

**FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ADMINISTRAÇÃO DO VALE DO
JURUENA
BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

BENITO MATHEUS NETO

**AVALIAÇÃO DE ESTOQUE: estudo de caso em uma empresa no ramo
comércio de peças de moto**

**Juína-MT
2017**

**FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ADMINISTRAÇÃO DO VALE DO
JURUENA**

BENITO MATHEUS NETO

**AVALIAÇÃO DE ESTOQUE: estudo de caso em uma empresa no ramo
comércio de peças de moto**

Monografia apresentada ao Curso de Bacharelado em Ciências Contábeis, da AJES – Faculdade de Ciências Contábeis e Administração do Vale do Juruena, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, sob a orientação do Prof. Me. Wilson Antunes de Amorim.

Juína-MT

2017

**FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ADMINISTRAÇÃO DO VALE DO
JURUENA**

BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

MATHEUS NETO, Benito. **AVALIAÇÃO DE ESTOQUE: estudo de caso em uma empresa no ramo comércio de peças de moto.** Monografia (Trabalho de Conclusão de Curso) – AJES – Faculdade de Ciências Contábeis e Administração do Vale do Juruena, Juína-MT, 2017.

Data da defesa: ____/____/2017.

MEMBROS COMPONENTES DA BANCA EXAMINADORA:

Presidente e Orientador: Prof. Me. Wilson Antunes de Amorim
ISE/AJES.

Membro Titular: Profa. Esp. Jaqueline da Silva Marques
ISE/AJES.

Membro Titular: Profa. Esp. Antonielle Pagnussat
ISE/AJES.

Local: Associação Juinense de Ensino Superior
AJES – Faculdade de Ciências Contábeis e Administração do Vale do Juruena
AJES – Unidade Sede, Juína-MT

DECLARAÇÃO DE AUTOR

Eu, Benito Matheus Neto, portadora da Cédula de Identidade – RG nº 45.569.667-6 SSP/SP, e inscrito no Cadastro de Pessoas Físicas do Ministério da Fazenda – CPF sob nº 402.794.098-93, DECLARO e AUTORIZO, para fins de pesquisa acadêmica, didática ou técnico-científica, que este Trabalho de Conclusão de Curso, intitulado AVALIAÇÃO DE ESTOQUE: estudo de caso em uma empresa no ramo comércio de peças de moto, pode ser parcialmente utilizado, desde que se faça referência à fonte e ao autor.

Autorizo, ainda, a sua publicação pela AJES, ou por quem dela receber a delegação, desde que também seja feita referência à fonte e ao autor.

Juína-MT, ____ _____ 2017.

Benito Matheus Neto

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho a minha esposa Glauciara Soares que foi peça fundamental para conclusão deste trabalho sendo compreensiva me apoiando e incentivando sempre e aos meus professores que contribuíram dividindo seus conhecimentos a minha formação acadêmica.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus pela vida e a oportunidade de estar realizando mais uma meta em minha jornada.

A todos meus familiares, meus pais, meus irmãos e minha esposa, por me apoiarem e sempre me incentivarem e me motivarem.

Ao meu orientador Wilson Amorim, por todo suporte e orientações em seu curto espaço de tempo que.

Agradeço também a meus amigos de classe em especial Marcelo Eduardo, Vinicius Henrique e Maycon Quinzani, que compartilharam comigo os momentos de angustia e de alegria sendo companheiro em trabalhos, fazendo parte dessa jornada percorrida para minha formação acadêmica.

Por fim agradeço a todos que contribuíram direta ou indiretamente para a realização dessa etapa, o meu muito obrigado.

“Tente uma, duas, três vezes e se possível tente a quarta, a quinta e quantas vezes for necessário. Só não desista nas primeiras tentativas, a persistência é amiga da conquista. Se você quer chegar à onde a maioria não chega, faça o que a maioria não faz”

Bill Gates

RESUMO

Os estoques são de grande importância para as empresas, trata-se do principal meio pelo qual se adquirem receitas. Sendo fundamental a correta gestão de estoque, devendo se atentar a qualquer prejuízo que possa ser gerado através dele. O problema desta pesquisa refere-se a verificar a compatibilidade da declaração anual de inventário de estoque com os registros de entradas e saídas de mercadorias. O controle de estoque é de suma importância para o funcionamento e desenvolvimento de uma empresa que comercialize produtos seja em varejo ou em atacado, dessa forma, estudos a cerca do tema ganham grande relevância e podem servir como fonte de informação para tomada de decisão. Os métodos utilizados para se chegar aos resultados deste trabalho foram: pesquisa descritiva analisando e correlacionando os fatos sem manipulá-los; e pesquisa bibliográfica para servir de alicerce na realização do estudo de caso em uma empresa do ramo comércio de peças de moto. Com os dados fornecidos pela empresa foi possível a realização do estudo comparativo entre as movimentações de mercadoria registradas pela EFD (Escrituração Fiscal Digital) no SPED (Sistema Público de Escrituração Digital) e o valor declarado no inventário de estoque anual da empresa. No estudo foi possível verificar a incompatibilidade entre o inventário e os registros da EFD. Esta incompatibilidade está caracterizada como omissão de receita por meio de suas vendas.

Palavras-chave: Inventário, estoque, EFD.

ABSTRACT

Stocks are of great importance to companies, is the main means by which they acquire revenues. Being the correct management of stock fundamental, should be attentive to any damages that can be generated through it. The problem of this research is to verify the compatibility of the annual declaration of stock inventory with the entry and exit records of merchandise. Stock control is of paramount importance for operation and development of a company that commercializes products either in retail or wholesale, in this way, studies about the subject are highly relevant and can serve as a source of information for decision making. The methods used to arrive at the results of this work were: descriptive research analyzing and correlating the facts without manipulating them; and bibliographical research to serve as a foundation in the accomplishment of the case study in a company of the motorcycle parts trade branch. With the data provided by the company it was possible to carry out the comparative study between the movements of merchandises registered by EFD (Digital Fiscal Writing) in SPED (Public Digital Writing System) and the value declared in the inventory of the company's annual stock. In the study it was possible to verify the incompatibility between the inventory and the records of the EFD. This incompatibility is characterized as omission of revenue through its sales.

Keywords: Stock, inventory, EFD.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Movimentação mensal de mercadoria.....	53
Gráfico 2 - Movimentação anual de mercadoria.....	54

LISTA DE IMAGENS

Imagem 1 - Evolução da contabilidade	22
Imagem 2 - Função do Contador.....	26
Imagem 3 - Método PEPS.....	28
Imagem 4 - Método UEPS.....	29
Imagem 5 - Método Custo Médio	30
Imagem 6 - Credenciamento do Contribuinte objeto de pesquisa.....	34
Imagem 7 - Demonstrativo de cálculo da empresa em questão.....	36
Imagem 8 - Credenciamento contribuinte avulso	37
Imagem 9 - Principais projetos do SPED implantados	45

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Conta primitiva	18
Quadro 2 - Impostos e suas categorias de acordo com o CTN.....	32
Quadro 3 - Carga média empresa objeto de pesquisa.....	35
Quadro 4 - Apuração ICMS normal	37
Quadro 5 - Formula Resultado Com Mercadorias.....	38
Quadro 6 - Formula Custo das Mercadorias Vendidas	39
Quadro 7 - Registro Fiscais de entradas do período de fevereiro	51
Quadro 8 - Registros Fiscais de saída referente fevereiro	52
Quadro 9 - Custo das Mercadorias da empresa objeto de pesquisa.....	55
Quadro 10 - Resultado Com Mercadorias da empresa Objeto de pesquisa	55
Quadro 11 - Demonstrativo de Resultado Com Mercadorias do ano 2016	56
Quadro 12 - Margem de lucro conforme CNAE.....	57
Quadro 13 - Comparação dos dados	57

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CFC	- Conselho Federal de Contabilidade
CMV	- Custo de Mercadoria Vendida
CNAE	- Classificação Nacional de Atividade Econômicas
CTN	- Código Tributário Nacional
DRE	- Demonstrativo de Resultado de Exercício
EFD	- Escrituração Fiscal Digital
IBPT	- Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação
ICMS	- Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
NFE	- Nota Fiscal Eletrônica
PEPS	- Primeiro que Entra Primeiro que Sai
RCM	- Resultado Com Mercadoria
RICMS	- Regulamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
RIR	- Regulamento do Imposto de Renda
SEFAZ	- Secretaria de Estado da Fazenda
SINIEF	- Sistema Nacional de Informações Econômicas e Fiscais
SPED	- Sistema Público de Escrituração Digital
UEPS	- Ultimo que Entra Primeiro que Sai
UPF	- Unidade Padrão Fiscal

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	15
1 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	18
1.1 HISTÓRIA E DESENVOLVIMENTO DA CONTABILIDADE	18
1.1.1 Contabilidade no Brasil	22
1.2 A IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE NA TOMADA DE DECISÕES EMPRESARIAIS	24
1.3 CONTABILIDADE E OS CONTROLE DE ESTOQUE	26
1.3.1 PEPS (Primeiro que entra Primeiro que sai)	27
1.3.2 UEPE (Último que entra Primeiro que sai).....	28
1.3.3 Custo Médio.....	29
1.4 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	31
1.4.1 Tributos	31
1.4.1.1 Impostos	32
1.4.1.2 Taxas	33
1.4.1.3 Contribuições	33
1.5 APURAÇÃO DO ICMS	34
1.6 INVENTÁRIO	37
1.6.1 Conferência entrada e saídas de mercadoria através das NFE	39
1.6.2 Declaração anual de Inventário de Estoque	40
1.6.3 Situações	42
1.6.3.1 Omissão de Compra.....	42
1.6.3.2 Omissão de Venda	43
1.7 SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL (SPED)	44
1.7.1 Escrituração Fiscal Digital (EFD)	45
2 METODOLOGIA	48
2.1 QUANTO AOS FINS	48
2.1.1 Pesquisa Descritiva.....	48
2.2 QUANTO AOS MEIOS	49
2.2.1 Pesquisa Bibliográfica	49
2.2.2 Estudo de Caso	49
3 ESTUDO DE CASO: EMPRESA DO RAMO COMÉRCIO DE PEÇAS DE MOTO	51
3.1 ANÁLISE DOS REGISTROS DE ENTRADA E SAÍDA	51
3.2 ANÁLISE DO INVENTARIO	55

3.3 RESULTADO E DISCUSSÕES	56
CONSIDERAÇÕES FINAIS	58
REFERÊNCIAS.....	59

INTRODUÇÃO

O controle de estoque é de suma importância para o funcionamento e desenvolvimento de uma empresa que comercialize produtos seja em varejo ou em atacado, tendo como resultado de uma má gestão grandes indícios de problema de saúde financeira para empresa, conforme relata a importância Ludícibus (2002, p.101), “os estoques representam um dos ativos mais importantes do capital circulante e da posição financeira da maioria das companhias industriais e comerciais”.

