação acumulada de móveis e utensílios	20
Depreciação acumulada de veículos	50
Duplicatas a pagar	240
Duplicatas a receber	400
Duplicatas descontadas	150
Financiamentos–vencíveis em 1997	120
Financiamentos–vencíveis em 1998	100
Imóveis	100
Impostos a pagar	80
Impostos a recuperar	50
Juros a vencer	20
Máquinas e equipamentos	80
Mercadorias para revenda	170
Móveis e utensílios	40
Prejuízos acumulados	90
Reservas de capital	60
Salários a pagar	80
Seguros a vencer	20
Veículos	250

Indique a opção que contém os valores do ativo total, do passivo circulante e do capital circulante líquido, nessa ordem, constantes do balanço, levantado em 31/12/1996, com os dados do balancete acima:

- 900; 630 e (60);
 - 900; 530 e 40;
 - 900; 410 e 160;
 - 750; 680 e (260);
 - 750; 560 e (140).
- 17. (UnB/Cespe/Bacen-1997) A demonstração das origens e aplicações de recursos deve informar as modificações ocorridas no patrimônio da empresa e o seu efeito, em termos de variação do capital circulante líquido. Considerando as normas legais que regem essa matéria, julgue os itens que se seguem.**
- 1) A aquisição de direitos do ativo imobilizado deve ser classificada como uma origem de recursos.
 - 2) Os dividendos distribuídos fazem parte das aplicações de recursos.
 - 3) O aumento do capital social, com a emissão de novas ações e a subsequente entrada de novos recursos, deve ser considerado como origem de recursos.
 - 4) A redução do passivo não circulante deve ser considerada como origem de recursos.
 - 5) O lucro do exercício deve ser contemplado como aplicação de recursos, acrescido de depreciação, amortização e exaustão e ajustado pela variação das receitas diferidas, sempre que o valor for positivo.

Julgue os itens a seguir, acerca da demonstração das origens e aplicações de recursos (DOAR), acima apresentada, e da legislação pertinente.

- 1) Considerando que houve variação positiva do capital circulante líquido, é correto afirmar que, no período considerado, os passivos circulantes cresceram mais que os ativos circulantes.
- 2) O valor apresentado como recursos gerados pelas operações dá a evidência absolutamente certa de que a empresa gerou lucro líquido no período.
- 3) Na preparação da DOAR, é considerada como aplicação de recursos a transferência de empréstimos ativos de longo prazo para o circulante.
- 4) As aplicações havidas no período considerado foram financiadas por recursos próprios e de terceiros.
- 5) As aplicações financeiras de longo prazo referem-se a um aumento havido no ativo não circulante realizável a longo prazo.

25. (AFC–2002–Esaf) A empresa Associety S/A, em 31/12/2001, montou os balanços abaixo demonstrados sinteticamente e prontos para a evidenciação do capital de giro líquido.

Contas	Saldos	
	31/12/2000	31/12/2001
Caixa	R\$ 1.000,00	R\$ 800,00
Clientes	R\$ 1.200,00	R\$ 1.300,00
Estoques	R\$ 1.400,00	R\$ 1.200,00
Duplicatas a receber	R\$ 1.600,00	R\$ 1.650,00
Títulos a receber longo prazo	R\$ 1.800,00	R\$ 2.000,00
Ações de coligadas	R\$ 2.000,00	R\$ 1.700,00
Imóveis	R\$ 2.500,00	R\$ 3.500,00
Depreciação acumulada	R\$ 400,00	R\$ 600,00
Dividendos a pagar	R\$ 0,00	R\$ 350,00
Fornecedores	R\$ 2.000,00	R\$ 2.200,00
Duplicatas a pagar	R\$ 1.200,00	R\$ 1.100,00
Títulos a pagar longo prazo	R\$ 2.300,00	R\$ 1.500,00
Capital social	R\$ 5.500,00	R\$ 5.500,00
Capital a integralizar	R\$ 600,00	R\$ 100,00
Reserva legal	R\$ 500,00	R\$ 600,00
Lucros acumulados	R\$ 200,00	R\$ 400,00

Com base exclusivamente nas informações acima, pode-se dizer que a elaboração da demonstração de origens e aplicações de recursos – DOAR vai evidenciar:

- a) redução do CCL, no valor de R\$ 450,00;
 - b) aumento do CCL, no valor de R\$ 700,00;
 - c) origens de recursos, no valor de R\$ 1.300,00;
 - d) CCL atual, no valor de R\$ 2.000,00;
 - e) aplicações de recursos, no valor de R\$ 2.350,00.
26. (NCE-UFRJ – Eletrobrás) Ao elaborar a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR) da Empresa Alfa-Beta-Gama, o contador encontra os valores indicados a seguir:
- | | |
|--------------------------------------|--------------|
| I – total das Origens | R\$ 1.400,00 |
| II – total das Aplicações | R\$ 1.550,00 |
| Lucro Líquido apurado | R\$ 4.500,00 |
| Depreciações referentes ao exercício | R\$ 500,00 |
| Realização do Capital em dinheiro | R\$ 750,00 |
| Aquisição de novos Investimentos | R\$ 1.000,00 |

Compra de Bens (Ativo Não Circulante)	R\$ 1.200,00
Dividendos Distribuídos	R\$ 850,00
Contratação de Dívidas de Longo Prazo	R\$ 150,00
Aumento dos Direitos de Longo Prazo	R\$ 550,00

Considerando os dados acima, extraídos da contabilidade, pode-se afirmar que:

- a) a DOAR elaborada está correta, havendo, portanto, uma redução do Capital Circulante Líquido de R\$ 150,00;
- b) a DOAR elaborada está errada, pois não foram consideradas todas as origens de recursos, faltando a inclusão de origens no valor de R\$ 9.850,00;
- c) a DOAR elaborada está errada, pois não foram consideradas todas as aplicações de recursos, faltando a inclusão de aplicações no valor de R\$ 2.050,00;
- d) a DOAR elaborada está errada, pois não foi incluído o lucro líquido apurado como aplicação de recursos;
- e) a DOAR elaborada está certa, havendo, portanto, um aumento do capital circulante líquido de R\$ 150,00.
- 27. (Copel – 2010) A diminuição do ativo permanente, como consequência da avaliação de investimentos pelo método de equivalência patrimonial, reflete-se na DOAR como:**
- a) acréscimo do prejuízo líquido do ano;
- b) origem de recursos;
- c) aplicação de recursos;
- d) não interfere na demonstração;
- e) decréscimo do prejuízo líquido do ano.
- 28. (AEDECCA/FACHUCA – 2010) Sobre a Demonstração de Origens e aplicação de Recursos marque V para afirmativa(s) verdadeira(s) e F para falsa(s):**
- () A demonstração das origens e aplicações de recursos é a demonstração contábil destinada a evidenciar, um determinado período, as modificações que originaram as variações no capital circulante líquido da Entidade.
- () Até 31.12.2006, a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR) era obrigatória para as companhias abertas e para as companhias fechadas com patrimônio líquido, na data do balanço patrimonial, superior a R\$ 1.000.000,00 (limite este atualizado pela Lei nº 9.457/1997).
- () A demonstração das origens e aplicações de recursos discriminará o valor resultante das operações da Entidade, correspondente ao resultado líquido do período, retificado por valores que geraram movimentação de numerário ou afetaram o capital circulante, que tanto poderá constituir-se em origens ou em aplicação de recursos.
- () A DOAR também expõe a política de financiamentos e investimentos de recursos não circulantes da companhia.
- A sequência correta é:**
- a) V, F, V, F;
- b) F, V, F, V;
- c) F, F, V, F;
- d) V, F, F, V;
- e) V, V, F, V.
- 29. (AEDECCA/FACHUCA – 2010) É a diferença entre o ativo circulante (disponível, contas a receber, estoques e despesas pagas antecipadamente) e o passivo circulante (fornecedores, contas a pagar e outras exigibilidades do exercício seguinte) em determinada data:**

- a) Ativo Circulante.
- b) Passivo Circulante.
- c) Capital de Circulante Líquido.
- d) Ativo Imobilizado.
- e) Balanço Patrimonial.

30. (PUC-PR – CRF) Das Demonstrações das Origens e Aplicações de Recursos da Cia Desafio, em 31/12/X8 e 31/12/X9, retiramos os seguintes dados:

	31/12/X8	31/12/X9
Capital Circulante Líquido	R\$ 7.472,00	R\$ 16.024,00
Passivo Circulante	R\$ 5.430,00	R\$ 5.140,00

É correto afirmar que o aumento do Ativo Circulante da Cia, de 31/12/X8 para 31/12/X9, foi de:

- a) R\$ 10.884,00;
 - b) R\$ 8.262,00;
 - c) R\$ 290,00;
 - d) R\$ 8.552,00;
 - e) R\$ 22.000,00.
- 31. (PUC-PR – CRF) Origens e Aplicações que não afetam o CCL (Capital Circulante Líquido), mas que aparecem na DOAR:**
- I. aquisição de bens do Ativo Não Circulante (Investimentos ou Imobilizado) pagáveis a longo prazo;**
 - II. conversão de Empréstimos de Longo Prazo em Capital**
 - III. integralização de Capital em bens do Ativo Não Circulante**
 - IV. venda de bens do Ativo Não Circulante recebível a longo prazo**
- Estão corretas:**
- a) somente I e II;
 - b) somente II e III;
 - c) somente I e III;
 - d) somente I e IV;
 - e) todas as alternativas.
- 32. (FCC – CVM/2003) Na elaboração da Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos da empresa em 31.12.20x0, o procedimento técnico utilizado quanto ao valor a ser registrado na rubrica Despesas de Correção Cambial será:**
- a) a adição do valor dessa correção cambial ao resultado contábil apurado, ajustando-o, para a efetiva identificação do efeito gerado pelo resultado da empresa na apuração das origens/aplicações de recursos do período;
 - b) a evidenciação do valor da atualização do saldo devedor apenas em notas explicativas complementares, uma vez que a correção cambial não altera os itens circulantes do balanço patrimonial e, portanto, não gera efeito sobre o Passivo Circulante;
 - c) considerar apenas o valor do resultado líquido, apresentado na Demonstração de Resultado do Exercício do período, para apurar o impacto do resultado do exercício nas origens/aplicações de recursos do período examinado;
 - d) verificar se os cálculos da variação cambial correspondem efetivamente à flutuação da moeda ocorrida no período examinado, uma vez que a ocorrência dessa despesa não altera em nenhuma hipótese o Capital Circulante Líquido;
 - e) a dedução do efeito da flutuação da moeda do resultado líquido apurado no período examinado, tendo em vista que a contrapartida da correção cambial é feita no exigível de longo prazo, não afetando o Capital Circulante Líquido.

A Cia. Saturno, em 31.12.2000, na sua DOAR – Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos – apresenta como resultado ajustado um prejuízo de 10.000. Os valores ajustados no resultado eram os seguintes itens:

Despesa anual de depreciação	3.000,00
Resultado da Equivalência Patrimonial Operacional	(5.000,00)
Ganhos de Capital na alienação de Imobilizado	(15.000,00)
Varição Cambial Passiva	2.000,00

Tomando por base esses dados, responder às questões 33 e 34.

- 33. (Esaf – AFRF/2005) O Resultado Operacional obtido pela empresa em dezembro de 2000 foi:**
- a) um lucro de 25.000;
 - b) um prejuízo de 25.000;
 - c) um prejuízo de 15.000;
 - d) um lucro de 15.000;
 - e) um prejuízo de 10.000.
- 34. (Esaf – AFRF/2005) A verificação de um ajuste de Varição Cambial Passiva no resultado, identificado na DOAR de 2000, indica que no exercício ocorreu um lançamento de:**
- a) atualização de saldo devedor em passivos de longo prazo;
 - b) débito em conta de exigíveis a longo prazo;
 - c) atualizações monetárias de itens do Capital Circulante Líquido;
 - d) crédito em operações de financiamentos do passivo circulante;
 - e) registro de novos empréstimos contraídos pela empresa.
- 35. (Esaf – AFRF/2005) Representa uma origem de recursos que afeta o Capital Circulante Líquido:**
- a) aquisição de Máquinas com Financiamentos de Longo Prazo;
 - b) conversão de Debêntures em ações;
 - c) integralização de Capital com entrega de Equipamentos;
 - d) recebimento de Empréstimos Concedidos de Longo Prazo;
 - e) troca de um Terreno por um Edifício.
- 36. (Esaf – Analista – MPU/2004) Assinale a opção que contém a frase incorreta.**
- a) A demonstração das origens e aplicações de recursos indicará as modificações na posição financeira da companhia.
 - b) As aplicações de recursos são representadas pelas diminuições no Capital Circulante Líquido.
 - c) As variações monetárias de dívidas de longo prazo são despesas que afetam o lucro mas não alteram o Capital Circulante Líquido.
 - d) Produtos da alienação de partes beneficiárias e de bônus de subscrição são também reservas de capital constituídas pelo ingresso de recursos que aumentam o Capital Circulante Líquido.
 - e) Existem vários tipos de transações efetuadas que afetam o Capital Circulante Líquido, mas são representadas como origens e aplicações simultaneamente.
- 37. (PGE/SC/Fepese – 2010) A Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos (DOAR), que explica a variação de CCL (Capital Circulante Líquido) de um período para outro, identifica como principais elementos:**
- a) Os eventos que afetaram o caixa.
 - b) Os eventos que afetaram o resultado.
 - c) Os eventos entre circulante e circulante.
 - d) Os eventos entre circulante e não circulante.
 - e) Os eventos entre não circulante e não circulante.