Diretamente ligado ao estoque temos a obrigação acessória de Declaração Anual de Inventário Estoque, devendo submeter ao fisco uma declaração contendo seu inventário de estoque anualmente, o qual é analisado e caso haja irregularidades, omissão e ou, comprovação de sonegação, as empresas podem ser penalizadas, sendo mais um ônus prejudicial para o desenvolvimento da empresa, conforme trata o RIR/1999.

Visto que a competitividade das empresas anda cada vez maior, elas devem cada vez mais buscar melhorar e se adequar às exigências fiscais, evitando possíveis gastos não previstos, porém não esquecendo os problemas base como o estoque, realizando assim o correto controle, mantendo-se competitiva.

Diante do exposto, surge a oportunidade de realizar um estudo de caso na empresa do ramo comércio de peças de moto, na cidade de Juína no estado de Mato Grosso, onde a problemática é se a declaração anual de inventário de estoque está ou não compatível com as movimentações de entrada e saída de mercadorias registradas na EFD, no período de Janeiro a Dezembro de 2016?

Com base no problema surge o seguinte objetivo, confrontar os valores contidos na declaração anual de inventário de estoque com os registros de movimentação na EFD, buscando verificar se existe incompatibilidade no período de Janeiro a Dezembro de 2016, esse objetivo se fragmenta da seguinte forma: Pesquisar e descrever sobre o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED); Escrituração Fiscal Digital (EFD) e Imposto de Circulação de Mercadoria e Serviço (ICMS); Elaborar um estudo de caso em uma empresa do ramo comércio de peças de moto; Apresentar a situação resultante das informações analisadas.

A relevância deste estudo centra-se nas dificuldades que as empresas possuem em relação ao controle e valoração dos estoques. Ludícibus e Marion (2016, p.118) relatam que “[...] grande parte das empresas tende a ter dificuldade com relação aos estoques, quando não é dada a devida atenção”. Podendo assim através deste trabalho adquirir uma base do conhecimento para o devido controle e declaração, evitando assim possíveis penalidades.

Outro fato a ser considerado é que a problemática de estoque pode estar presente em todas as empresas do ramo comércio visto que todas estão obrigadas a realizar a declaração de seus estoques conforme consta no art. 261 do RIR/1999, podendo assim servir de base para pesquisa e contribuindo como fonte de informação para outros acadêmicos e demais interessados.

A escolha desse tema também enriqueceu o conhecimento teórico e prático do pesquisador devido à pesquisa que foi realizada junto com o estudo de caso, preparando-o para o mercado de trabalho.

Quanto a delimitação da presente pesquisa, a mesma foi elaborada com o intuito de conferir os relatórios de entradas e saídas dos períodos de Janeiro a Dezembro de 2016 para apurar a compatibilidade com a declaração anual de inventário, de uma empresa do ramo de comércio de peças de moto localizada no município de Juína-MT, a qual não teve seu nome revelado no trabalho

A estrutura do trabalho está dividida da seguinte forma:

Primeiro capítulo encontra-se a introdução do trabalho que traz a contextualização, o problema de pesquisa, os objetivos gerais e específicos, a justificativa e pôr fim a delimitação do tema.

Segundo capítulo apresenta a fundamentação teórica que traz a parte conceitual do trabalho, com a inserção de conhecimento sobre o tema, embasado em legislações pertinentes, artigos, sites e principalmente através de livros, visto que a fundamentação teórica é de suma importância, faz-se necessária a corroboração de outros autores de modo a contribuir o embasamento do autor.

Terceiro capítulo traz a metodologia do trabalho, com o detalhamento de como a pesquisa foi realizada.

Quarto capítulo contém a parte prática do trabalho sendo ela o estudo de caso, que foi realizado em uma empresa do ramo de comércio de peças de moto, analisando os registros de entradas e saídas de mercadorias do período de Janeiro a Dezembro de 2016, verificando a compatibilidade com a declaração anual de estoque.

Quinto capítulo e último traz o encerramento do trabalho juntamente com sua conclusão e considerações finais.

1 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

1.1 HISTÓRIA E DESENVOLVIMENTO DA CONTABILIDADE

O conhecimento da História da contabilidade é de suma importância para o conhecimento do pensamento contábil começando assim de suas origens, tornando possível o entendimento da realização dos fatos presentes.

A contabilidade acompanha a civilização desde o início dos tempos. O homem já a utilizava para contar os seus instrumentos de caça e pesca, de forma primitiva, sendo realizado através da arte tanto com riscos e desenhos já mostrando assim a preocupação com o seu patrimônio, tendo assim o início da contabilidade.

Lopes de Sá traz da seguinte forma:

Antes que o homem soubesse escrever e antes que soubesse calcular, criou ele a mais primitiva forma de inscrição, que foi a artística, da qual se valeu para, também evidenciar seus feitos e o que havia conseguido para seu uso. (LOPES DE SÁ, 2010, p.21).

Desde os tempos primitivos já havia a distinção de seu “patrimônio” de forma quantitativa e qualitativa, o qual era evidenciado nas paredes de sua gruta através de sua arte por meio de riscos e desenhos.

Sua arte era representada da seguinte forma segundo Lopes de Sá:

O desenho do animal ou da coisa representava a natureza da utilidade que o homem primitivo havia conquistado e guardara; os riscos que quase sempre se seguiam ao desenho da coisa ou objeto denunciavam a quantidade existente. (LOPES DE SÁ, 2010, p.22).

Quadro 1 - Conta primitiva

CONTA PRIMITIVA	
QUALIDADE (Desenho)	QUANTIDADE (Riscos)

Fonte: Lopes de Sá (2010, p.18).

O uso da contagem vem desde o tempo primitivo, pois precisavam somar e subtrair para conviver no dia a dia, chegando a terem conclusões de que coisas

desnecessárias ou sobras poderiam ser substituídas por outras coisas, realizando assim a entrada e saída, considerado como débito e crédito primitivo. A partir dessa concepção, vemos que a contabilidade acompanha o homem desde os primórdios, fazendo parte do seu cotidiano primitivo, desde então a contabilidade vem evoluindo junto com a humanidade.

Os povos primitivos usavam pedras para saberem a quantidade de seus rebanhos sendo assim representado cada animal por uma pedra, podendo assim saber se houve perda ou até mesmo ganho, esse era um dos métodos utilizado por eles devido a necessidade de realizar a contagem, não só com animais, mas também com outros itens.

Silva e Martins relatam:

A origem do número surgiu da necessidade que o homem tem de contar, haja vista que os primitivos intuitivamente usavam técnicas de contagem em que registravam a quantidade de animais que tinham através de, por exemplo, empilhamento de pedras. (SILVA; MARTINS, 2007, p. 20).

A partir dessas escritas mensurando a quantidade e qualidade para diferenciar a sua utilidade e sua quantidade é que surgem os primeiros registros de escrituração contábil, Lopes de Sá (2010, p.22) afirma isso porque “se quantificava e evidenciava a riqueza patrimonial do indivíduo ou de sua família”. Sendo assim essa a fase do empirismo primitivo no qual suas riquezas eram inscritas nas suas grutas iniciando o conhecimento que se difundiria ao passar dos tempos sendo cada vez mais complexos.

Para atender as necessidades humanas surge o comércio no qual se realizavam inicialmente trocas chamadas de escambo, trocando mercadorias por outros produtos e serviços em busca de adquirir o que se necessitava, por exemplo, quem possuía seis peixes poderia trocar três de seus peixes por outro alimento o satisfazendo melhor. O comércio teve sua intensificação com a chegada da moeda, na qual se fazia mais justo a obtenção dos recursos necessários, visto que no escambo nem sempre se tinha uma troca justa.

Silva e Martins (2007, p.29) comentam da seguinte forma “Com a própria relação social da procura do homem em satisfazer suas necessidades, no início

através do comércio de escambo, depois surge à moeda intensificando trocas diretas, indiretas e os empréstimos”.

Além da origem da contabilidade em si, surgem também suas nomenclaturas como as palavras: débito, crédito, lançamentos de diário, razão, conta balancete, balanço entre outras, tais palavras derivadas da evolução histórica da contabilidade e utilizadas até hoje.

Segundo Hendriksen e Van Breda (1999, p. 38) a origem das palavras “Débitos, créditos, lançamento diário, razão, contas, balancetes, balanços, demonstrações de resultados remontam a Renascença”. Tal origem tem relação com o período da Renascença pois foi nessa época que se teve o registro do primeiro sistema completo de escrituração por partidas dobradas que começou a surgir por volta do século XIII e XIV de forma gradativa, conforme Hendriksen e Van Breda (1999, p. 39) tal sistema “pode ser encontrado nos arquivos municipais da cidade de Gênova, Itália, cobrindo o ano de 1340”, também fala que:

Fragmentos anteriores são encontrados nas contas de Giovanni Farolfi & Companhia, uma empresa de mercadores em Florença em 1299-1300, e nas de Rinieri Fini & Irmãos, que negociavam em feiras e eram famosos em sua época na região de Champagne, na França. (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999, p. 39).

Em suma a escrituração por partidas dobradas, conhecido como débito e crédito, na qual débito é o efeito e crédito a causa duplicando assim o valor do registro do fato, porém sendo aspectos distintos.

Lopes de Sá explica as partidas dobradas do seguinte modo:

Para o raciocínio das partidas dobradas, por exemplo, se uma casa comercial adquire mercadoria e a paga, duas coisas estão ocorrendo: a mercadoria é o efeito do fenômeno da compra e a saída de do dinheiro que é a origem ou recurso que permite a compra. (LOPES DE SÁ, 2010, p. 26).

Conforme foi aumentando a complexidade das transações realizadas pelas empresas se explica a razão histórica da necessidade de buscar o aprimoramento das técnicas, dos registros duplos da contabilidade, visto que a mesma já não estava sendo tão eficiente para evidenciar de forma clara a origem das riquezas das empresas, sendo assim necessária a implantação de mais elementos como o Razão e Diário, os quais Lopes de Sá explica da seguinte forma:

Passou-se a exigir, também, um livro Mestre, com cada folha dedicada a uma conta específica, competente para registrar os débitos e créditos de cada conta, o denominado, posteriormente, de RAZÃO; era, pois, um livro que individualizava em cada folha uma conta e sua dinâmica, podendo ter mais folhas da mesma conta se uma ficasse preenchida totalmente. O outro livro que receberia todos os registros acontecidos, à medida que fossem ocorrendo, dia a dia, seria o DIÁRIO. (LOPES DE SÁ, 2010, p.27).

Desde então a contabilidade só vem evoluindo, tendo como razão o crescimento das atividades econômicas principalmente nas cidades Italianas e Europeias, conforme Ludícibus:

É assim, fácil de entender, passando por cima da Antiguidade, por que a Contabilidade teve seu florescer, como disciplina adulta e completa, nas cidades italianas de Veneza, Gênova, Florença, Pisa e outras. Estas cidades e outras da Europa fervilhavam de atividade mercantil, econômica e cultural, momento a partir do século XIII até o início do século XVII. Representaram o que de mais avançado poderia existir, na época, em termos de empreendimentos comerciais e industriais incipientes. Foi nesse período, obviamente, que Pacioli escreveu seu famoso Tractatus de coputis et scripturi, provavelmente o primeiro a dar uma exposição completa e com muitos detalhes, ainda hoje atual, da Contabilidade. (IUDÍCIBUS, 2009, p. 16).

Continuando o desenvolvimento se tem a Era da Estagnação por voltar do final do século XV, na qual as cidades Italianas que estavam em alta no processo econômico começam a decair devido ao descobrimento do Novo Mundo, no qual os centros comerciais se deslocaram para Espanha e Portugal, e logo após também para Antuérpia e aos países Baixos, o que também causou o alastramento do sistema Italiano de escrituração de partidas dobradas para esses lugares, conforme Hendriksen e Van Breda relatam:

A partir do final do século XV, as cidades italianas começaram a decair tanto politicamente quanto como centros de comércio. Com o descobrimento do Novo Mundo e a abertura de novas rotas de comércio, os centros comerciais deslocaram-se para Espanha e Portugal, e posteriormente para Antuérpia e aos Países Baixos. Era natural, portanto, que o sistema italiano de partidas dobradas se espalhasse a esses outros países. (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999, p. 45).

Esse período então sendo considerado como estagnação, decorrido entre 1494 a 1800 séculos XV e XVIII foi assim considerado pelo historiador Raymond de Roover, que foi um pouco equivocado já que nesse mesmo período, houve o início da propagação do sistema de partidas dobradas para outros países a chamada era

do descobrimento e seu final a revolução industrial que condicionou à contabilidade, tendo cada vez mais relevância, e evoluindo até os tempos de hoje onde a contabilidade começa a ser apresentada através de dados informados pelo computador trazidos pela revolução informacional, assim a contabilidade evoluindo constantemente, chegando até os dias de hoje com a tendência de evoluir cada vez mais.

Falando sobre a evolução da contabilidade para Lima (2006) seu desenvolvimento é dividido em quatro períodos conforme imagem 1:

Imagem 1 - Evolução da contabilidade

Período	Características
Contabilidade do Mundo Antigo	Período que se inicia com a civilização do homem e vai até 1202 da Era Cristã, quando apareceu o Liber Abaci, da autoria Leonardo Fibonacci, o Pisano.
Contabilidade do Mundo Medieval	Período que vai de 1202 da Era Cristã até 1494, quando apareceu o Tractatus de Computis et Scripturis (Contabilidade por Partidas Dobradas) de Frei Luca Pacioli, publicado em 1494; enfatizando que a teoria contábil do débito e do crédito corresponde à teoria dos números positivos e negativos, obra que contribui para inserir a contabilidade entre os ramos do conhecimento humano.
Contabilidade do Mundo Moderno	Período que vai de 1494 até 1840, com o aparecimento da obra “La Contabilità Applicata Alle Amministrazioni Private e Pubbliche”, da autoria de Francesco Villa, premiada pelo governo da Áustria. Obra marcante na história da Contabilidade.
Contabilidade do Mundo Científico	Período que se inicia em 1840 e continua até os dias de hoje.

Fonte: Lima (2006, p. 01).

1.1.1 Contabilidade no Brasil

A contabilidade no Brasil tem seu início desde os primórdios assim como em outros países, já foi encontrado rastros de artes primitivas em grutas de diversas cidades do País, conforme Lopes de Sá (2008, p.14) “Os primitivos habitantes do Brasil deixaram vasta comprovação de sua presença através de incisões e pinturas em lápides e cavernas”. Porém a contabilidade no Brasil tem maior ênfase após sua colonização por Portugal por volta de 1500 pelo explorador Pedro Álvares Cabral, tendo assim o primeiro contador estrangeiro no Brasil conforme relata Lopes de Sá

(2008, p.22) “Como era uso e costume as expedições marítimas possuírem um profissional da escrita, a de Cabral trouxe quem seria o primeiro Contador estrangeiro a portar em terras brasileiras e que foi Pero Vaz de Caminha”.

Como resultado a contabilidade no Brasil em seu início tem os traços da escola italiana visto que Pero Vaz Caminha utilizava o conhecimento introduzido no livro de Luca Pacioli “Partidas Italianas”. Assim o Brasil teve seus primeiros contadores portugueses.

Tendo o Brasil grandes recursos naturais eis que surgem as explorações destes para outros países, dentre os quais um dos mais extraídos foi o pau-brasil sendo o princípio de uma fase de exploração econômica conforme destaca Lopes de Sá:

Tudo indica que até 1530 o pau-brasil tenha sido o principal objeto de extração de riqueza natural de nossa terra, do Rio Grande do Norte até o Rio de Janeiro, não só levando pelos portugueses, mas até por uma espécie de pirataria, onde a francesa algumas vezes foi surpreendida. (LOPES DE SÁ, 2008, p. 24).

Para controle e regulamentação desse comércio econômico foram criados funções de Contadores das Comarcas e Agente fiscal da Fazenda e também a Capitânicas Hereditárias dividindo o território brasileiro em partes com intuito de restringir as riquezas naturais do Brasil para outras explorações estrangeiras, influenciando da seguinte forma, de acordo com Lopes de Sá:

O regime que se seguiu, estabelecendo as capitânicas hereditárias, sobre a repartição do Brasil em autênticos feudos impunha naturalmente, controles contábeis específicos, descentralizados em relação à coroa, mas a ela ligados por processos de prestação de contas. (LOPES DE SÁ, 2008, p.24).

Devido a essas explorações econômicas e grandes movimentações marítimas trazendo escravos e levando recursos naturais em suas embarcações juntamente com a arrecadação de impostos nestas transações, exigia-se um grande controle contábil para acerrar tais transações conforme os conhecimentos da época.

Após a colonização outro fato influente à evolução da contabilidade no Brasil foi a vinda da família real de Portugal junto com grandes estudiosos franceses da área contábil que haviam sido expulsos por Napoleão Bonaparte, isso entre o século

XIX, tendo assim no Brasil grande influência da sua evolução contábil o campo político conforme Lopes de Sá relata:

A história comprova que leis comerciais, tributárias, trabalhistas, previdenciárias e a burocracia defluente sempre foram decisivos fatores para a dilatação do mercado de trabalho do contabilista. (LOPES DE SÁ, 2008, p. 61).

A partir de então a contabilidade no Brasil vem evoluindo, conforme aumenta a necessidade de controle de bens e tributos, maior é a complexidade exigida na contabilidade. Após o Brasil se tornar República por volta do século XX onde ocorreu a Revolução Industrial no Brasil o qual acarretou mais um grande avanço na contabilidade visto que se aumentou a demanda devido às grandes indústrias, conforme relata Aquino e Santana:

Com o desenvolvimento industrial e o surgimento de grandes corporações, surgiu também a necessidade da apresentação de maior número de informações [...] aumentando a importância da contabilidade e a responsabilidade dos contadores. (AQUINO; SANTANA, 1992, p. 5).

O avanço da contabilidade no Brasil é constante, conforme as necessidades sociais e patrimoniais desde o período de colonização até hoje, sofrendo alterações significativas para o seu aprimoramento e melhor compreensão, não ficando estagnada no tempo, estando sempre entrelaçada ao desenvolvimento econômico do País.