38. (Petrobras/Cesgranrio – 2010) A Cia. Amazonas S.A. apresentou as informações a seguir. Em reais

Elementos/ Anos	2007	2008
Ativo Circulante	187.563,00	235.671,00
Passivo Circulante	164.128,00	202.459,00

Considerando exclusivamente as informações acima, a variação do Capital Circulante Líquido (CCL) em 2008, em relação a 2007, em reais, é:

- a) 8.108,00;
 b) 8.331,00;
 c) 9.777,00;
 d) 23.435,00;
 e) 33.212,00.
39. (Sebrae/Funrio – 2010) São operações que provocam aumento no capital circulante líquido:
- a) aquisição de bens para integrarem o permanente, pagáveis a longo prazo, e distribuição de dividendos;
 b) pagamento das exigibilidades a longo prazo e obtenção de empréstimos para pagamento em curto prazo;
 c) venda de itens do imobilizado e pagamento de financiamentos de longo prazo;
 d) remuneração de acionistas e obtenção de recursos mediante financiamento de longo prazo;
 e) obtenção de recursos mediante financiamento de longo prazo e aumento de capital em dinheiro.
40. (Investe Rio/Funrio – 2010) Considerando-se os grupos de contas que integram o Balanço Patrimonial, é correto afirmar que a parcela do Ativo Circulante não comprometida com as dívidas integrantes do Passivo Circulante, é definida como:
- a) Capital de Terceiros.
 b) Reserva de Capital.
 c) Reserva Legal.
 d) Capital Circulante Líquido.
 e) Ativo Intangível.
41. (Investe Rio/Funrio – 2010) O capital circulante líquido sofrerá alteração mediante
- a) aquisição de bens do ativo permanente pagáveis a longo prazo.
 b) obtenção de empréstimos de terceiros pagáveis a longo prazo.
 c) conversão de empréstimos de longo prazo em capital.
 d) integralização de capital em bens do ativo permanente.
 e) venda de bens do ativo permanente recebível a longo prazo.
42. (PGE/SC/Fepese – 2010) Com base nos dados da Tabela 1, assinale a alternativa correta sobre o Capital Circulante Líquido (CCL).
- a) O CCL diminuiu em \$10 de 2008 para 2009.
 b) O CCL aumentou em \$10 de 2008 para 2009.
 c) O CCL de 2009 é o mesmo de 2008, não havendo alterações.
 d) A divisão do CCL de 2009 pelo CCL de 2008 apresenta 0,5 como resultado.
 e) A divisão do CCL de 2009 pelo CCL de 2008 apresenta 2 como resultado.

- 43. (Copel – 2010) O financiamento obtido durante o exercício social implica:**
- a) aplicação de Recursos;
 - b) origem de Recursos;
 - c) aumento do lucro líquido do exercício;
 - d) redução do prejuízo líquido do exercício;
 - e) redução do lucro líquido do exercício.
- 44. (Investe Rio/Funrio – 2010) Na Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, as origens são representadas pelos aumentos das fontes de financiamento de longo prazo, ou pelas transferências dos investimentos de longo prazo para o curto prazo, sendo correto afirmar que constitui origem de recursos:**
- a) a remuneração de acionistas, derivada dos dividendos declarados e juros sobre o capital próprio declarados;
 - b) o aumento de capital integralizado pelos acionistas no exercício, aumentando a disponibilidade da empresa;
 - c) o pagamento de empréstimos a longo prazo;
 - d) a transferência de um saldo de empréstimo do exigível a longo prazo para o passivo circulante;
 - e) a inversão permanente derivada de aquisição de novos investimentos permanentes em outras sociedades.

Capítulo 13

Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA) e a Distribuição de Dividendo

13.1. Introdução

A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados – DLPA, como qualquer outra demonstração financeira, é elaborada em função de objetivos claros, definidos e respaldados na Lei nº 6.404, arts. 176 e 186, e nos princípios de Contabilidade, em especial o da entidade, que afirma a autonomia patrimonial.

Vejam os dispositivos legais e infralegais pertinentes.

Art. 176. Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

I – balanço patrimonial;

II – demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;

(...)

Art. 186. A demonstração dos 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 reservas, os dividendos, a parcela dos lucros incorporada ao capital e o saldo ao fim do período.

§ 1º Como ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes.

§ 2º A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados deverá indicar o montante do dividendo por ação do capital social e poderá ser incluída na demonstração das mutações do patrimônio **líquido**, se elaborada e publicada pela companhia.

Resolução CFC nº 750/1993

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. Por consequência, nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Parágrafo único. O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil. (grifo nosso)

Esta demonstração visa a evidenciar de maneira clara as movimentações do resultado do período, bem como sua distribuição, ou seja, busca demonstrar toda a destinação ou aplicação do resultado do período.

Em que pese a Lei nº 6.404/1976, com as alterações introduzidas pela Lei nº 11.638/2007, ter excluído do grupo do Patrimônio Líquido a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados e ter deixado apenas a conta Prejuízos Acumulados, ela não alterou este demonstrativo. Assim sendo, devemos entendê-lo como sendo o demonstrativo que reflete a destinação do resultado do exercício, a cuja conta nós chamamos de **Resultado a Destinar** ou **Lucros Acumulados** no período e a classificamos como uma conta transitória de vida efêmera.

Devemos considerar que as sociedades anônimas de capital aberto, por disposição da CVM (Deliberação nº 59/1986), são obrigadas à elaboração e demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, em substituição à DLPA. Desta forma, este demonstrativo possui aplicação restrita a poucas companhias de capital fechado.

Acreditamos que num futuro próximo este demonstrativo tende a ser excluído do nosso ordenamento jurídico, à semelhança do que já ocorreu com a DOAR.

Porém, os programas de contabilidade para concursos geralmente costumam vir expressos da seguinte forma, dentre outras: “Demonstrações contábeis conforme a Lei nº 6.404/1976”. Neste caso a DLPA pode ser cobrada, restando necessário o estudo de sua estrutura e finalidade.

A razão principal de efetuar-se esta demonstração é o dividendo a ser distribuído, de modo que o acionista possa acompanhar e ter evidenciada a destinação do lucro. Hoje, essa demonstração é obrigatória também para outras espécies de sociedades, além da S/A de capital fechado.

Pelo princípio da entidade, acima transcrito, evidencia-se que há de se fazer distinção entre o patrimônio da entidade e o patrimônio particular de seus sócios ou

acionistas. Ao patrimônio da entidade pertencem seus bens, direitos e obrigações, ao passo que, aos proprietários, assiste o direito de usufruir os recursos gerados pela entidade, sem, no entanto, representar uma obrigação da mesma para com eles. Os valores sobre os quais os proprietários (sócios e acionistas) desfrutam interesse são classificáveis em contas do patrimônio líquido.

Todavia, a lei estabelece que parte do lucro líquido deve, obrigatoriamente, ser distribuída aos sócios ou acionistas. Desta forma, em termos genéricos, poder-se-ia afirmar que o lucro líquido do exercício que remanescer, após as provisões (IR e CSSL), participações e reservas obrigatórias, pertence aos sócios ou acionistas. Entretanto, como já frisamos, nem todo ele pode destinar-se à distribuição, seja por disposição legal, estatutária ou contratual, ou até mesmo por força de alguma fragilidade financeira ou crise de liquidez momentânea por que a entidade esteja passando, pois, se assim não se procedesse, poderia haver redução de disponibilidade ou capital de giro, necessários à manutenção e continuidade da entidade.

Cabe à administração da empresa decidir, mediante aprovação em assembleia geral, de que maneira será distribuído o resultado, caso este seja positivo. Para tanto, dispõe de duas opções:

- I – **distribuição direta** – as parcelas do lucro líquido passam diretamente aos sócios/acionistas, sob a forma de dividendos ou bonificações em dinheiro;
- II – **distribuição indireta** – as parcelas do lucro líquido ficam retidas na empresa, permitindo seu investimento nos negócios e favorecendo indiretamente os sócios/acionistas pelo aumento do valor patrimonial de suas participações na entidade. Essa retenção de lucros no patrimônio líquido já foi vista em capítulo precedente e refere-se à constituição de reservas de lucros.

As disposições legais e estatutárias devem ser atendidas, na distribuição direta, principalmente ao dividendo mínimo obrigatório.

13.2. Objetivos da DLPA

O lucro líquido do exercício, apurado conforme dispõe a lei e estudado no capítulo da demonstração do resultado do exercício, após compensar eventuais prejuízos acumulados, é transferido para a conta de Lucros Acumulados. O saldo

à disposição da administração da empresa, isto é, a soma do Lucro Líquido do Exercício, das reversões de reservas (para contingências e de incentivos fiscais), das alterações ocorridas durante o exercício, será registrado em conta de Lucros Acumulados, de onde serão destinados todos os valores.

Assim, **o objetivo da demonstração é apresentar o saldo de prejuízos acumulados remanescentes do exercício anterior, as alterações ocorridas no exercício em questão, o lucro ou prejuízo do exercício e a destinação dada aos lucros, ao final do exercício social e, se for o caso, o saldo final de prejuízos acumulados.**

13.3. Estrutura da demonstração

Antes de adentrarmos na estrutura da DLPA, consoante a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que foi alterada pela Lei nº 10.303, de 31 de outubro de 2001, publicada no DOU em 01/11/2001, cujo efeito ou vigência ocorreu 120 dias após a publicação, é de salientar que a estrutura sofreu alguma alteração, de forma indireta, em face da modificação do modo de calcular-se a reserva de lucros a realizar, conforme já visto anteriormente.

É conveniente relembrar alguns aspectos em relação àquela reserva:

- 1) a partir da vigência da lei modificadora, esta reserva de constituição opcional passa a ser calculada **diretamente** pelo valor dos dividendos calculados. O valor resultante do cálculo dos dividendos que exceder os lucros já realizados no período **poderá** ser destinado à formação da reserva de lucros a realizar;
- 2) os valores assim constituídos não mais serão revertidos para *lucros a destinar*, quando da realização. Devem ser adicionados ao primeiro dividendo declarado;
- 3) as empresas podem possuir reservas constituídas sob a égide da norma vigente anteriormente a esta alteração. Neste caso, para essas reservas, continua valendo a regra então vigente, ou seja, é possível que os valores dessa reserva sejam revertidos para a conta de Lucros Acumulados, quando realizada;
- 4) as empresas devem adotar registros distintos na escrituração dessa reserva, separando a reserva constituída antes da alteração da norma da reserva constituída, após a vigência da Lei nº 10.303/2001.

O art. 186 da Lei das S/A, antes transcrito, estabelece as informações que devem ser evidenciadas na demonstração de lucros ou prejuízos acumulados. Logo, partindo desse diploma legal, podemos estruturar a DLPA da seguinte maneira, com exemplo numérico:

EMPRESA LUCRO CERTO S/A
DEMONSTRAÇÃO DE LUCROS ACUMULADOS
Exercício Social encerrado em 31/12/20X7

Saldo de LPA em 31-12-20X6 (Inicial)	300,00
<i>Ajustes de exercícios anteriores</i>	
Estoque contabilizado a maior (150,00)	
Erro na provisão para imposto de renda	500,00
(=) SALDO INICIAL AJUSTADO	650,00
(+) REVERSÃO DE RESERVAS DE LUCROS	3.000,00
(+) LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	7.700,00
(=) SALDO À DISPOSIÇÃO DA ASSEMBLEIA	11.150,00
(-) Proposta de destinação do lucro	
<i>Transferência para reservas</i>	
Reserva legal	(350,00)
Aumento de Capital Social	(200,00)
Reserva estatutária	(800,00)
Reserva de lucros a realizar	(4.000,00)
<i>Dividendos Propostos</i>	(6.000,00)
SALDO EM 31-12-20X7 (Final)	<u>0,00</u>

Faremos a seguir uma análise de cada um dos itens apresentados.