1.2 A IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE NA TOMADA DE DECISÕES EMPRESARIAIS

As decisões sempre estiveram presentes ao lado do ser humano, tanto em pequenas decisões como o que vestir, o que almoçar, em qual posto abastecer, inúmeras são as decisões que são tomadas no dia-a-dia, porém, existem as decisões mais importantes que podem impactar a nossas vidas de maneira drásticas, por isso essas devem ser tomadas com muita cautela e de forma racional, pensando sempre em suas consequências e seus riscos, analisando e tendo uma melhor percepção para que seja tomada a melhor decisão possível nesses casos.

Marion dá alguns exemplos e comenta sobre as decisões importantes da seguinte forma:

(...) Casamento, a carreira, a aquisição de casa própria. Evidentemente, essas decisões mais importantes requerem cuidado maior, análise mais profunda sobre os critérios racionais, pois uma decisão importante mal tomada pode prejudicar uma vida toda. (MARION, 2015, p. 3).

As decisões não se limitam apenas sobre a nossa vida, sendo assim para uma empresa não é diferente, também possui as pequenas decisões, embora na maioria das vezes, as decisões a serem tomadas são de grande relevância para a situação da empresa, como investimentos a serem realizados, preços de produtos, contratação e redução de funcionário entre muitas outras, o que exige sem dúvidas, uma boa análise para se chegar a uma decisão fundamentada.

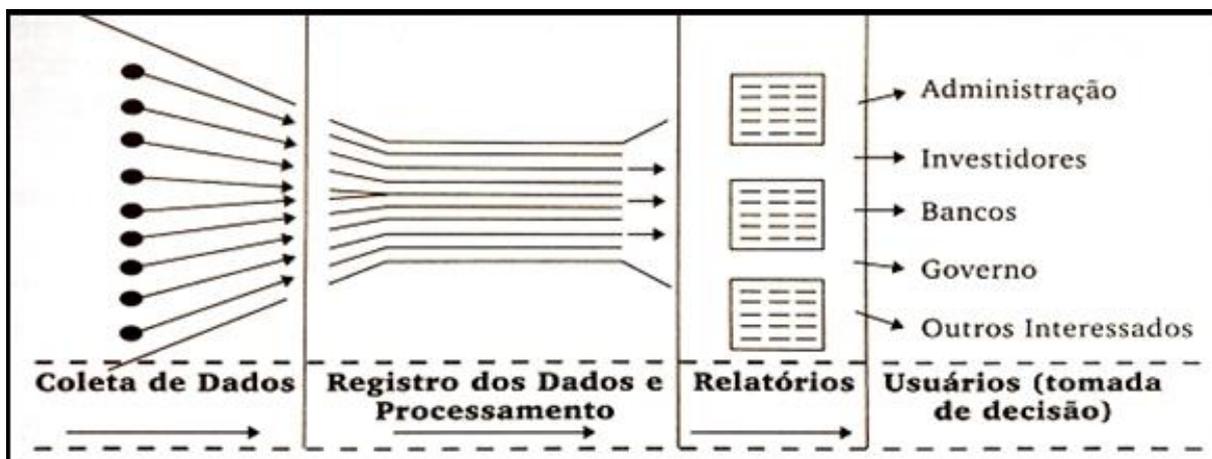
Devido à necessidade dessas tomadas de decisões, é revelada a importância da contabilidade como ferramenta que auxilia o gestor a se chegar a uma decisão, através de dados econômicos coletados, mensurados e provisões como Marion ressalta:

A Contabilidade é o grande instrumento que auxilia a administração a tomar decisões. Na verdade, ela coleta todos os dados econômicos, mensurando-os monetariamente, registrando-os e sumarizando-os em forma de relatórios ou comunicados, que contribuem sobremaneira para a tomada de decisões. (MARION, 2015, p. 3).

O contador possui a importante função de fornecer as informações relevantes aos usuários da contabilidade para chegarem às tomadas de decisões, sendo ele de vital importância realizando a coleta de dados o registro e processamento dos mesmos passando em relatórios para serem usados pelos usuários finais para as tomadas de decisões de seus determinados fins.

Marion traz de forma sucinta a função do contador na imagem 2:

Imagem 2 - Função do Contador



Fonte: Marion (2015, p.168).

A contabilidade desde que bem realizada e estando dentro das normas vigentes se torna mais eficiente para apuração de dados para se tomar decisões dentro de uma empresa.

1.3 CONTABILIDADE E OS CONTROLE DE ESTOQUE

O estoque tem relação direta com a contabilidade visto que faz parte do ativo patrimonial da empresa sendo constituído de bens produzidos e ou adquiridos de terceiros, conforme Souza e Diehl (2009, p. 74) “contabilmente, o estoque é utilizado para identificar uma conta do ativo patrimonial das empresas”. Tendo assim grande importância conforme relata Ludícibus (2002, p.101), “os estoques representam um dos ativos mais importantes do capital circulante e da posição financeira da maioria das companhias industriais e comerciais”.

Quanto à finalidade do estoque se dá em venda/revenda e ou uso e consumo do mesmo no decorrer de suas atividades tendo assim grande importância para o funcionamento da empresa, trazendo receitas por meio da venda de seu estoque ou a manutenção de suas atividades quando destinado ao uso.

Viana complementa em relação sua destinação que:

O alcance do termo estoque é muito elástico. Do ponto de vista mais tradicional, podemos considerá-lo como representativo de matérias-primas, produtos semiacabados, componentes para montagem, sobressalentes,

produtos acabados, materiais administrativos e suprimentos variados. (VIANA, 2002, p.108).

Devida sua importância é necessário se realizar um controle de estoque, para que se possa ter uma visão melhor e eficiente sobre o negócio, tendo assim o conhecimento dos preços dos produtos que o compõem e quais devem permanecer ou serem descontinuados caso não tragam benefícios para a empresa.

Segundo Souza e Diehl:

Do ponto de vista da administração, a questão dos valores dos estoques interessa principalmente para a decisões de marketing. Valores elevados de estoques podem exigir alguma medida para sua redução, tais como campanhas promocionais ou ações dirigidas para alguns produtos. (SOUZA; DIEHL, 2009, p.71).

Para se possuir controle em relação aos preços dos produtos principalmente os adquiridos, se recorrem aos métodos de controle de estoque, os quais segundo SOUZA; DIEHL (2009, p.80) podem ser realizados por três critérios de avaliação sendo eles: “Primeiro-que-Entra-Primeiro-que-Sai (PEPS), Ultimo-que-Entra-Primeiros-que-Sai (UEPS) e Custo Médio Ponderado”, tais métodos são utilizados para se chegar ao CMV (Custo de Mercadoria Vendida) e encontrar o lucro bruto na DRE (Demonstração de Resultado do Exercício), tendo assim variações conforme o método adotado.

1.3.1 PEPS (Primeiro que entra Primeiro que sai)

Conforme o próprio nome diz, este método é o qual o primeiro produto comprado será o primeiro vendido, sendo utilizado o seu preço de custo na aquisição também como custo na sua venda.

Francischini e Gurgel (2002, p.172), relatam da seguinte forma “é o método que prioriza a ordem cronológica das entradas. Ou seja, sai o primeiro material que entrou no estoque, com seu respectivo preço unitário”.

Um dos benefícios desse método é o de manter sempre um estoque com os produtos mais recentes, devido a sua ordem cronológica de saída, Padoveze comenta sobre este método da seguinte forma:

Este critério é aparentemente o mais lógico, já que indica o que deveria ser na realidade. Neste critério, supõe-se que as mercadorias adquiridas em primeiro lugar devem sair primeiro, ficando sempre as mercadorias das compras posteriores em estoque, até se esgotarem as quantidades da primeira compra, e assim sucessivamente. (PADOVEZE, 2000, p. 178).

Como exemplo temos a imagem 3, trazendo o método PEPS:

Imagem 3 - Método PEPS

FICHA DE CONTROLE DE ESTOQUE – CRITÉRIO – PEPS									
DATA	ENTRADA			SAÍDA			SALDO		
	Quantidade	Valor Unitário	Total	Quantidade	Valor Unitário	Total	Quantidade	Valor Unitário	Total
01/09							30	400	12.000
02/09	10	420	4.200				30	400	12.000
							10	420	4.200
03/09				03	400	1.200	27	400	10.800
							10	420	4.200
04/09				27	400	10.800			
				1	420	4.200	9	420	3.780
05/09	05	410	2.050				9	420	3.780
							5	410	2.050
06/09				9	420	3.780			
				1	410	410	4	410	1.640
Soma	15		6.250	41		16.610	4	410	1.640

Fonte: Padoveze (2000, p. 182)

Conforme consta na imagem o primeiro produto adquirido no valor de 400 reais foi o primeiro a sair, os demais seguiram da mesma, mantendo sempre em estoque os produtos mais recentes.

1.3.2 UEPES (Último que entra Primeiro que sai)

Sendo o oposto do método PEPS, este é o método no qual o último produto a ser adquirido é o primeiro a ser vendido, tendo assim o custo na saída o mais recente devido à saída ser realizada do último adquirido. De acordo com esse critério, Dias (1993, p.128) relata: “Este método de avaliação considera que devem em primeiro lugar sair às últimas peças que deram entrada no estoque, o que faz com que o saldo seja avaliado ao preço das últimas entradas”.

A imagem 4 traz um exemplo desse método:

Imagem 4 - Método UEPS

FICHA DE CONTROLE DE ESTOQUE – CRITÉRIO – UEPS									
DATA	ENTRADA			SAÍDA			SALDO		
	Quantidade	Valor Unitário	Total	Quantidade	Valor Unitário	Total	Quantidade	Valor Unitário	Total
01/09							30	400	12.000
02/09	10	420	4.200				30	400	12.000
							10	420	4.200
03/09				03	420	1.260	30	400	12.000
				7	420	2.940	7	420	2.940
04/09				21	400	8.400	9	400	3.600
05/09	05	410	2.050				9	400	3.600
							5	410	2.050
06/09				5	410	2.050			
				5	400	2.000	4	400	1.600
Soma	15		6.250	41		16.650	4	400	1.600

Fonte: Padoveze (2000, p. 203)

A imagem 4 apresenta como é realizado no método UEPS, onde o último produto ao entrar em estoque foi o primeiro a sair, no caso o último a entrar foi o com o custo de 420 sendo o primeiro a sair.

Araújo (1987, p. 216), afirma que “as saídas correntes de materiais são avaliadas quanto ao preço, segundo o valor unitário do lote recebido mais recentemente. A teoria é baseada na premissa de que o estoque de reserva é economicamente o equivalente do ativo fixo”.

1.3.3 Custo Médio

Custo médio também conhecido como custo médio ponderado é um método aceito pelo fisco tanto para a declaração de inventário anual quanto para outros fins relativos ao fisco. Segundo Favaro (1997, p.236), o principal método utilizado pelas empresas brasileiras é o custo médio. Neste critério o valor médio de cada unidade em estoque altera-se pelas novas aquisições por um preço diferente das mercadorias já pertencentes ao estoque.

É o método pelo qual o valor do produto se dá através da soma total dos custos de aquisições dividido pelo total de quantidade, chegando assim ao custo médio.

Ludícibus e Marion relatam que (1990, p.103):

Há uma fusão das quantidades monetárias decorrentes de novas compras com o custo total do que existia em estoque antes da compra. O novo custo unitário passa, então, a ser obtido pela divisão desse valor global pelo total de unidades existentes. Cada nova compra, se for feita por um custo unitário diferente do até então existente, provocará alterações do novo custo unitário. (IUDÍCIBUS; MARION, 1990, p.103).

No Brasil dentre os métodos de avaliação de estoque, para o fisco ele determina apenas alguns métodos aceitos conforme art. 295 do RIR/1999:

O valor dos bens existentes no encerramento do período de apuração poderá ser o custo médio ou o dos bens adquiridos ou produzidos mais recentemente, admitida, ainda, a avaliação com base no preço de venda, subtraída a margem de lucro.

Como visto o custo médio é um dos métodos aceitos pelo fisco para melhor entender o método segue o exemplo na imagem 5:

Imagem 5 - Método Custo Médio

FICHA DE CONTROLE DE ESTOQUE – CRITÉRIO – CUSTO MÉDIO									
DATA	ENTRADA			SAÍDA			SALDO		
	Quantidade	Valor Unitário	Total	Quantidade	Valor Unitário	Total	Quantidade	Valor Unitário	Total
01/09							30	400	12.000
02/09	10	420	4.200				40	405	16.200
03/09				03	405	1.215	37	405	14.985
04/09				28	405	11.340	9	405	3.645
05/09	05	410	2.050				14	406,78	5.695
06/09				10	406,78	4.067,8	4	406,78	1.627,2
Soma	15		6.250	41		16.622,8	4	406,78	1.627,2

Fonte: Padoveze (2000, p, 232)

Na imagem 5 traz o método de custo médio, o saldo inicial era de 30 unidades a 400 reais, ao adquirir 10 unidades por 420, a média das 40 unidades no valor total de 16.200 foi de 405, sucessivamente nas demais operações.

1.4 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Sistema Tributário Nacional é o conjunto de regras e normas jurídicas que regulariza o poder das diversas entidades e órgãos presente no Brasil, os quais através de suas atribuições fazem o recolhimento dos tributos, em todas as suas esferas sendo elas: Municipais, Estaduais e Federais.

Harada (2006, p.324) conceitua o Sistema Tributário Nacional da seguinte forma:

O Sistema Tributário Nacional é o conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, inserido no sistema jurídico global, formado por um conjunto unitário e ordenado de normas subordinadas aos princípios fundamentais, reciprocamente harmônicos, que organiza os elementos constitutivos do Estado, que outra coisa não é senão a própria Constituição. (HARADA, 2006, p.324).

Sua competência tributária se dá através do poder atribuído pela Constituição Federal, conforme as normas gerais do Direito Tributário, de criar, cobrar e fiscalizar o tributo em conformidade com as três competências, legislativa, administrativa e judiciária. A Constituição Federal criou um sistema para realizar a distribuição entre os entes federativos de forma constitucional, ou seja, a competência tributária de forma resumida é o poder de controlar o tributo que é distribuído nas três esferas de governo (Bercovici, 2004).

1.4.1 Tributos

Conforme artigo 3 do Código Tributário Nacional. Tributo se entende da seguinte forma: "toda prestação pecuniária, compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada".

De forma geral tributo é a obrigação que a população tem com o Estado de forma obrigatória e que é de obrigação de todos, também deve estar previsto em lei, devendo ser pago em dinheiro e não através de troca ou forma similar, tendo seu fato gerador de forma lícita o que exclui os fatos ilícitos como multas e penalidades. Segundo Pêgas (2005), os tributos podem ser classificados conforme sua incidência,

onde os tributos são classificados em tributos sobre a renda, tributos sobre o patrimônio ou sobre o consumo.

O Código Tributário Nacional ainda traz a divisão do tributo da seguinte forma em seu Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

1.4.1.1 Impostos

Imposto é o tributo cobrado dos cidadãos de um País para custear o e Estado, para que o mesmo consiga manter em funcionamento seus serviços públicos, tanto em serviços como obras de infraestrutura e os essenciais, saúde, educação e segurança.

Diferente das taxas que estão relacionadas a contraprestação dos serviços públicos, o imposto não tem esse vínculo, conforme Fabretti relata sobre o imposto:

Imposto é aquele que, uma vez instituído por lei, é devido, independentemente de qualquer atividade estatal em relação ao contribuinte. Portanto, não está vinculada a nenhuma prestação específica do Estado ao sujeito passivo. (FABRETTI, 2009, p.116).

Cada ente federativo tem o poder de instituir imposto, tendo impostos federais, estaduais e municipais, conforme o Código Tributário Nacional os principais impostos são:

Quadro 2 - Impostos e suas categorias de acordo com o CTN

CATEGORIA	ENTE FEDERATIVO	IMPOSTO
Comércio Exterior	União	Imposto sobre Importação (II)
		Imposto sobre Exportação (IE)
Produção e Circulação	União	Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)
		Imposto sobre Operações Financeiras (IOF)
	Estados e Distrito Federal	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)
	Municípios	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN)
Patrimônio e Renda	União	Imposto de Renda (IR)
		Imposto sobre a propriedade Territorial Rural (ITR)
		Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF)
	Estados e Distrito Federal	Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)
		Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCD)
	Municípios	Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU)
Imposto sobre a Transmissão Inter Vivos (ITBI)		

Fonte: Oliveira (2009, p.65).

1.4.1.2 Taxas

Taxas são as contraprestações por serviços públicos, melhor dizendo é o valor cobrado pelo governo por determinado serviço público solicitado ou que seja prestado a seu favor como exemplo taxa do lixo, taxa da iluminação pública entre outras.

O art. 77 do Código Tributário Nacional traz da seguinte forma:

As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas. (Art. 77, Lei 5.172/1966).

Quanto a instituição das taxas cabe a cada ente federativo, podendo então ter variações de um lugar para outro em relação às taxas, devido essa distribuição de autonomia. Conforme traz o art. 80 do Código Tributário Nacional:

Para efeito de instituição e cobrança de taxas, consideram-se compreendidas no âmbito das atribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, aquelas que, segundo a Constituição Federal, as Constituições dos Estados, as Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios e a legislação com elas compatível, competem a cada uma dessas pessoas de direito público. (Art. 80, Lei 5.172/1966).

Sendo comum notar essa diferença quando se passa por localidades diferentes, havendo variações em valores, modo e até mesmo a ausência de alguma taxa.

1.4.1.3 Contribuições

Trazida no Art. 81 do Código Tributário Nacional da seguinte forma:

A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado. (Art. 80, Lei 5.172/1966).

Trata-se do tributo cobrado pela valorização do imóvel do contribuinte tributado, devido à realização de obra pública naquela localidade onde resultou na valorização do imóvel, como exemplo, na pavimentação de rua na qual o imóvel se encontra, valorizando-o então, tal cobrança é para custear a obra pública realizada, que trouxe benefício para o tributado.

De acordo com Machado contribuição de melhoria se define da seguinte forma:

É o tributo cuja obrigação tem como fato gerador a valorização de imóveis decorrente de obra pública. Distingue-se do imposto porque depende de atividade estatal específica, e da taxa porque a atividade estatal de que depende é diversa. Enquanto a taxa está ligada ao exercício regular do poder de polícia, ou a serviço público, a contribuição de melhoria está ligada à realização de obra pública. Caracteriza-se, ainda, a contribuição de melhoria por ser o seu fato gerador instantâneo e único. (MACHADO, 2004, p. 72).

Como exemplo quando se possui um imóvel em uma área afastada e o governo realiza uma obra como uma praça, hospital entre outros, fazendo com que o imóvel tenha uma valorização em seu valor.

1.5 APURAÇÃO DO ICMS

Como já mencionado no Quadro 2 o ICMS é um imposto estadual, que está diretamente ligado ao custo do estoque por ter como fato gerador a circulação da mercadoria e serviços. Sua apuração se dá principalmente de duas formas no estado do Mato Grosso, através da apuração normal do ICMS e através do Regime de Estimativa Simplificado.

Imagem 6 - Credenciamento do Contribuinte objeto de pesquisa

Credenciamento	
8 - REGIME DE ESTIMATIVA PARA RECOLHIMENTO DO ICMS	
3 - REGIME DE ESTIMATIVA SIMPLIFICADO (ART.157 E SEGUINTE DO RICMS/2014)	
1 - ART.157 DO RICMS/2014 -ESTIMATIVA SIMPLIFICADA(CARGA MÉDIA)	01/06/2011
ATIVO	

Fonte: Secretaria de Estado da Fazenda MT.