13.3.1. Saldo no início do período

É o valor contábil que remanescer do exercício anterior, ou seja, o saldo da conta prejuízos acumulados, constante do balanço patrimonial daquele exercício. Este saldo é devedor, pois se trata de prejuízo que representa conta retificadora de PL.

13.3.2. Ajustes de exercícios anteriores

É de suma importância a compreensão dos lançamentos contábeis de ajustes de exercícios anteriores, pois não muito raro podem ocorrer distorções no resultado

do exercício, com grave infração ao princípio da competência, isto se usado indevidamente ou se não usado quando deveriam ser. A Lei define-os como sendo lançamentos efetuados, em decorrência da mudança de critério contábil ou de retificação de erro imputável a exercício anterior, desde que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes. Desta forma, só podem ser feitos em função destas duas possibilidades.

No art. 177, § 1º, da Lei nº 6.404/1976, fica estabelecido que as mudanças de métodos ou critérios devem ser evidenciadas por notas explicativas e, além disso, os efeitos decorrentes devem ser ressaltados de forma contábil por outros quadros ou demonstrações. Temos, portanto, estabelecida uma regra básica, ou seja, a escrituração deve ser feita com critérios contábeis uniformes no tempo, admitindo, porém, a menção de mudança de critério em notas explicativas.

Os efeitos advindos da mudança de critérios devem ser lançados diretamente na conta de Lucros Acumulados, quando os efeitos desta mudança trouxerem alterações nessa conta, haja vista o enunciado pelo princípio da competência, pois estes ajustes referem-se aos exercícios anteriores e não podem interferir no resultado de exercício que se está findando.

Exemplo de mudança de critério pode ser o método de avaliação de estoque. Neste caso, a empresa deve proceder o ajuste do exercício anterior, para não distorcer o resultado do exercício atual.

No exemplo anterior, a empresa resolveu alterar o seu critério de avaliação de estoques de um período (20X6) para o outro (20X7), passando de PEPS para PMP (média móvel). Conforme já estudado, o critério PEPS é o que fornece o maior lucro, em períodos normais de preços crescentes. Sendo assim, é o método de menor CMV e maior estoque final para o exercício de 20X6. Esse estoque final passou a ser o inicial de 20X7, obtido com base no método PEPS. Com a alteração no critério de avaliação para PMP, para que não haja distorção na comparação entre estoques inicial e final de 20X7, a empresa deve proceder ao ajuste do seu estoque para o novo método (PMP), reduzindo-o, uma vez que o método da média móvel teria calculado um valor menor para o estoque ao final de 20X6, e este seria o valor inicial de 20X7. Assim, para promover esta redução no estoque, a empresa deve efetuar o lançamento abaixo diretamente à conta de Lucros Acumulados, para não modificar o resultado do exercício corrente (20X7), supondo que a diferença no cálculo dos métodos tenha sido de \$ 150,00:

Débito:	Lucros Acumulados	150,00	
Crédito:	Estoques		150,00

A retificação de erro imputável a exercício anterior pode ter como origem um erro no cálculo da provisão para imposto de renda, por exemplo. Caso, em 20X6, a empresa tenha provisionado para este imposto \$ 500,00 a **menos** do que deveria, ela deve providenciar o ajuste em 20X7, sem afetar o resultado do exercício de 20X6, já demonstrado e utilizado como base para distribuição de dividendos. O procedimento correto é o aumento da obrigação do imposto a pagar, tendo como contrapartida o lançamento direto à conta de Lucros Acumulados, como se vê a seguir:

Débito:	Lucros Acumulados	500,00	
Crédito:	Provisão para IR		500,00

Vale ressaltar que, para proceder o ajuste diretamente à conta Lucros Acumulados, o erro deve ser imputável a fato de exercícios anteriores (no caso 20X6). Se, no ano de 20X7, o governo resolvesse conceder uma anistia ou redução referentes a tributos do ano anterior, este valor não deveria ser considerado como ajuste de exercícios anteriores, visto que se refere a um fato do qual a empresa somente tomou conhecimento no ano de 20X7, mesmo que os efeitos tenham retroagido ao ano anterior.

13.3.3. Destinação durante o exercício

Aqui são computados os valores dos lucros, destinados no decorrer do exercício social. No nosso exemplo, foram utilizados \$ 200,00 do saldo da conta de Reservas de Lucros para aumento do capital social. Desta forma, foi efetuado o seguinte lançamento:

Débito:	Reserva de Lucros	200,00	
Crédito:	Capital social		200,00

13.3.4. Reversão, absorção e transferência de reservas

As reservas constituídas em exercícios anteriores podem possuir destinação específica, como é o caso das reservas de lucros a realizar e a reserva especial de dividendos não distribuídos, que somente poderão ser destinadas ao pagamento de Dividendos ou utilizadas para compensação de prejuízos em exercícios seguintes. As demais reservas, exceto a legal, embora com finalidades específicas, podem ser revertidas, utilizadas para aumento do Capital Social ou serem empregadas na absorção de prejuízos em exercícios seguintes. A reserva legal também pode

ser utilizada para aumento do Capital Social ou ser absorvida por prejuízos em exercícios seguintes. Entretanto, na ordem de absorção das reservas de lucros, a reserva legal deve ser a última a ser utilizada, visto que a sua finalidade é dar maior garantia ao Capital Social.

Desta forma, em tese, todas as reservas de lucros podem ser revertidas para absorção de prejuízos acumulados. Fora essa possibilidade, as reservas de lucros passíveis de reversão são: a reserva para contingências, a reserva de incentivos fiscais, a reserva de retenção de lucros e as reservas estatutárias. Não nos olvidemos que, sob a ótica da CVM, a reserva de lucros a realizar também pode ser revertida se constituída antes de 2002. Isto, entretanto, já não faz mais a menor diferença, visto que, se a reserva de lucros a realizar for revertida ela será destinada ao pagamento de dividendos da mesma forma como será se for adicionada diretamente ao dividendo declarado.

Atenção!!!

Em que pese o texto legal asseverar que alguns elementos da DLPA devem ser atualizados, é importante salientar que a correção monetária das demonstrações financeiras está extinta desde 01/01/1996, ou seja, se constitui em letra morta no ato legal.

13.3.5. Resultado do exercício

É o valor do lucro líquido ou do prejuízo do período, após as participações e as provisões para o imposto de renda e a contribuição social. Esse valor corresponde ao saldo final da conta transitória, intitulada resultado do exercício, que é aberta por ocasião do encerramento do exercício social, para receber os saldos de todas as contas de resultado, quais sejam as de receitas, custos e despesas.

Apurado o resultado, o saldo desta conta é transferido para a conta Lucros Acumulados. Esta conta, que também é transitória, pois não poderá ter saldo após a destinação do resultado, recebe as reversões de reservas de lucros e compensará eventuais prejuízos acumulados de exercícios anteriores. Remanescendo saldo, este deve ser destinado na formação de reservas, no pagamento de dividendos ou no aumento do capital social. Desta forma, temos as seguintes implicações contábeis no final do exercício para a destinação do resultado:

- a) Pela transferência do resultado a Lucros Acumulados
 - 1 – se positivo:
 - D – Resultado do Exercício
 - C – Lucros Acumulados

2 – se negativo:
D – Lucros Acumulados
C – Resultado do Exercício

b) Pela reversão de reservas:

D – Reservas de Lucros
C – Lucros Acumulados

c) Pela destinação do Resultado:

1 – se positivo
D – Lucros Acumulados
C – Prejuízos Acumulados ou Dividendos a Pagar ou Reservas de Lucros

2 – se negativo:
D – Reservas de Lucros e/ou Prejuízos Acumulados
C – Lucros Acumulados

13.3.6. Saldo à disposição da assembleia

Representa o Resultado a Destinar, com a proposta de destinação elaborada pelos órgãos da administração da companhia.

13.4. Proposta de destinação do saldo

É procedimento normal, nas empresas, que o lucro líquido do exercício tenha proposta de destinação elaborada pelos órgãos da administração, já por ocasião do levantamento do balanço patrimonial respectivo, após deduzidas as devidas participações e provisões necessárias. Assim sendo, o balanço patrimonial já contempla as destinações de lucros, reservas de lucros, retenções de lucros ou para pagamento de dividendos. Ao procederem desta forma, as empresas estão amparadas pelo art. 192 da Lei. Resumindo, juntamente com as demonstrações, ou melhor, na própria demonstração, a administração encaminha a proposta de destinação do resultado para que a assembleia geral delibere sobre a conveniência ou não da proposta.

A assembleia tem o poder de rejeitar a proposta dos órgãos da administração, bem como aprovar outra forma de destinação do resultado.

13.5. Dividendos

Os dividendos constituem-se em apropriação, pelos acionistas, da parcela dos Lucros Acumulados que não tenha sido destinado na formação de reservas de lucros ou na aplicação em aumento do Capital Social.

Conforme a sistemática adotada pela lei, os dividendos hão de ser contabilizados no próprio balanço patrimonial com lançamento a débito de Lucros Acumulados e a crédito de Dividendos a Pagar, conta do passivo circulante, da seguinte forma:

D – Lucros Acumulados

C – Dividendos a Distribuir (PC)

13.5.1. Fontes dos dividendos

O art. 201 da Lei estabelece que o pagamento de dividendo dar-se-á exclusivamente em contrapartida de lucro líquido do exercício, de Lucros Acumulados, de reserva de lucros e, em caso excepcional, de reserva de capital.

É importante salientar que a conta Lucros Acumulados, embora não deva mais apresentar saldo no balanço, não existe mais somente para as sociedades anônimas. Para os demais tipos societários, a sua escrituração continua válida e pode apresentar saldo no balanço.

Art. 201. A companhia somente pode pagar dividendos à conta de lucro líquido do exercício, de lucros acumulados e de reserva de lucros; e à conta de reserva de capital, no caso das ações preferenciais de que trata o § 5º do art. 17.

§ 1º A distribuição de dividendos com inobservância do disposto neste artigo implica responsabilidade solidária dos administradores e fiscais, que deverão repor à caixa social a importância distribuída, sem prejuízo da ação penal que no caso couber.

§ 2º Os acionistas não são obrigados a restituir os dividendos que em boa-fé tenham recebido. Presume-se a má-fé quando os dividendos forem distribuídos sem o levantamento do balanço ou em desacordo com os resultados deste.

13.5.2. Dividendo obrigatório

No art. 202, a Lei retrata as regras acerca de dividendo obrigatório. Este dispositivo já foi alvo de muitas polêmicas em questões de concursos, especialmente os elaborados pela Esaf. Tentaremos, pois, clarear o assunto, à luz do texto legal, com base em interpretação sistemática. Este artigo sofreu profundas alterações com o advento da Lei nº 10.303/2001.

Art. 202. Os acionistas têm direito de receber como dividendo obrigatório, em cada exercício, a parcela dos lucros estabelecida no estatuto ou, se este for omissivo, a importância determinada de acordo com as seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 31/10/2001)

I — metade do lucro líquido do exercício diminuído ou acrescido dos seguintes valores: (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 31/10/2001)

a) importância destinada à constituição da reserva legal (art. 193); e (Alínea incluída pela Lei nº 10.303, de 31/10/2001)

b) importância destinada à formação da reserva para contingências (art. 195) e reversão da mesma reserva formada em exercícios anteriores; (Alínea incluída pela Lei nº 10.303, de 31/10/2001)

II — o pagamento do dividendo determinado nos termos do inciso I poderá ser limitado ao montante do lucro líquido do exercício que tiver sido realizado, desde que a diferença seja registrada como reserva de lucros a realizar (art. 197); (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 31/10/2001)

III — os lucros registrados na reserva de lucros a realizar, quando realizados e se não tiverem sido absorvidos por prejuízos em exercícios subsequentes, deverão ser acrescidos ao primeiro dividendo declarado após a realização. (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 31/10/2001)

§ 1º O estatuto poderá estabelecer o dividendo como porcentagem do lucro ou do capital social, ou fixar outros critérios para determiná-lo, desde que sejam regulados com precisão e minúcia e não sujeitem os acionistas minoritários ao arbítrio dos órgãos de administração ou da maioria.