Na apuração no regime de carga média, a apuração se dá de forma automatizada na qual o estado do Mato Grosso realiza o lançamento do imposto a pagar na conta do contribuinte juntamente com um demonstrativo de cálculo, para que possa ser realizada a conferência desse imposto, caso haja discordância o contribuinte está livre para se manifestar através de processo via e-process, disponibilizado no site da SEFAZ pelo acesso do contribuinte.

A apuração se dá através da utilização da alíquota presente no anexo XVI do RICMS (Regulamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) carga média pelo CNAE (Cadastro Nacional de Atividade Econômica) da empresa, na qual cada ramo de atividade possui uma carga tributária para apuração do imposto tendo como base a margem de lucro de cada atividade, evitando assim o crédito na compra e débito na venda, pois a carga média já inclui esse cálculo, simplificando assim a apuração.

O art.157 do RICMS traz da seguinte forma:

Respeitadas as hipóteses condições, forma, limites e prazos estabelecidos nesta seção, em substituição aos demais regimes de tributação previstos neste capítulo, o pagamento do imposto poderá ser exigido, de ofício, no âmbito da Secretaria de Estado de Fazenda, mediante regime de estimativa por operação simplificado, designado regime de estimativa simplificado, consistente na aplicação de carga tributária média, apurada para a CNAE em que estiver enquadrado o contribuinte mato-grossense. (art. 157, Decreto 2.212/2014).

Exemplo:

Quadro 3 - Carga média empresa objeto de pesquisa

ORDEM	CNAE	DESCRIÇÃO	Percentual de carga tributária média	Percentual de carga ao fundo	TOTAL
552)	4541-2/01	Comércio por atacado de motocicletas e motonetas	13%	0%	13%
553)	4541-2/02	Comércio por atacado de peças e acessórios para motocicletas e motonetas	13%	0%	13%
554)	4541-2/03	Comércio a varejo de motocicletas e motonetas novas	13%	0%	13%

Fonte: Ajustado do Anexo XVI do RICMS.

Conforme quadro 3 a Carga média do contribuinte que tem como atividade o comércio por atacado de peças e acessórios para motocicletas e motonetas são de 13% o qual será aplicado sobre a base de cálculo nas compras realizadas por este contribuinte conforme demonstrativo a baixo:

Imagem 7 - Demonstrativo de cálculo da empresa em questão

Demonstrativo do DAR

Razão Social:	Inscrição Estadual:	Código do Tributo:
		2010 - ICMS EST.SIMPLIFICADO-ART.87-J-6 RICMS
Nº DAR:	Data do Instrumento Constitutivo:	Data Vencimento:
999/09.297.213-24	25/05/2017	20/06/2017
		Data Ciência:
		25/05/2017

Nº NF	Data Emissão	Alíquota		Base de Cálculo	Valor IPI	Marg. Lucro	Créd. ICMS Ret.	Valor ICMS	CNPJ do Fornecedor	Razão Social
		Orig	Dest							
1209233	22/04/2017	0,00	13,00	R\$ 1.617,64	R\$ 0,00	0,00	R\$ 0,00	R\$ 210,29	02.513.526/0001-09	CICLO CAIRU LTDA

TOTAL DO DAR: R\$ 210,29

Fonte: Ajustado da Secretaria de Estado da Fazenda do Mato Grosso.

Como mostra à imagem 4 a alíquota utilizada foi conforme a atividade, o vencimento do imposto se dá no vigésimo dia do mês seguinte da sua ciência ou no vigésimo dia do segundo mês subsequente da sua entrada no estado do Mato Grosso.

Conforme traz o art. 167 do RICMS § 1º O imposto devido a título de regime de estimativa simplificado deverá ser recolhido pelo contribuinte até o 20º (vigésimo) dia do segundo mês subsequente ao da entrada da mercadoria no território mato-grossense.

No caso de contribuinte cadastrado no regime de apuração normal do ICMS, o cálculo não é realizado de forma automatizada, sendo obrigação de o contribuinte realizar os cálculos pertinentes às suas compras e vendas, onde será creditado na entrada e debitado na saída.

Trata do direito de se creditar em suas entradas o art. 54 do RICMS trazendo da seguinte forma:

É assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado nas operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu ativo permanente, ou no recebimento do respectivo serviço de transporte interestadual e intermunicipal, bem como de serviço de comunicação. (Art. 57, Decreto 2.212/2014).

Credenciamento	
30 - REGIME DE TRIBUTAÇÃO - APURAÇÃO NORMAL DO ICMS	
1 - APURAÇÃO NORMAL DO ICMS ART. 131 RICMS/2014	

Fonte: Secretaria de Estado da Fazenda do Mato Grosso.

Conforme consta no art. 79 do RICMS:

O contribuinte enquadrado no regime de apuração normal fará a apuração do imposto em conta gráfica, ou seja, fará constar no último dia de cada mês no Registro de Apuração do ICMS os valores apurados nos Registros de Saídas e de Entradas, dos quais se obterão os valores de créditos, débitos, saldo devedor e/ou credor do imposto. (Art. 79, Decreto 2.212/2014).

As alíquotas para o cálculo do imposto variam de cada estado e também por produto, dando um exemplo com uma alíquota de 17%:

Quadro 4 - Apuração ICMS normal

OPERAÇÃO	VALOR	ALÍQUOTA	IMPOSTO
COMPRA	R\$ 100,00	17%	R\$ 17,00
VENDA	R\$ 150,00	17%	R\$ 25,50
TOTAL A PAGAR			R\$ 8,50

Fonte: Próprio autor.

De forma simples o quadro 4 ilustra a forma de apuração do ICMS normal, creditando-se na compra e debitando-se na venda e a diferença caso positiva é o imposto a pagar.

1.6 INVENTÁRIO

Inventário é a contagem física dos estoques que deve ser realizada periodicamente para fim fiscal, ou permanente sendo realizado diariamente, utilizando-se para isto os métodos já descritos neste trabalho, PEPS ou MPM.

O objetivo do levantamento físico dos estoques segundo Francischini e Gurgel (2002, p. 243) é “propiciar a verificação periódica da exatidão dos registros contábeis...” fazendo assim a verificação da veracidade de suas mercadorias em estoque com as declaradas.

Complementam Martins, Petrônio e Garcia (2005) o inventário dos materiais tem como objetivo principal assegurar que as quantidades físicas estejam de acordo com as listagens e os relatórios contábeis dos estoques.

De acordo com Marion (1998, p. 267), inventário "refere-se ao processo de verificação das existências dos estoques; portanto faz parte do controle de estoque". Caracterizando Inventário a contagem e verificação física do bem.

Como mencionado o inventário pode ser realizado tanto periódico como permanente, sendo periódico realizado mensalmente, semestralmente ou anual, para fins contábeis, conforme trazem Iudícibus e Marion:

A característica básica do inventário periódico é que a empresa toma conhecimento do volume de seus estoques (para fins contábeis) de tempos em tempos, ou seja, no final de cada período (mês, semestre, ano). Com isso o valor do CMV também só é conhecido periodicamente. (IUDÍCIBUS e MARION, 2016 p.112).

Quanto ao inventário permanente Iudícibus e Marion (2016) a cada operação realizada se tem o controle do nível de estoque e o custo da mercadoria vendida, podendo assim saber com exatidão a quantidade de mercadoria presente, necessitando então de um controle adicional, seja por fichas de controle de estoque manual ou sistema operado por processamento eletrônico de dados no qual permite acompanhar as mercadorias negociadas diariamente.

Por meio do Inventário a empresa pode chegar a seu Resultado com Mercadoria (RCM), que consiste segundo Iudícibus e Marion (2016, p. 112) na "diferença do valor das vendas efetuadas num determinado período e o valor do custo das mercadorias vendidas incorrido nesse mesmo período". Sendo sua fórmula:

Quadro 5 - Formula Resultado Com Mercadorias

$\text{RESULTADO COM MERCADORIAS} = \text{VENDAS} - \text{CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS}$
--

Fonte: Iudícibus e Marion (2016, p.112).

Porém, como visto, para se chegar a este resultado é necessário ter o valor do CMV, que é obtido também com informações do inventário sendo necessário o conhecimento de três valores segundo Iudícibus e Marion (2016, p. 111) "o do

Estoque Inicial (igual ao do estoque final do período anterior e, portanto, conhecido) e das Compras (valor total constante da Nota Fiscal/Fatura de aquisição) e o do Estoque Final” resultando na seguinte formula:

Quadro 6 - Formula Custo das Mercadorias Vendidas

$\text{Custo das Mercadorias Vendidas} = \text{Estoque Inicial} + \text{Compras} - \text{Estoque Final}$ $\text{CMV} = \text{EI} + \text{C} - \text{EF}$
--

Fonte: Ludícibus e Marion (2016, p.111).

1.6.1 Conferência entrada e saídas de mercadoria através das NFE

A Nota Fiscal Eletrônica (NFE) foi instituída pelo Ajuste SINIEF 7, de 30/10/2005, com o objetivo de utilizar um modelo nacional de documento fiscal eletrônico padronizando assim sua emissão e substituindo os documentos fiscais em papéis, agilizando os procedimentos e se modernizando. O portal da NFE, elenca alguns dos benefícios com a implantação da mesma, em especial para as Administrações Tributárias sendo:

- Aumento na confiabilidade da Nota Fiscal;
- Melhorias no processo de controle fiscal, possibilitando um melhor intercâmbio e compartilhamento de informações entre os fiscos;
- Redução de custos no processo de controle das notas fiscais capturadas pela fiscalização de mercadorias em trânsito;
- Diminuição da sonegação e aumento da arrecadação;
- Suporte aos projetos de escrituração eletrônica contábil e fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil (Sistema Público de Escrituração Digital – SPED).

Como visto a NFE por ser um documento eletrônico facilita para o fisco a análise das operações realizadas pelo contribuinte, tendo a obrigações de possuir tal documento em suas compras e vendas, tendo como penalidade a omissão da mesma, conforme trata o art. 446 do RICMS, letra F:

f) falta de emissão de documento fiscal, ou de sua entrega ao comprador - multa equivalente a 30% (trinta por cento) do valor da operação ou prestação; inexistindo ou sendo desconhecido o valor da operação ou prestação - multa de 30 (trinta) UPFMT. (Art. 446, Decreto 2.212/2014)

O Estoque das empresas se constitui através de aquisições de mercadorias que devem estar acompanhadas de seu respectivo documento fiscal sendo ele a NFE. Sua movimentação se dá através de suas compras, vendas, devoluções e outras situações pertinentes devendo possuir seus respectivos documentos fiscais conforme previsto no art. 198 do RICMS/MT. Com isso, no controle de estoque para formulação do inventário é indispensável que as mercadorias estejam em conformidade com os documentos de entradas e saídas, descritas em documentos próprios: Notas Fiscais.

Através da conferência das Notas Fiscais Eletrônicas, seja mensal ou anual, pode-se chegar a uma visão da situação financeira da empresa, pois, estas operações são as que promovem as principais despesas e receitas que uma empresa possui e, através destas operações surge o Resultado com Mercadorias (RCM) conforme relata Iudícibus e Marion (2016, p. 110) “O Resultado com Mercadorias (Resultado Bruto) é o responsável por cerca de 80% do Resultado Líquido (Lucro Líquido) de boa parte das empresas comerciais, descontando-se é claro as demais despesas...”.

Os documentos de entradas e saídas servem também para a conferência de estoque final, segundo Iudícibus, (2002, p. 317), “A Contabilidade Comercial tradicional utiliza-se de premissas sobre o ritmo dos fluxos de entrada e saída de mercadorias para conseguir a avaliação do Estoque Final e do Custo das Mercadorias Vendidas”.

1.6.2 Declaração anual de Inventário de Estoque

A Declaração de inventário de estoque é destinada ao fisco para realizar a confrontação das operações realizadas de entrada e saída de mercadoria, conferindo a veracidade das informações prestadas pelo contribuinte, contendo o total das mercadorias presente na data do encerramento do balanço, estando obrigados a inferir tal informação conforme art. 260 do RIR/1999.

O registro do inventário deve ser informado de forma que permita a identificação de seu valor e a distinção das mercadorias, matérias-primas, produtos manufaturados, produtos em fabricação e bens em almoxarifados, sendo pertencente à empresa estando em sua posse ou em posse de terceiros e os

pertencentes de terceiros em sua posse, existente na data do balanço patrimonial levantado no final de cada período de apuração conforme art. 261 do RIR/1999. Sendo seu prazo de entrega 60 dias, contados da data do referido balanço ou último dia do ano civil segundo § 7º do art. 396 do RICMS/MT.

Desta forma as empresas obrigadas a entrega da EFD, devem realizar a sua declaração por meio desta, sendo informada no bloco H, no arquivo de referência do mês de fevereiro do ano seguinte, quando a empresa encerrar seu balanço em 31 de dezembro.

A declaração em questão se dá anualmente, porém existem casos em que podem ser exigidas tanto mensalmente quanto trimestralmente, quando a empresa é optante do lucro real e tendo seus encerramentos da forma mencionada, nos demais casos sua periodicidade de entrega se dá anualmente como o caso que foi estudado, tais periodicidade de entrega são previstas no art. 261 do RIR/1999.

Quanto ao critério de avaliação do preço das mercadorias existente no encerramento do balanço poderão ser adotados os métodos de custo médio ou dos bens adquiridos ou recebidos mais recentemente conforme traz o Art. 295 do RIR/1999:

O valor dos bens existentes no encerramento do período de apuração poderá ser o custo médio ou o dos bens adquiridos ou produzidos mais recentemente, admitida, ainda, a avaliação com base no preço de venda, subtraída a margem de lucro. (Art. 295, Decreto 3.000/1999).

A declaração do inventário merece bastante atenção na sua elaboração visto que o fisco poderá confrontar as entradas e saídas, para analisar possíveis irregularidades cometidas pelo contribuinte.

O regulamento do RIR/1999 traz os seguintes artigos:

Art. 61:

A receita bruta, decorrente da comercialização dos produtos, deverá ser comprovada por documentos usualmente utilizados, tais como nota fiscal do produtor, nota fiscal de entrada, nota promissória rural vinculada à nota fiscal do produtor e demais documentos reconhecidos pelas fiscalizações estaduais. (Art. 61, Decreto 3.000/1999)

Art. 283:

Caracteriza omissão de receita ou de rendimentos, inclusive ganhos de capital, a falta de emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, no momento da efetivação das operações de venda de mercadorias, prestação de serviços, operações de alienação de bens móveis, locação de bens móveis e imóveis ou quaisquer outras transações realizadas com bens ou serviços, bem como a sua emissão com valor inferior ao da operação. (Art. 283, Decreto 3.000/1999).

Devido a isso é importante se atentar na conformidade de suas entradas e saídas devendo estar de acordo com os documentos fiscais, visto que atualmente todos os documentos estão interligados por meio digital.

1.6.3 Situações

As situações são resultantes do que é apresentado pela empresa, podendo resultar nas declarações de forma correta e compatível com a realidade da empresa sem prejuízo para mesma ou apresentar situações irregulares, que sendo analisadas pelo fisco poderão trazer prejuízos para a empresa através das penalidades que podem ser aplicadas.

Dentre as situações as mais comuns são as omissões de compras e omissões de vendas, conforme explicado nos tópicos seguintes.

1.6.3.1 Omissão de Compra

A omissão de compras consiste na omissão de documento fiscal que comprove a entrada da mercadoria no estabelecimento isso pode ser constatado quando a empresa realiza vendas muito além da sua margem de lucro, ficando notório que grande parte de suas vendas, não possui tal mercadoria em seu estoque fiscal, ou seja, quando realiza as compras sem seus respectivos documentos fiscais, e realiza a suas vendas emitindo documentos fiscais ludícibus e Marion (2016).

Essa situação resulta numa margem de lucro superior à utilizada pela empresa, tendo suas receitas com venda muito superior a seus custos com mercadorias vendidas, como exemplo uma empresa que possui uma margem de lucro de 30%, ter uma receita com vendas de R\$ 450.000, quando seu custo de

mercadoria vendida foi de R\$ 150.000,00, o que resultaria em um resultado com mercadoria de R\$ 300.000,00 o que representa uma margem de lucro de 200%, fugindo da realidade da empresa, resultado este que após análise do fisco, com certeza seria constatado a omissão.

1.6.3.2 Omissão de Venda

A omissão de venda é caracterizada pela falta de emissão de seu respectivo documento fiscal obrigatório por lei, ou seja, a nota fiscal eletrônica (NFE) ou a nota fiscal de consumidor eletrônica (NFC-E). Como as vendas são realizadas na maioria das vezes no próprio estabelecimento, muitos clientes não solicitam o documento fiscal dessa referida operação e, assim, surge a oportunidade de o empresário praticar a omissão da venda.

Quanto à forma de determinação de omissão de receitas utilizado pelo fisco consta na lei 9430/96 art. 41:

Art. 41. A omissão de receita poderá, também, ser determinada a partir de levantamento por espécie das quantidades de matérias-primas e produtos intermediários utilizados no processo produtivo da pessoa jurídica.

§ 1º Para os fins deste artigo, apurar-se-á a diferença, positiva ou negativa, entre a soma das quantidades de produtos em estoque no início do período com a quantidade de produtos fabricados com as matérias-primas e produtos intermediários utilizados e a soma das quantidades de produtos cuja venda houver sido registrada na escrituração contábil da empresa com as quantidades em estoque, no final do período de apuração, constantes do livro de Inventário.

§ 2º Considera-se receita omitida, nesse caso, o valor resultante da multiplicação das diferenças de quantidades de produtos ou de matérias-primas e produtos intermediários pelos respectivos preços médios de venda ou de compra, conforme o caso, em cada período de apuração abrangido pelo levantamento.

§ 3º Os critérios de apuração de receita omitida de que trata este artigo aplicam-se, também, às empresas comerciais, relativamente às mercadorias adquiridas para revenda. (Art. 41, lei 9430/1996)

Como visto essa omissão irá ser refletida no momento de realizar o levantamento do inventário da empresa, pois, a empresa realizou a venda de certas mercadorias porem não realizou a obrigatória emissão do documento fiscal dessa operação, constando fiscalmente tais mercadorias como pertencentes à empresa, mesmo que não estejam mais fisicamente no inventário de estoque, com isso ao

realizar o levantamento do inventário de estoque o saldo é inferior ao que se foi declarado para o fisco.

1.7 SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL (SPED)

A evolução tecnológica é inevitável, o tempo passa e a demanda de tecnologia é cada vez maior, como é o caso na contabilidade, cada vez mais as empresas estão aumentando o volume de suas atividades, com isso o governo precisa se adequar para que possa realizar a fiscalização sobre essas empresas.

Azevedo e Mariano (2012, p.38) trazem da seguinte forma “Diante da evolução constante e o aumento do volume de operações pelas maiores empresas, a fiscalização, da mesma forma que as empresas, foram obrigadas a se modernizar tecnologicamente”.