§ 2º Quando o estatuto for omissivo e a assembleia geral deliberar alterá-lo para introduzir norma sobre a matéria, o dividendo obrigatório não poderá ser inferior a 25% (vinte e cinco por cento) do lucro líquido ajustado nos termos do inciso I deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 31/10/2001)

§ 3º A assembleia geral pode, desde que não haja oposição de qualquer acionista presente, deliberar a distribuição de dividendo inferior ao obrigatório, nos termos deste artigo, ou a retenção de todo o lucro líquido, nas seguintes sociedades: (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 31/10/2001)

I — companhias abertas exclusivamente para a captação de recursos por debêntures não conversíveis em ações; (Inciso incluído pela Lei nº 10.303, de 31/10/2001)

II — companhias fechadas, exceto nas controladas por companhias abertas que não se enquadrem na condição prevista no inciso I. (Inciso incluído pela Lei nº 10.303, de 31/10/2001)

§ 4º O dividendo previsto neste artigo não será obrigatório no exercício social em que os órgãos da administração informarem à assembleia geral ordinária ser ele incompatível com a situação financeira da companhia. O conselho fiscal, se em funcionamento, deverá dar parecer sobre essa informação e, na companhia aberta, seus administradores encaminharão à Comissão de Valores Mobiliários, dentro de 5 (cinco) dias da realização da assembleia geral, exposição justificativa da informação transmitida à assembleia.

§ 5º Os lucros que deixarem de ser distribuídos nos termos do § 4º serão registrados como reserva especial e, se não absorvidos por prejuízos em exercícios subsequentes, deverão ser pagos como dividendo assim que o permitir a situação financeira da companhia.

§ 6º Os **lucros não destinados** nos termos dos arts. 193 a 197 deverão ser distribuídos como dividendos. (Parágrafo incluído pela Lei nº 10.303, de 31/10/2001) [Grifo nosso.]

Cuidado!!!

No art. 202, I, podemos diminuir, também, a reserva de incentivos fiscais, inserida no mundo jurídico pela Lei nº 11.638/2007. Também a reversão desta reserva pode ser adicionada ao lucro líquido para determinar o lucro ajustado.

Chama-se a atenção para o fato de que, se o estatuto for omissivo, o percentual do lucro ajustado que deve ser distribuído para dividendos é de **50%**, e se a companhia quiser alterar o estatuto para fazer inserir nele o percentual do dividendo, este não poderá ser inferior a **25%**. Desta forma, não vemos óbice que o estatuto originário estabeleça dividendo de 20%, por exemplo, pois a regra dos 25% é para a **alteração** em caso de estatuto omissivo. Já houve questão de prova em que foi informado que o estatuto previa um dividendo de 20%, e muitos candidatos tentaram anulá-la por esse motivo, mas não lograram êxito!

Em nossa análise, devemos ter presente o conteúdo dos arts. 193 a 198 da Lei nº 6.404/1976, que trata da constituição das reservas de lucros.

Depreende-se da leitura daqueles dispositivos que a constituição das reservas legal, para contingências e de incentivos fiscais prejudicam a distribuição do dividendo. Isto quer dizer que devem ser destinadas em primeiro lugar estas três reservas para, em seguida, se sobrar saldo na conta Lucros Acumulados, proceder-se à destinação dos dividendos. Aliás, o objetivo principal de constituírem-se reservas de lucros é evitar a distribuição de dividendo, satisfazendo, assim, os princípios da continuidade e da entidade.

Depreende-se, ainda, combinado com o art. 17 da mesma Lei, que a reserva legal prejudica **sempre** a distribuição dos lucros. Da simples leitura do art. 193, chega-se a esta conclusão, pois reza esse dispositivo que, antes de qualquer distribuição, 5% do lucro líquido serão destinados à formação da reserva legal.

Portanto, não há razão para se querer interpretar o cálculo do dividendo, quando o estatuto prevê o percentual, sem a constituição das reservas, ou seja, calcular o dividendo com aplicação do percentual diretamente sobre o lucro líquido de exercício. A interpretação a ser dada à palavra **lucros** (grifada no texto acima),

contida no art. 202, deve ser a de **lucro ajustado**. Assim, pelo exposto, deve-se calcular o dividendo sobre o **lucro ajustado**, que é sempre a sua base de cálculo. Ademais, conforme disposto no § 6º, todo e qualquer lucro, que não tenha sido destinado à formação de reservas de lucros ou incorporado ao Capital Social, deve ser destinado para o pagamento de dividendos.

Dessa forma, pela regra contida no *caput* do art. 202, devemos observar, inicialmente, se o estatuto estabelece o percentual do dividendo. Em caso afirmativo, esse será o percentual a ser aplicado sobre o lucro ajustado, mesmo que seja inferior a 25%. Do contrário, isto é, quando o estatuto for omissivo, o percentual a ser aplicado sobre o lucro ajustado é de 50%.

O lucro ajustado, após a Lei nº 10.303/2001 e a Lei nº 11.638/2007, pode ser determinado da seguinte forma:

LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO

(-) **RESERVA LEGAL**

(-) RESERVA PARA CONTINGÊNCIA

(-) RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS

(+) REVERSÃO DE RESERVA PARA CONTINGÊNCIA

(+) **REVERSÃO DE RESERVAS DE INCENTIVOS FISCAIS**

(=) **LUCRO AJUSTADO PARA DIVIDENDOS**

Poderia aparecer ainda a reversão da reserva de lucros a realizar, constituída antes da vigência da Lei nº 10.303/2001, mas conforme já comentamos será indiferente se aquela reserva será adicionada ao dividendo declarado ou revertida para compor a base de cálculo do novo dividendo. Isto porque a parcela do Lucro a Destinar ou dos Lucros Acumulados que não tenha sido destinada à formação de reservas de lucros será obrigatoriamente distribuída sob a forma de dividendos. Veja que já não cabe mais constituir reserva de lucros a realizar sobre esse valor, pois ele foi revertido justamente por ter sido realizado!

Portanto, repetindo, a base de cálculo para o dividendo quando tomado o lucro líquido do exercício é **sempre o lucro ajustado**, conforme acima demonstrado, esteja o percentual a ser aplicado previsto em estatuto ou não.

A Lei vinculou o cálculo do dividendo obrigatório à reserva de lucros a realizar. Relembrando, é considerada realizada a parcela do lucro que exceder a soma dos seguintes valores:

LUCROS NÃO REALIZADOS
a) resultado positivo líquido da equivalência patrimonial;
b) o lucro, rendimento ou ganho líquidos em operações ou contabilização de ativo e passivo pelo valor de mercado, cujo prazo de realização financeira ocorra após o término do exercício social seguinte.

O *caput* do art. 197 diz que a empresa poderá constituir reserva de lucros a realizar sobre a parcela destinada ao dividendo obrigatório, calculada nos termos do art. 202, **que exceder a parcela realizada do lucro do exercício, ou seja, a parcela não realizada do lucro líquido.**

Assim, a empresa deve primeiro proceder ao cálculo dos lucros a realizar, nos termos do § 1º do art. 197. A parte do lucro que exceder a este valor é o que se chama de **lucro realizado** (ou parcela já realizada do lucro do exercício).

Em seguida, calcula-se o dividendo obrigatório, nos termos do art. 202, conforme visto anteriormente. Caso este valor calculado seja superior à parcela já realizada do lucro líquido do exercício, é facultado à empresa constituir reserva de lucros a realizar sobre este excesso e distribuir o dividendo somente pelo valor correspondente à parcela do lucro já realizada.

Os lucros registrados na reserva de lucros a realizar, quando realizados, e se não tiverem sido absorvidos por prejuízos em exercícios subsequentes, deverão ser acrescidos ao primeiro dividendo obrigatório declarado após a sua realização. Neste caso, são considerados como integrantes da reserva os lucros a realizar de cada exercício que forem os primeiros a ser realizados em dinheiro.

Importante ressaltar que a reserva de lucros a realizar somente poderá ser utilizada para pagamento de dividendo obrigatório se não tiver sido absorvida por prejuízos posteriores.

O inciso II do art. 202 reza que o pagamento do dividendo, conforme definido anteriormente, poderá ser limitado ao montante do lucro líquido do exercício que tiver sido realizado, desde que a diferença seja registrada como reserva de lucros a realizar.

Quando o estatuto for omissivo e a assembleia deliberar alterá-lo para introduzir normas sobre a matéria, o dividendo obrigatório não poderá ser inferior a 25% do lucro líquido ajustado. Portanto, não confundam os percentuais! Relembrando, o percentual de 50% é utilizado quando o estatuto for omissivo com relação à parcela do lucro a ser destinada como dividendos, e o percentual de 25% é o valor mínimo

que deve constar no estatuto quando este for alterado. Já no estatuto originário, de empresa constituída há muito tempo, o percentual pode ser de 15%, 20%, ou seja, o percentual pode ser inferior a 25%.

Outra modificação importante, introduzida pela Lei nº 10.303/2001, foi a inclusão do § 6º do art. 202. Este determina que os lucros não destinados como reservas de lucros deverão ser distribuídos como dividendos. Neste caso, deve ser novamente observado se o lucro está realizado, pois, se ele não estiver realizado, poderá ser constituída reserva de lucros a realizar.

Veja-se a seguinte situação: uma empresa obteve um lucro líquido do exercício de R\$ 100.000,00. O estatuto é omissivo quanto à distribuição de dividendos. Neste caso o dividendo mínimo obrigatório é de 50%. Considere que a reserva legal já está no limite legal e que R\$ 98.000,00 dos lucros não estão realizados.

Aplicando-se as regras do art. 202, o dividendo calculado será de R\$ 50.000,00. Como somente R\$ 2.000,00 estão realizados, a companhia poderá constituir reserva de lucros a realizar pelo valor do excesso, ou seja, R\$ 48.000,00, e distribuir apenas R\$ 2.000,00 sob a forma de dividendos.

Os outros R\$ 50.000,00 não podem mais ficar retidos na companhia sob a forma de Lucros Acumulados, conforme o disposto no § 6º e ratificado pela Lei nº 11.638/2007, pois devem ser distribuídos como dividendos. Então o valor de R\$ 50.000,00 deve ser destinado ao pagamento de dividendos. Ora, se sobre a parcela do dividendo obrigatório a companhia já pôde constituir uma reserva de lucros a realizar, então sobre essa parcela dos lucros não destinados aos dividendos obrigatórios, e que não tenha sido destinada à formação de reservas de lucros, ela também poderá constituir reserva de lucros a realizar. A regra geral também deve ser seguida para essa reserva, ou seja, somente será utilizada para absorver prejuízos subsequentes e quando realizada será adicionada ao primeiro dividendo declarado.

Com relação às demais reservas, os dividendos devem ser pagos **após** a constituição das reservas legal, de incentivos fiscais e para contingência, porém **antes** da constituição das reservas estatutárias e das reservas para expansão, isto é, a reserva legal, a reserva de incentivos fiscais e a reserva para contingências podem prejudicar a distribuição de dividendos, ou seja, são prioritárias em relação aos dividendos, ao passo que a reserva estatutária e a reserva de retenção de lucros (expansão) não devem prejudicar o dividendo mínimo.

Como o estatuto pode prever que os acionistas detentores de ações preferenciais possam ter assegurado o pagamento de dividendo fixo, independentemente do resultado, pode ocorrer que o Resultado a Destinar não seja suficiente ao

pagamento dos dividendos. Neste caso deverão ser revertidas, além das reservas de contingência (cuja reversão é obrigatória), as reservas estatutárias e de planos para investimentos (retenção de lucros).

Exemplo: Calcular, nos termos da ordem jurídica vigente, após o advento da Lei nº 10.303/2001, o valor a ser destinado para dividendo obrigatório e para reserva de lucros a realizar, caso a empresa resolva constituir esta reserva, sabendo que o estatuto é omissivo quanto ao percentual de lucros do dividendo obrigatório.

Lucro líquido do exercício	800
Reversão de reserva de contingência	300
Reserva legal constituída	40
Reserva estatutária	30
Perda por equivalência patrimonial	30
Ganho por equivalência patrimonial	450
Lucro realizável a longo prazo	150

Resolução:

Vamos calcular os lucros a realizar. Reparem que devemos obter o resultado positivo líquido da equivalência patrimonial. Somente se este resultado for positivo é que será somado aos lucros a realizar. Assim:

Ganho por equivalência patrimonial	450
(-) Perda por equivalência patrimonial	(30)
(=) Resultado positivo líquido da EQP	420

Lucros a realizar:

Resultado positivo líquido EQP	420
(+) Lucro realizável a LP	150
(=) Lucros a realizar	570

Assim, os lucros já realizados (art 197, § 1^a) são a parcela do lucro líquido do exercício que exceder os lucros a realizar:

Lucro líquido do exercício	800
(-) Lucros a realizar	(570)
(=) Lucro já realizado	230

Cálculo do dividendo obrigatório:

Lucro líquido do exercício	800
(-) Reserva legal	(40)
(+) Reversão reserva de contingência	300
(=) Lucro líquido ajustado	1.060
Dividendo = 50% × \$ 1.060	530

Reparem que esse valor foi obtido pela aplicação do percentual para o caso de estatuto omissivo (50%) sobre o **lucro ajustado**, e não sobre o lucro líquido do exercício. Essa é a interpretação dominante nas bancas examinadoras de concursos recentes.

Note que a reserva estatutária não foi considerada para o cálculo do lucro ajustado, haja vista o disposto no art. 198 da Lei, ou seja, essa reserva não pode prejudicar a distribuição do dividendo, devendo, portanto, ser constituída após o cálculo do dividendo.

Agora devemos considerar o disposto no inciso II do art. 197, que diz que o pagamento dos dividendos poderá ser limitado ao montante do lucro líquido do exercício já realizado, desde que a diferença seja registrada como reserva de lucros a realizar.

Assim, caso a assembleia opte (após proposta da diretoria) pela constituição da reserva de lucros a realizar, teríamos o seguinte:

Valor calculado para dividendos	530
(-) Lucro líquido já realizado	(230)
(=) Valor para reserva de lucros a realizar	300

Desta forma, o valor a ser distribuído, como dividendo obrigatório, seria de \$ 230, que corresponde à parcela do lucro do exercício já realizado. Caso a

assembleia não aprovasse a destinação para reserva de lucros a realizar, então o dividendo a ser distribuído seria de \$ 530.

Além desse valor, todos os outros R\$ 530 deveriam ser destinados ao pagamento de dividendos, mas como esse lucro não está realizado, ele será destinado sob a forma de Lucros a Realizar.

13.5.3. Dividendos de ações preferenciais

Em que pese a restrição disposta no art. 198 da Lei, o art. 203 é mais severo quanto à restrição de que a constituição das reservas não pode prejudicar a distribuição de dividendo de ações preferenciais, prevista no art. 17, quando o estatuto assegurar a essa categoria de acionistas dividendos fixos ou mínimos.

Nesta hipótese, o dividendo deve ser distribuído conforme o previsto no estatuto e, se ele consistir na aplicação de um percentual sobre o lucro, a única reserva que deve ser constituída, antes da aplicação do percentual, é a reserva legal prevista no art. 193, portanto excluída da restrição. Sendo assim, essa reserva (legal) **sempre** prejudica a distribuição de dividendos, isto é, ela será **sempre** constituída, até o limite estabelecido na própria lei, antes de formar-se a base de cálculo do dividendo obrigatório.

Art. 203. O disposto nos arts. 194 a 197 e 202 não prejudicará o direito dos acionistas preferenciais de receber os dividendos fixos ou mínimos a que tenham prioridade, inclusive os atrasados, se cumulativos.

13.5.4. Dividendos intermediários

Quando a empresa estiver obrigada a levantar balanços semestrais, quer por disposição de lei, quer por força do estatuto, poderá, ela, declarar dividendos à conta do lucro apurado nesse balanço.

Interessante é o lançamento da constituição desse dividendo, pois deverá ser debitado no patrimônio líquido como conta retificadora da que serviu à distribuição do dividendo.

LUCROS OU DIVIDENDOS ANTECIPADOS

a CAIXA OU DIVIDENDOS A PAGAR

No balanço patrimonial, caso fossem utilizados recursos de Reserva de Lucros, teríamos a seguinte situação, tendo em vista que a conta **dividendos antecipados** será conta retificadora de PL. Supondo que os recursos utilizados sejam oriundos da Reserva para Contingência, teríamos:

RESERVA PARA CONTINGÊNCIAS (-) DIVIDENDOS ANTECIPADOS

Esse assunto não tem sido cobrado em prova, mas é um excelente ponto a ser explorado pelas bancas examinadoras nos próximos concursos, pois alguma novidade sempre é esperada. Por isso, transcrevemos a norma que prevê essa possibilidade.

Art. 204. A companhia que, por força de lei ou de disposição estatutária, levantar balanço semestral, poderá declarar, por deliberação dos órgãos de administração se autorizados pelo estatuto, dividendo à conta do lucro apurado nesse balanço.

§ 1º A companhia poderá, nos termos de disposição estatutária, levantar balanço e distribuir dividendos em períodos menores, desde que o total dos dividendos pagos em cada semestre do exercício social não exceda o montante das reservas de capital de que trata o § 1º do art. 182.

§ 2º O estatuto poderá autorizar os órgãos de administração a declarar dividendos intermediários, à conta de lucros acumulados ou de reservas de lucros existentes no último balanço anual ou semestral.

13.5.5. Pagamento de dividendo com prejuízo no exercício

Diante de tudo o que se relatou sobre dividendo, restam cristalinas duas possibilidades de distribuição de dividendo com resultado do exercício negativo.

A primeira é textualmente concebida pelo art. 17, no que tange ao dividendo fixo.

A outra resulta da correta aplicação do art. 202. Senão, vejamos: caso haja prejuízo, no exercício, no valor de R\$ 1.000,00, não cabe qualquer constituição de reservas. Entretanto, havendo reversão de reservas em valor superior a esse prejuízo, o lucro ajustado será positivo e poderá haver a distribuição de dividendo!!!!

EXERCÍCIO RESOLVIDO 13-1:
(Cespe/Agente/PF/2000) – adaptada

Demonstração de lucros acumulados de 1999	(em R\$ mil)
Lucros acumulados em 31/12/1998	50.000
Lucro do exercício social de 1999	120.000
Parcela destinada à formação da reserva legal	(6.000)
Parcela destinada à formação da reserva de contingências	(20.000)
Reversão da reserva de lucros a realizar	10.000
Dividendos declarados	(50.000)
Lucros acumulados em 31/12/1999	104.000

Com base no quadro demonstrativo de lucros acumulados de uma sociedade anônima do ramo de navegação, apresentado acima, julgue os itens que se seguem:

1. A reserva legal, a de contingências e a de lucros a realizar fazem parte do patrimônio líquido da empresa.
2. O saldo de lucros acumulados em 31/12/1999 não poderá ser utilizado para nova distribuição de dividendos, em conformidade com os princípios de Contabilidade.
3. Para a formação da reserva de contingências, deverá haver um registro a débito da conta relativa a essa reserva, no valor de R\$ 20.000.000,00.
4. Os dividendos declarados deverão ser registrados a débito das disponibilidades.

Resolução:

1. (**Correta**) Todas as reservas fazem parte do patrimônio líquido da empresa.
2. (**Errada**) O saldo restante em lucros acumulados, em 1999, **poderá** ser utilizado para nova distribuição de dividendos (superior ao mínimo), ao longo do exercício seguinte, caso a assembleia aprove esta destinação.
3. (**Errada**) Constituição da reserva de contingência (assim como qualquer reserva de lucros):

D Lucros acumulados

C Reserva de contingência

O valor de R\$ 20.000.000,00 está correto, só que é a crédito da conta de reservas de contingência.

4. (Errada) Lançamento da **constituição** de dividendos:

D Lucros acumulados (-PL)

C Dividendos a distribuir (+PC)

Na ocasião do **pagamento**, o lançamento é:

D Dividendos a distribuir (-PC)

C Caixa/disponibilidades (-AC)

EXERCÍCIO RESOLVIDO 13-2:

(AFTN/Esaf/1998) Feitos os lançamentos de encerramento para levantamento do balanço patrimonial, o contador constatou que a conta de resultado do exercício apresentava saldo credor de R\$ 800.000,00.

Para encerrar esta conta, ele creditou provisão p/ imposto de renda, em R\$ 180.000,00; participação de empregados, em R\$ 12.000,00; participação de diretores, em R\$ 10.000,00; e lucros acumulados, pelo valor restante de R\$ 598.000,00.

Em lucros acumulados, após contabilizar reserva legal de R\$ 25.000,00; reserva estatutária de R\$ 50.000,00; reversão de reserva estatutária de R\$ 10.000,00 e reversão de reserva de contingências de R\$ 30.000,00, o contador calculou o dividendo mínimo obrigatório, fixado na Lei nº 6.404/1976 (art. 202), à base de 30%, como previsto nos estatutos sociais, encontrando o valor de:

- a) R\$ 156.900,00;
- b) R\$ 162.900,00;
- c) R\$ 168.900,00;
- d) R\$ 171.900,00;
- e) R\$ 180.900,00.

Resolução:

Repare que, apesar da quantidade de informações, a questão não era tão difícil. O primeiro passo é descobrirmos o valor do resultado líquido do exercício. O resultado líquido é aquele obtido, após o imposto de renda e as participações. O enunciado afirma que este valor foi de \$ 598.000,00, tendo sido, inclusive, transferido para a conta lucros ou prejuízos acumulados.

Relembrando, imposto de renda e participações são despesas do exercício; reservas de lucros e dividendos são destinações do resultado, após a obtenção do lucro líquido. Assim:

Lucro antes do IR	800.000,00
(-) Imposto de renda	(180.000,00)
(-) Participação de diretores	(10.000,00)
(-) Participação de empregados	(12.000,00)
(=) Lucro líquido do exercício	598.000,00

Apesar de a questão ter sido elaborada antes da vigência da Lei nº 10.303/2001, permaneceu válida, pois não foi citada a reserva de lucros a realizar. Assim, o lucro ajustado para dividendo seria:

Lucro líquido do exercício	598.000,00
(-) Reserva legal	(25.000,00)
(+) Reversão de reserva de contingência	30.000,00
(=) Lucro ajustado para dividendos	603.000,00

O dividendo é igual a 30% do lucro ajustado. Assim:

$$30\% \times \$ 603.000,00 = \$ 180.900,00.$$

Como não se falou em lucros a realizar, este seria mesmo o valor a ser destinado como dividendos.

Perceba que não há lucros a realizar, então os outros 70% do lucro ajustado também devem ser distribuídos sob a forma de dividendos, consoante o disposto no § 6º do art. 22 da lei societária.

Resposta: Letra E.

Exercícios

1. **(Detran – PE – 2010) Uma sociedade aberta apurou no exercício 20X0 um lucro líquido de \$10.000,00. Entretanto, erroneamente, ainda não haviam sido apurados \$300,00 em participações estatutárias. Não havendo nada mais a apurar, o Contador precisava reavaliar o lucro líquido do exercício e os dividendos mínimos a pagar deliberados pelo estatuto em 25%. Antes, procedeu a seguinte destinação:
Reserva legal: \$500,00.
Reserva para contingências do exercício: \$400,00.
Reversão de reservas de contingência: \$300,00.
Respectivamente, qual o lucro líquido apurado no exercício 20X0 e o valor dos dividendos mínimos?**
 - a) \$9.700,00 e \$2.275,00.
 - b) \$10.000,00 e \$2.350,00.
 - c) \$9.700,00 e \$2.200,00.
 - d) \$9.700,00 e \$2.500,00.
 - e) \$10.000,00 e \$2.425,00.

2. **(AFTE/RO – 2010) Ao contabilizar os dividendos distribuídos por controladas, a controladora debita Caixa/Contas a Receber e credita:**
 - a) Receita Eventual.
 - b) Receita de Dividendos.
 - c) Investimentos.
 - d) Outras Receitas.
 - e) Receita de Equivalência Patrimonial.

3. **(Petrobras/Cesgranrio – 2010) Uma companhia de capital fechado, que só emitiu ações ordinárias, apresentou as seguintes informações parciais apuradas por ocasião do fechamento do balanço de 2009:**

Exercício 2008

 - Dividendos omissos no estatuto

Exercício 2009

 - Lucro do Exercício/09 = 1.048.000,00
 - Reserva Legal constituída no exercício Legal = 48.000,00

Estatutária = 200.000,00

 - Introdução do dividendo no estatuto, por deliberação da assembleia do percentual mínimo de dividendo obrigatório, estabelecido na Lei Societária

Considerando as determinações da Lei Societária com relação ao pagamento de dividendos e, para efeito de cálculo, exclusivamente os dados e as informações acima, os dividendos de 2009, propostos pela administração da companhia, em reais, são:

- a) 200.000,00;
- b) 250.000,00;
- c) 262.500,00;
- d) 400.000,00;
- e) 500.000,00.

4. (Cespe/TCU-1998) Acerca da distribuição de resultados, julgue os itens que se seguem.

- 1) Os acionistas de sociedades por ações têm direito a receber, como dividendo obrigatório, em cada exercício, a parcela dos lucros estabelecida no estatuto, ou, se este for omissivo, metade do lucro líquido do exercício, ajustado nos termos da Lei nº 6.404/1976.
- 2) A companhia somente pode pagar dividendos à conta de lucro líquido do exercício.
- 3) Os acionistas não são obrigados a restituir os dividendos que, em boa-fé, tenham recebido.
- 4) O estatuto da companhia poderá estabelecer o dividendo como porcentagem do lucro ou do capital social, ou fixar outros critérios para determiná-lo, desde que estes sejam regulados com precisão e minúcia e não sujeitem os acionistas minoritários ao arbítrio dos órgãos de administração ou da maioria acionária.
- 5) Havendo lucro líquido, o dividendo obrigatório previsto na Lei nº 6.404/1976 deverá ser pago em cada exercício social, mesmo sendo ele incompatível com a situação financeira da companhia.

5. (AFTN/Esaf/1998) Como os estatutos sociais da Empresa S/A não previam um percentual para dividendos, foi ela compelida pela Lei nº 6.404/1976 a destinar 50% do seu lucro líquido do ano passado para esse fim.

Tentando evitar percentagem tão alta de distribuição, os acionistas reuniram-se em Assembleia Geral e fixaram, nos estatutos, a percentagem mínima permitida na Lei para previsão estatutária.

No presente exercício, a Empresa S/A apurou um lucro, ajustado nos termos do art. 202 da referida Lei nº 6.404/1976, no valor de R\$ 800.000,00, e deverá distribuir o mínimo fixado nos Estatutos, que, no caso, alcança o valor de:

- a) R\$ 80.000,00;
- b) R\$ 200.000,00;
- c) R\$ 320.000,00;
- d) R\$ 160.000,00;
- e) R\$ 400.000,00.

6. (Esaf-CVM/2001) Balancete de final de exercício da Cia. Moliterno

	Débitos	Créditos
Caixa e bancos		600
Contas a receber	2.000	
Estoques	700	
Terrenos	3.000	
Edifícios	4.500	
Máquinas e equipamentos	1.500	
Móveis e utensílios	800	
Custo das mercadorias vendidas	1.300	
Deduções de vendas	300	
Despesas com vendas	400	
Despesas financeiras	300	
Despesas administrativas	500	

Quais deles referem-se à remuneração de acionistas?

- a) Apenas o I e o II.
- b) Apenas o I, o II e o V.
- c) Apenas o II, o III e o IV.
- d) Apenas o III e o IV.
- e) Apenas o IV e o V.

10. (AGERS/RS/1998) Para evitar que uma empresa distribua, antecipadamente, lucros que se consolidarão apenas a longo prazo, deduzem-se as parcelas desses lucros do resultado, utilizando-se o lançamento:

- a) Resultados de exercícios futuros
a Lucros a pagar a longo prazo;
- b) Lucros acumulados
a Reservas de lucros a realizar;
- c) Resultados de exercícios futuros
a Lucros a realizar;
- d) Lucros acumulados
a Lucros a realizar;
- e) Lucros acumulados
a Resultados de exercícios futuros.

11. (Detran/PE – 2010) Uma sociedade aberta apurou no exercício 20X0 um lucro líquido de \$10.000,00. Entretanto, erroneamente, ainda não haviam sido apurados \$300,00 em participações estatutárias. Não havendo nada mais a apurar, o Contador precisava reavaliar o lucro líquido do exercício e os dividendos mínimos a pagar deliberados pelo estatuto em 25%. Antes, procedeu a seguinte destinação:

Reserva legal: \$500,00.

Reserva para contingências do exercício: \$400,00.

Reversão de reservas de contingência: \$300,00.

Respectivamente, qual o lucro líquido apurado no exercício 20X0 e o valor dos dividendos mínimos?

- a) \$9.700,00 e \$2.275,00.
- b) \$10.000,00 e \$2.350,00.
- c) \$9.700,00 e \$2.200,00.
- d) \$9.700,00 e \$2.500,00.
- e) \$10.000,00 e \$2.425,00.

12. (Perito Contábil – 2002/Cespe/UnB)

Demonstração dos lucros/prejuízos acumulados do período encerrado em 31 de dezembro de 2000 (em R\$ mil)	
saldo anterior	-
lucro líquido do período	235.258
reserva legal	(11.763)
reserva de lucros a realizar	(85.000)
reserva de contingências	(25.000)
reserva estatutária	161.000
reversão da reserva de lucros a realizar	161.000
dividendos declarados	(250.000)
retenção de lucros	969
saldo final	-

Julgue os itens subsequentes, relativos à demonstração acima apresentada e à legislação de regência desse assunto.

- 1) Há incorreção na demonstração apresentada, já que não pode haver distribuição de dividendo com valor superior ao lucro líquido gerado no período.
- 2) A reversão da reserva de lucros a realizar poderia ser feita com crédito direto à conta de capital social, sem trânsito na conta de lucros ou prejuízos acumulados e sem formar a base de cálculo de dividendos obrigatórios.
- 3) A reserva estatutária tem de limitar-se a 10% do lucro líquido e deve ter como finalidade única reter recursos para o financiamento do capital de giro de uma companhia.
- 4) A reversão da reserva de contingências deve ser feita obrigatoriamente a crédito de lucros acumulados.
- 5) A companhia poderá deixar de constituir a reserva legal no exercício em que o saldo dessa reserva, acrescido do montante das reservas de capital, exceder 30% do capital social.

13. (Perito Contábil – 2002/Cespe/UnB)

Considerando a Lei das S/A e as alterações nela recentemente introduzidas, julgue os itens a seguir.

- 1) O dividendo mínimo obrigatório de uma S/A, caso o estatuto seja omissivo, será de 50% do lucro líquido do exercício, deduzido da reserva legal e da reserva de contingências e acrescido da reversão da reserva de contingências que tiver sido realizada.
- 2) Os lucros registrados na reserva de lucros a realizar, quando realizados e não tiverem sido absorvidos por prejuízos, deverão ser acrescidos ao primeiro dividendo declarado, após a realização.
- 3) O resultado líquido positivo da equivalência patrimonial não é base para a formação da reserva de lucros a realizar.
- 4) Nenhuma companhia aberta pode distribuir dividendos em valor inferior ao mínimo obrigatório.
- 5) A reserva de contingências objetiva compensar, em exercício futuro, a diminuição do lucro decorrente de perda julgada provável, cujo valor possa ser estimado.

14. (Esaf – AFRF/2003) Fomos chamados a calcular os dividendos a distribuir, no segundo semestre, da empresa Rentável. A empresa é uma sociedade anônima e os seus estatutos determinam que os dividendos devem ser o mínimo obrigatório de acordo com a lei, mas não estabelecem o valor percentual sobre o lucro líquido.

Os valores que encontramos para montar a base de cálculo foram: reserva estatutária de R\$ 6.500,00, participação de administradores no lucro de R\$ 7.000,00, participação de empregados no lucro de R\$ 8.000,00, provisão para o Imposto de Renda e CSLL de R\$ 95.000,00 e lucro líquido, antes do imposto de renda, de R\$ 180.000,00. Ficamos com o encargo de calcular o valor da reserva legal e do dividendo mínimo obrigatório.

Feitos os cálculos corretamente, podemos afirmar com certeza que o dividendo será no valor de:

- a) R\$ 15.000,00;
- b) R\$ 16.625,00;
- c) R\$ 30.000,00;
- d) R\$ 33.250,00;
- e) R\$ 35.000,00.

15. (Esaf – AFRF/2003) Temos como tarefa observar o Patrimônio Líquido das empresas Hexa Comercial e Hepta Comercial, em 31/12/2002, no qual podemos verificar os seguintes elementos:

Rubrica	empresa Hexa	empresa Hepta
Capital social	R\$ 150.000,00	R\$ 120.000,00
Ações emitidas	15.000 unidades	12.000 unidades
Reservas e lucros	R\$ 30.000,00	R\$ 12.000,00
Ativo Permanente	R\$ 140.000,00	R\$ 150.000,00
Investimentos	R\$ 72.000,00	R\$ 37.000,00
Ações do BB	R\$ 10.000,00	R\$ 6.000,00
Ações de Hepta	R\$ 52.800,00	—

No exercício social de 2002:

- a empresa Hexa obteve lucro líquido de R\$ 50.000,00;
- a empresa Hepta obteve lucro líquido de R\$ 40.000,00;
- a empresa Hexa distribuiu dividendos de 20%; e
- a empresa Hepta distribuiu dividendos de 20%.

Com base nessas informações, ao examinarmos a escrituração da empresa Hexa, devemos encontrar um lançamento assim registrado:

- a) Dividendos a Receber
a Ações da Empresa Hepta Comercial
vlr. dividendos a nosso favor R\$ 3.200,00
 - b) Dividendos a Receber
a Receita com Dividendos
vlr. dividendos a nosso favor R\$ 3.200,00
 - c) Ações da Empresa Hepta Comercial
a Dividendos a Receber
vlr. dividendos a nosso favor R\$ 3.200,00
 - d) Dividendos a Receber
a Ações da Empresa Hepta Comercial
vlr. dividendos a nosso favor R\$ 4.000,00
 - e) Dividendos a Receber
a Receita com Dividendos
vlr. dividendos a nosso favor R\$ 4.000,00
16. (Esaf – AFRF/2002-2) Em 31 de dezembro de 2001, o Patrimônio Líquido da S/A Empresa Distribuidora apresentava a composição seguinte, em ordem alfabética:
- | | |
|--------------------------|----------------|
| Capital a Integralizar | R\$ 60.000,00 |
| Capital Social | R\$ 548.000,00 |
| Lucros Acumulados | R\$ 17.000,00 |
| Outras Reservas de Lucro | R\$ 80.000,00 |
| Reservas de Capital | R\$ 40.000,00 |
| Reserva Legal | R\$ 25.000,00 |
- No mesmo exercício a Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados no exercício de 2001 apresentou os seguintes componentes, exceto a reserva legal:
- | | |
|--------------------------------------|----------------|
| Ajuste credor do saldo inicial | R\$ 2.700,00 |
| Dividendos Propostos | R\$ 30.000,00 |
| Lucro Líquido do Exercício | R\$ 140.000,00 |
| Reservas de Contingências | R\$ 8.000,00 |
| Reservas Estatutárias | R\$ 4.000,00 |
| Reservas de Lucros a Realizar | R\$ 5.000,00 |
| Reversão de Reservas | R\$ 2.000,00 |
| Saldo Inicial – Prejuízos Acumulados | R\$ 77.700,00 |

Considerando, exclusivamente, os dados fornecidos, podemos dizer que a parcela de lucro destinada à constituição da Reserva Legal no exercício foi de:

- a) R\$ 7.000,00;
- b) R\$ 4.600,00;
- c) R\$ 3.250,00;
- d) R\$ 3.115,00;
- e) R\$ 3.000,00.

17. (Petrobras/Cesgranrio – 2010) Admita as seguintes informações da Sociedade Anônima antes do cálculo dos dividendos.

- **Lucro líquido do exercício – R\$ 2.000.000,00**
- **Proposta para constituição das seguintes Reservas, no exercício findo:**
 - **Legal – R\$ 100.000,00**
 - **Estatutária – R\$ 150.000,00**
 - **Para Contingências – R\$ 200.000,00**
- **Dividendo no estatuto – 20%**

Considerando exclusivamente as informações acima e as determinações da Legislação Societária, os dividendos mínimos propostos, em reais, são:

- a) 310.000,00;
- b) 330.000,00;
- c) 340.000,00;
- d) 380.000,00;
- e) 400.000,00.

18. (NCE-UFRJ – BNDES/2005) A Cia. LWP possui seu capital formado, exclusivamente, por ações ordinárias, e prevê, em seu Estatuto Social, a destinação integral do Lucro Líquido do Exercício. O referido Estatuto contempla, ainda, a distribuição de dividendos obrigatórios de 25% do lucro líquido do exercício, ajustado conforme o art. 202 da Lei nº 6.404/1976, com nova redação introduzida pela Lei nº 10.303/2001.

Em 31/12/X1 a Cia. LWP apresentou um Lucro Líquido do Exercício de R\$ 800,00. Integravam esse lucro a Receita de Equivalência Patrimonial, no montante de R\$ 500,00, e um lucro não realizado em vendas de longo prazo de R\$ 170,00. Sabendo que a Cia. LWP constituiu a Reserva de Lucros a Realizar pelo limite permitido pela Lei nº 6.404/1976, o montante do dividendo obrigatório a ser distribuído no exercício é de:

- a) R\$ 90,00;
- b) R\$ 130,00;
- c) R\$ 65,00;
- d) R\$ 190,00;
- e) R\$ 147,50.

Considerando as disposições legais e as normas e instruções da CVM acerca da contabilidade das empresas em geral e das companhias abertas, julgue as questões 24 a 28 a seguir (C – certo ou E – errado).

19. (Cespe-UnB – Petrobras/2004) As companhias abertas são obrigadas a elaborar e publicar, juntamente com as demais demonstrações societárias obrigatórias, a demonstração das mutações do patrimônio líquido (DMPL), que deverá conter, em uma de suas colunas, a demonstração de lucros ou prejuízos acumulados (DLPA), ficando, assim, dispensadas da elaboração e da publicação da DLPA em separado.

20. **(Cespe-UnB – Petrobras/2004) As parcelas do lucro destinadas à constituição de reservas, que podem decorrer de determinação legal ou estatutária, ou ainda de proposta da administração, devem ser aprovadas pela Assembleia Geral e mostradas, em conjunto, na DLPA, sendo, nesse caso, dispensável a divulgação de informações gerenciais, tais como as razões específicas que justificaram a retenção.**
21. **(Cespe-UnB – Petrobras/2004) As participações nos lucros atribuídas a terceiros, não relativas ao investimento dos acionistas, devem ser registradas como despesas da empresa, antes de se apurar o lucro líquido do exercício. A base de cálculo legal para apuração, porém, é o lucro líquido, antes do imposto de renda e da contribuição social, e antes das participações, deduzido do eventual saldo de prejuízos acumulados.**
22. **(Cespe-UnB – Petrobras/2004) A evidenciação do lucro por ação e do dividendo por ação é obrigatória por lei, bastando, para atender à norma, a exposição dos valores calculados para esses itens, exclusiva e diretamente nas respectivas demonstrações financeiras, ou seja, na DRE e na DMPLou na DLPA.**
23. **(Cespe-UnB – Petrobras/2004) A princípio todo o resultado do exercício deve ser distribuído aos acionistas, a não ser que existam fortes razões para não fazê-lo. Nesse caso, as razões para a retenção do lucro devem ser suficientes para justificar a não distribuição, além de serem devidamente evidenciadas em nota explicativa.**
24. **(PUC-PR – CRF) Sobre a Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados pode-se afirmar:**
- I. Apresenta o saldo do início do período e o aumento de capital em espécie;
 - II. Apresenta as reversões de reservas e o lucro líquido do exercício;
 - III. Apresenta as transferências para reservas, os dividendos, a parcela dos lucros incorporada ao capital e o saldo de lucros acumulados ao final do período;
 - IV. A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados não deverá indicar o montante do dividendo por ação do capital social e não poderá ser incluída na demonstração das mutações do patrimônio líquido, se elaborada e publicada pela companhia.
- Assinale a(s) afirmativa(s) incorreta(s).**
- a) I e III.
 - b) II e III.
 - c) III e IV.
 - d) I e IV.
 - e) Todas as afirmativas estão incorretas.
25. **(MPU – RJ /2001) O Estatuto da Companhia ABC é omissivo no que tange a distribuição de dividendos. A Lei Federal nº 6.404/1976 regula a forma de distribuição do dividendo mínimo obrigatório visando a proteção dos acionistas. A Companhia decide então introduzir em seu Estatuto, por meio de Assembleia Geral, a figura dos dividendos, que não poderá ser inferior a:**
- a) 50% do lucro antes do imposto de renda;
 - b) 10% da receita bruta do exercício;
 - c) 5% do patrimônio líquido;
 - d) 25% do lucro líquido ajustado do exercício;
 - e) 5% dos lucros acumulados.

26. (Imbel – Cetro/2004) A reversão da reserva de contingências, no exercício em que deixar de existir a razão que justificou a sua constituição, afetará:

- a demonstração do resultado do exercício;
- a demonstração das origens e aplicações de recursos;
- o somatório do patrimônio líquido;
- a demonstração de lucros ou prejuízos acumulados;
- o passivo circulante.

27. (Esaf – AFTE – RN/2005) A empresa Aurialvo S/A, que tinha lucros acumulados de R\$ 25.000,00 apurou lucro líquido de R\$ 200.000,00, e contabilizou a seguinte destinação proposta à Assembleia Geral, em ordem alfabética.

Dividendos	R\$???
Imposto de Renda e CSLL	R\$	75.000,00
Participação de Administradores	R\$	8.000,00
Participação de Empregados	R\$	12.000,00
Reservas de Contingências	R\$	6.000,00
Reservas Estatutárias	R\$	10.000,00
Reserva Legal	R\$	5.000,00
Reversão da reserva de contingências	R\$	2.000,00
Reversão da reserva estatutária	R\$	2.500,00

Sabendo-se que os dividendos foram distribuídos segundo o lucro ajustado para este fim nos termos legais e que os estatutos não estabeleceram o percentual devido, podemos dizer que a demonstração de lucros ou prejuízos acumulados vai demonstrar um “saldo atual” de:

- R\$ 56.750,00;
- R\$ 65.500,00;
- R\$ 70.500,00;
- R\$ 89.500,00;
- R\$ 92.000,00.

28. (Suape/Upenet – 2010) A Demonstração da conta Lucros ou Prejuízos Acumulados, em 31.12.2009, apresentava:

- **Prejuízo acumulado em 31.12.2009 R\$ 125,00**
- **Amortização calculada à maior em 2007..... R\$ 50,00**
- **Resultado positivo do exercício de 2009 R\$ 150,00**
- **Parcela destinada à Reserva Legal R\$ 7,50**

O saldo dessa conta, em 31.12.2009, apresentava (antes da destinação determinada pela Lei nº 11.638/2007):

- lucro acumulado de \$ 317,50;
- lucro acumulado de \$ 17,50;
- lucro acumulado de \$ 67,50;
- prejuízo acumulado de \$ 32,50;
- prejuízo acumulado de \$ 17,50.

29. (AL/RO – 2010) Qual a demonstração contábil que ao ser elaborada gera a dispensa de elaboração da Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados, desde que as informações desta última estejam incluídas, no mesmo nível de informação, naquela?

- Balço Patrimonial
- Do Resultado do Exercício
- Dos Fluxos de Caixa
- Das Mutações do Patrimônio Líquido
- Do Valor Adicionado

- 30. (Petrobras/Cesgranrio – 2010) A demonstração contábil que possibilita às sociedades anônimas de capital fechado, exclusivamente nos termos da Lei Societária, a evidência clara do lucro do período e sua distribuição é o (a):**
- a) Balanço Patrimonial;
 - b) Demonstração do Valor Agregado;
 - c) Demonstração dos Fluxos de Caixa;
 - d) Demonstração do Resultado do Exercício;
 - e) Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados.
- 31. (AFTE/RO – 2010) NÃO se evidencia na Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados:**
- a) o aumento do capital social;
 - b) a constituição da reserva legal;
 - c) a distribuição de dividendos;
 - d) o lucro líquido do exercício;
 - e) a reversão da reserva para contingências.
- 32. (Instituto Federal do Paraná / Progepe – 2010) Assinale a alternativa que indica contas discriminadas na Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados.**
- a) Os lucros distribuídos; os recursos aplicados na aquisição do permanente; as reversões de reservas.
 - b) O saldo no início do período; os ajustes de exercícios anteriores; as destinações do lucro líquido do período.
 - c) As compensações de prejuízos; os recursos aplicados na redução de obrigações de longo prazo; as parcelas de lucros, incorporadas ao capital.
 - d) As reversões de reservas; os reembolsos de capital; as compensações de prejuízos.
 - e) As parcelas de lucros, incorporadas ao capital; os aumentos de capital, discriminando sua natureza; os ajustes de exercícios anteriores.
- 33. (UFP – 2010) Determinada organização realizou aumento de capital no valor de R\$ 25.000,00, e para isso utilizou-se da Reserva Legal, no valor de R\$ 11.200,00, e da Reserva Estatutária, no valor de R\$ 13.800,00. Com base nesse registro, as mutações patrimoniais:**
- a) provocaram aumento no patrimônio líquido da empresa;
 - b) provocaram diminuição no patrimônio líquido da empresa;
 - c) não provocaram nem aumento e nem diminuição no patrimônio líquido da empresa;
 - d) provocaram aumento e diminuição, simultaneamente, no patrimônio líquido da empresa;
 - e) provocaram aumento no patrimônio líquido, porque o aumento no capital sempre aumentará o patrimônio líquido e porque ocorrem ganhos para os acionistas e sócios.
- 34. (MPU – Cespe / 2010) Com base no que dispõe a legislação sobre sociedades por ações, assinale a alternativa correta.**
- a) A demonstração dos lucros e dos prejuízos acumulados, a do resultado do exercício, a dos fluxos de caixa, a do valor adicionado e o balanço patrimonial são obrigatórios para todas as sociedades anônimas que, na data do balanço, tenham patrimônio líquido superior a R\$ 2,0 milhões.
 - b) O valor justo das aplicações em instrumentos financeiros, na ausência de mercado ativo, é obtido por meio do cálculo do valor líquido atual dos fluxos de caixa futuros de instrumentos financeiros de natureza, prazo e risco similares.

- c) O saldo das reservas de lucros para contingências, de incentivos fiscais e de lucros a realizar, não pode ultrapassar o saldo da conta capital social.
- d) A diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível da companhia deve ser registrada periodicamente nas contas de depreciação, de amortização ou de exaustão, sendo vedada qualquer alteração nos critérios utilizados para a determinação da vida útil econômica estimada do bem e para o cálculo da redução de valor a contabilizar.
- e) No balanço patrimonial, as contas de passivo são classificadas em dois grupos: circulante e não circulante. No grupo não circulante, inclui-se o patrimônio líquido.
- 35. (Esaf – AFRFB / 2009) A empresa Livre Comércio e Indústria S.A. apurou, em 31/12/2008, um lucro líquido de R\$ 230.000,00, antes da provisão para o Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro e das participações estatutárias.**
- As normas internas dessa empresa mandam destinar o lucro do exercício para reserva legal (5%); para reservas estatutárias (10%); para imposto de renda e contribuição social sobre o lucro (25%); e para dividendos (30%).**
- Além disso, no presente exercício, a empresa determinou a destinação de R\$ 50.000,00 para participações estatutárias no lucro, sendo R\$ 20.000,00 para os Diretores e R\$ 30.000,00 para os empregados.**
- Na contabilização do rateio indicado acima, pode-se dizer que ao pagamento dos dividendos coube a importância de:**
- a) R\$ 39.000,00;
- b) R\$ 33.150,00;
- c) R\$ 35.700,00;
- d) R\$ 34.627,50;
- e) R\$ 37.050,00.

Gabaritos

CAPÍTULO 1

- | | | | |
|-------|-------|-------|-------|
| 1. E | 11. D | 21. D | 31. E |
| 2. C | 12. D | 22. E | 32. A |
| 3. D | 13. D | 23. A | 33. A |
| 4. E | 14. A | 24. B | 34. E |
| 5. C | 15. E | 25. A | 35. D |
| 6. C | 16. D | 26. A | 36. B |
| 7. E | 17. E | 27. E | 37. A |
| 8. D | 18. A | 28. C | 38. A |
| 9. A | 19. E | 29. C | |
| 10. B | 20. A | 30. C | |

CAPÍTULO 2

- | | | | |
|---------------|---------------|-------|-------|
| 1. E | 14. D | 27. D | 40. D |
| 2. C,C,E,E,C | 15. A | 28. A | 41. E |
| 3. C | 16. E | 29. A | 42. A |
| 4. C | 17. B | 30. E | 43. C |
| 5. C | 18. D | 31. C | 44. B |
| 6. B | 19. C,C,C,E,C | 32. E | 45. D |
| 7. D | 20. A | 33. E | 46. A |
| 8. A | 21. C | 34. B | 47. C |
| 9. B | 22. D | 35. D | 48. D |
| 10. C,C,C,C,C | 23. A | 36. A | |
| 11. E | 24. D | 37. C | |
| 12. B | 25. D | 38. A | |
| 13. A | 26. E | 39. E | |

CAPÍTULO 3

- | | | | |
|------|------|-------|-------|
| 1. C | 5. A | 9. E | 13. E |
| 2. B | 6. D | 10. E | 14. E |
| 3. C | 7. E | 11. C | 15. D |
| 4. D | 8. E | 12. C | 16. C |

17.	A	28.	C	39.	D	50.	D
18.	B	29.	D	40.	B	51.	C
19.	B	30.	A	41.	B	52.	D
20.	A	31.	B	42.	A	53.	D
21.	C	32.	C	43.	C	54.	B
22.	D	33.	E	44.	E	55.	E
23.	E	34.	C	45.	E	56.	B
24.	A	35.	A	46.	B	57.	D
25.	C	36.	C	47.	B	58.	E
26.	E	37.	C	48.	E	59.	C
27.	E	38.	D	49.	A		

CAPÍTULO 4

1.	C	20.	A	39.	E	58.	E
2.	B	21.	B	40.	E	59.	D
3.	C	22.	A	41.	D	60.	B
4.	E	23.	E	42.	D	61.	C
5.	C	24.	B	43.	B	62.	D
6.	B	25.	B	44.	E	63.	B
7.	C	26.	A	45.	A	64.	D
8.	C	27.	A	46.	D	65.	D
9.	D	28.	C	47.	A	66.	B
10.	C	29.	C	48.	A	67.	A
11.	C	30.	D	49.	D	68.	B
12.	A	31.	E	50.	E	69.	C
13.	C	32.	D	51.	D	70.	E
14.	C	33.	D	52.	C	71.	D
15.	B	34.	A	53.	D	72.	E
16.	D	35.	D	54.	C		
17.	A	36.	B	55.	E		
18.	D	37.	A	56.	A		
19.	A	38.	D	57.	D		

CAPÍTULO 5

1.	B	11.	E	21.	D	31.	E
2.	C	12.	A	22.	E	32.	E
3.	B	13.	D	23.	D	33.	B
4.	B	14.	C	24.	C	34.	D
5.	D	15.	B	25.	B	35.	B
6.	E	16.	E	26.	B	36.	C
7.	D	17.	B	27.	C	37.	A
8.	B	18.	A	28.	A	38.	B
9.	E	19.	B	29.	B	39.	A
10.	A	20.	D	30.	D	40.	E

41.	E	52.	E	63.	E	74.	A
42.	B	53.	B	64.	E	75.	C
43.	A	54.	E	65.	C	76.	D
44.	B	55.	A	66.	D	77.	B
45.	E	56.	D	67.	C	78.	E
46.	E	57.	E	68.	A	79.	C
47.	E	58.	D	69.	E	80.	B
48.	E	59.	E	70.	C	81.	B
49.	C	60.	B	71.	E	82.	E
50.	B	61.	D	72.	C		
51.	A	62.	A	73.	D		

CAPÍTULO 6

1.	E	27.	E	53.	E	79.	D
2.	C	28.	D	54.	D	80.	D
3.	A	29.	C	55.	E	81.	A
4.	D	30.	C	56.	A	82.	D
5.	E	31.	E	57.	B	83.	C
6.	A	32.	C	58.	E	84.	E
7.	C	33.	E	59.	B	85.	D
8.	B	34.	B	60.	D	86.	D
9.	C	35.	A	61.	C	87.	A
10.	B	36.	C	62.	A	88.	C
11.	A	37.	D	63.	A	89.	A
12.	B	38.	D	64.	E	90.	D
13.	B	39.	E	65.	D	91.	C
14.	B	40.	D	66.	D	92.	E
15.	C	41.	C	67.	B	93.	A
16.	A	42.	E,C,E,C,E	68.	E	94.	C
17.	D	43.	A	69.	C	95.	E
18.	E	44.	E	70.	A	96.	C
19.	E	45.	D	71.	E	97.	B
20.	C	46.	E	72.	B	98.	A
21.	E	47.	D	73.	C	99.	C
22.	B	48.	E	74.	D	100.	A
23.	D	49.	D	75.	E	101.	D
24.	C	50.	B	76.	D	102.	C
25.	D	51.	E	77.	D		
26.	B	52.	E	78.	E		

CAPÍTULO 7

1.	D	4.	C	7.	D	10.	A
2.	E	5.	A	8.	A	11.	D
3.	D	6.	C	9.	D	12.	C

13.	B	38.	D	63.	A	88.	D
14.	B	39.	B	64.	A	89.	C
15.	E	40.	C	65.	C	90.	B
16.	A	41.	D	66.	E	91.	B
17.	C	42.	A	67.	E	92.	A
18.	D	43.	B	68.	B	93.	A
19.	D	44.	A	69.	D	94.	B
20.	A	45.	D	70.	E	95.	A
21.	D	46.	A	71.	E	96.	C
22.	B	47.	B	72.	B	97.	D
23.	B	48.	B	73.	C	98.	A
24.	A*	49.	D	74.	A	99.	D
25.	A	50.	D	75.	B	100.	C
26.	A	51.	A	76.	D	101.	E
27.	B	52.	E	77.	C	102.	D
28.	A	53.	B	78.	D	103.	C
29.	C	54.	B	79.	D	104.	B
30.	B	55.	A	80.	C	105.	C
31.	A	56.	C	81.	D	106.	B
32.	A	57.	B	82.	E	107.	B
33.	E	58.	B	83.	E	108.	E
34.	C	59.	A	84.	B		
35.	C	60.	E	85.	A		
36.	D	61.	C	86.	A		
37.	E	62.	A	87.	E		

CAPÍTULO 8

1.	C	5.	C	9.	A	13.	E
2.	E	6.	C	10.	D	14.	B
3.	D	7.	D	11.	A	15.	A
4.	A	8.	C	12.	B		

CAPÍTULO 9

1.	A	11.	B	21.	D	31.	B
2.	B	12.	B	22.	C	32.	E
3.	E	13.	D	23.	D	33.	E
4.	E	14.	B	24.	C	34.	C
5.	E	15.	D	25.	A	35.	E
6.	C	16.	B	26.	A	36.	C
7.	B	17.	D	27.	A	37.	D
8.	C	18.	D	28.	D	38.	D
9.	E,C,E,E,C	19.	B	29.	B	39.	C
10.	D	20.	A	30.	A	40.	D

* Questão anulada pela Esaf

41.	B	47.	C	53.	A	59.	D
42.	C	48.	D	54.	A	60.	B
43.	D	49.	B	55.	C	61.	C
44.	E	50.	A	56.	B	62.	D
45.	E	51.	C	57.	C		
46.	C	52.	C	58.	E		

CAPÍTULO 10

1.	C,E,E,C,C	9.	D	17.	A	25.	B
2.	D	10.	B	18.	B	26.	C
3.	C,C,E,C,E	11.	A	19.	A	27.	B
4.	A	12.	B	20.	E	28.	C
5.	C	13.	B	21.	B		
6.	A	14.	B	22.	E		
7.	C	15.	E	23.	C		
8.	B	16.	D	24.	D		

CAPÍTULO 11

1.	D	27.	E,C,E,C,C	53.	E	79.	C
2.	B	28.	E	54.	B	80.	E
3.	A	29.	C	55.	C	81.	E
4.	A	30.	A	56.	E	82.	E
5.	C	31.	C	57.	E	83.	C
6.	C	32.	A	58.	A	84.	E
7.	C	33.	E	59.	B	85.	D
8.	C	34.	A	60.	E	86.	B
9.	A	35.	D	61.	B	87.	D
10.	C	36.	C	62.	A	88.	D
11.	D	37.	C	63.	A	89.	C
12.	B	38.	A	64.	C	90.	C
13.	B	39.	E	65.	E	91.	A
14.	D	40.	C	66.	A	92.	B
15.	D	41.	E	67.	E	93.	D
16.	E,E,E,C,C	42.	D	68.	A	94.	C
17.	C,C,E,E,E	43.	E	69.	A	95.	E
18.	A	44.	C	70.	A	96.	E
19.	A	45.	C	71.	C	97.	E
20.	B	46.	E	72.	A	98.	B
21.	A	47.	E,E,E,C,C	73.	A	99.	D
22.	C	48.	B	74.	A	100.	A
23.	E	49.	A	75.	E	101.	E
24.	A	50.	B	76.	C	102.	C
25.	A	51.	A	77.	E	103.	B
26.	B	52.	A	78.	E	104.	C

105. E	110. D	115. A	120. B
106. E	111. A	116. D	
107. E	112. B	117. B	
108. A	113. B	118. D	
109. C	114. C	119. A	

CAPÍTULO 12

1. B	13. B	25. E	37. D
2. D	14. E	26. C	38. C
3. C	15. D	27. E	39. E
4. C	16. B	28. D	40. D
5. D	17. E,C,C,E,E	29. C	41. B
6. B	18. D	30. B	42. B
7. C	19. E	31. E	43. B
8. D	20. D	32. A	44. B
9. C	21. D	33. E	
10. B	22. D	34. A	
11. E,C,C,E,E	23. D	35. D	
12. A	24. E,E,E,C,C	36. E	

CAPÍTULO 13

1. B	10. B	19. C	28. C
2. C	11. A	20. E	29. D
3. E	12. E,E,E,C,C	21. C	30. E
4. C,E,C,C,E	13. C,C,E,E,C	22. E	31. A
5. B	14. D	23. C	32. B
6. B	15. A	24. B	33. B
7. B	16. E	25. D	34. B
8. E	17. C	26. D	35. E
9. A	18. B	27. B	

Bibliografia

- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. *Contabilidade Avançada*. São Paulo: Marcelo Cavalcanti. Atlas, 1997.
- BRASIL. *Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999* – Regulamento do Imposto de Renda.
- . *Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976* – Lei das Sociedades por Ações.
- . *Resoluções nºs 750/1993 e 774/1994* do Conselho Federal de Contabilidade.
- . *Deliberação nº 183/1995 e Instruções nºs 247/1996 e 319/1999* da Comissão de Valores Mobiliários.
- FABRETTI, Lúdio Camargo. *Contabilidade Tributária*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. v. 1. – Teoria Geral do Direito Civil. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1993.
- FRANCO, Hilário, MARRA, Ernesto. *Auditoria Contábil*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- FRANCO, Hilário; *Estrutura, Análise e Interpretação de Balanços*. 13. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- HIGUCHI, HIROMI & HIGUCHI, CELSO HIROYUKI. *Imposto de Renda das Empresas*. São Paulo: Atlas, 2003.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. *Contabilidade Comercial*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1993.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de; *et alii*. *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- JUND, Sergio. *Auditoria. Série Provas e Concursos*. 6. ed. Rio de Janeiro: Campus/Elsevier, 2005.
- KASPARY, Adalberto J. *Habeas Verba, Português para Juristas*. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1994.
- MENDES, Gilmar Ferreira. *Manual de Redação da Presidência da República*. Brasília, 1991.

- NEVES, Silvério das; VICECONTI, Eduardo. *Contabilidade Básica*. São Paulo: Frase, 1996.
- . *Imposto de Renda pessoa jurídica e tributos conexos*. 11. ed. São Paulo: Frase, 2004.
- . *Contabilidade Avançada*. 11. ed. São Paulo: Frase. 2002.
- NASCIMENTO, Jonilton Mendes do. *Custos: planejamento, controle e gestão na economia globalizada*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- PEREZ JUNIOR, José Hernandez & OLIVEIRA, Luis Martins de. *Contabilidade Avançada*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- RIBEIRO, Osni Moura. *Contabilidade Comercial*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- SÁ, Antônio Lopes de. *Dicionário de Contabilidade*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- . *Princípios Fundamentais de Contabilidade*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- . *Planos de Contas*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- ZDANOWICZ, José Eduardo. *Fluxo de Caixa*. 9. ed. Porto Alegre: Sagra Luzzatto, 2002.