Foi com esse intuito que através do Decreto 6.022/2007 surgiu o SPED, tendo sua finalidade alterar a forma de cobrança das obrigações acessórias deixando os livros e registros contábeis e fiscais em papel de lado, substituindo por documentos eletrônicos onde a assinatura convencional seria substituída por uma assinatura digital por meio de certificado digital. Conforme trazem Azevedo e Mariano:

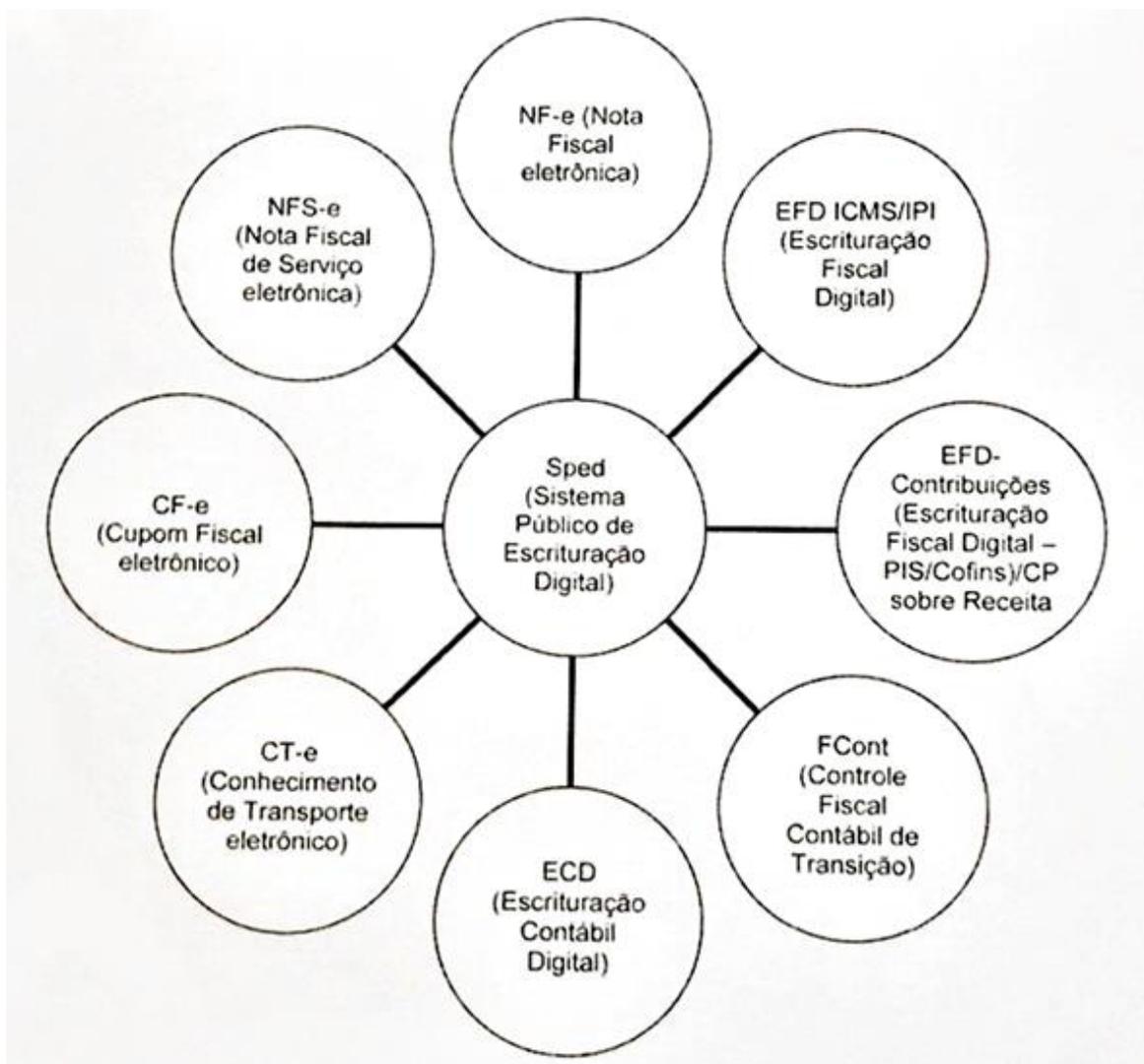
O projeto SPED (Sistema Público de Escrituração Digital) altera a forma de cumprimento das obrigações acessórias realizadas pelos contribuintes, substituindo a emissão de livros e documentos contábeis e fiscais em papel por documentos eletrônicos, cuja autoria, integridade e validade jurídica são reconhecidas pelo uso da certificação digital. (AZEVEDO; MARIANO, 2012, p.49).

Além da conversão do papel físico para o documento eletrônico o SPED veio para integralizar suas declarações, facilitando para o fisco em suas diferentes esferas o acompanhamento e fiscalização das informações prestadas pelos contribuintes, por isso o SPED trouxe outros projetos para as devidas integrações, complementa Azevedo e Mariano:

O Sped apresenta a seguinte estrutura, onde podemos encontrar os projetos e os responsáveis pela sua coordenação. Porém, deve ficar claro que cada projeto tem estrutura e andamento próprio, ocorrendo apenas a integração das informações. (AZEVEDO; MARIANO, 2012, p.53).

A imagem 9 define quais são os demais projetos implantados pelo SPED.

Imagem 9 - Principais projetos do SPED implantados



Fonte: Azevedo; Mariano (2012, p.53).

1.7.1 Escrituração Fiscal Digital (EFD)

Como visto no tópico anterior a EFD é um subprojeto do SPED que tem maior ênfase no presente trabalho visto que é através dela que se realiza a declaração anual de inventário de estoque, que será discorrido posteriormente de forma mais detalhada.

A Escrituração Fiscal Digital, fazendo jus ao próprio nome, tem o objetivo de substituir os livros fiscais em papéis por livros digitais, tendo assim a substituição da enorme quantidade de papéis que era necessária por arquivos digitais que devem

ser informados pelos contribuintes através da EFD, melhorando assim a informação para o Fisco, realizando a padronização e compartilhamento dessa informação.

Azevedo e Mariano relatam da seguinte forma:

Com a Escrituração Fiscal Digital (EFD) o Fisco pretende: (a) integrar os fiscos Estaduais e a Receita Federal do Brasil – para tanto o Fisco pretende promover a padronização e o compartilhamento de informações contábeis e fiscais, respeitando o sigilo fiscal. Com tudo isso é possível maior rapidez no acesso as informações e uma melhoria na qualidade da informação. (AZEVEDO; MARIANO, 2012, p.283).

Conforme a portaria Nº 166/2008 trazida pela SEFAZ-MT, a EFD começou a ser cobrada a partir de 2009 exigindo os seguintes livros fiscais:

- Registro de Entradas;
- Registros de Saídas;
- Registro de Apuração de Icms;
- Registro de Apuração de IPI;
- Registro de Inventário.

Dentre as exigências dessa portaria temos a exigência do Registro de inventário que deve ser apresentado em seu bloco específico, sendo ele o bloco H, onde o contribuinte deve informar sua quantidade de estoque pelo menos uma vez ao ano.

Azevedo e Mariano trazem da seguinte forma:

Essas informações do Inventário devem sempre estar de acordo com os registros fiscais e contábeis, uma vez que podem ser cruzados. Por isso em 31.12, o inventário será igual ao valor indicado no livro de produção e estoque ou ao arquivo de controle de estoque adotado pelo contribuinte. (AZEVEDO; MARIANO, 2012, p. 350).

Conforme art. 468 do RICMS/MT “O Bloco H da EFD com as informações do inventário deverá ser informado junto com a movimentação do segundo período de apuração subsequente ao levantamento do balanço”.

Sendo assim até dia 20 do mês de março deve ser apresentada a EFD de fevereiro com os valores de estoque referentes 31/12 do ano anterior. De forma exemplificada o estoque de 31/12/2016 deve ser declarado na EFD de 02/2017 que

deverá ser entregue em 20/03/2017, visto que em regra, as empresas encerram seu balanço no dia 31 de dezembro.

Importante observar as penalidades imposta ao descumprimento ou informações fraudulentas no art. 924 do RICMS/MT temos:

(o) escrituração do livro Registro de Inventário, utilizando de meio fraudulento ou de forma a dificultar ou impedir a perfeita identificação da mercadoria – multa equivalente a 50% (cinquenta por cento) do valor do estoque escriturado, não inferior ao valor de 100 (cem) UPF/MT;(p) escrituração do livro Registro de Inventário, sem observância das normas regulamentares – multa equivalente a 10% (dez por cento) do valor do estoque a que se refira a irregularidade, não inferior ao valor de 50 (cinquenta) UPF/MT. (DECRETO Nº 2.212/2014)

Desse modo sendo penalizada a empresa terá grande impacto em sua situação financeiro dificultando sua permanência no mercado.

2 METODOLOGIA

A metodologia é uma ciência que tem por objetivo o estudo minucioso do percurso tomado para se chegar aos objetivos almejados.

Conforme Gonçalves (2001, p. 26) metodologia “significa o estudo dos caminhos a serem seguidos, incluindo-se os procedimentos escolhidos”.

De forma mais ampla Richardson (1998, p. 29) traz o “método em pesquisa significa a escolha de procedimentos sistemáticos para a descrição e explicação dos fenômenos”. Sendo assim, são métodos que devem ser utilizados na pesquisa de forma que obedeça a ordem e seus critérios, no qual se planeja e executa conforme método definido.

2.1 QUANTO AOS FINS

O presente trabalho possui caráter descritivo, no qual através dos registros e análises realizadas por meio de dados disponibilizados pela empresa, será exposto às características de forma clara e bem delineadas do objeto em estudo.

2.1.1 Pesquisa Descritiva

A pesquisa descritiva será realizada com base na observação e análise dos dados, correlacionando e descrevendo conforme suas variáveis, Cervo traz da seguinte maneira a pesquisa descritiva:

A pesquisa descritiva ela busca acompanhar as mudanças, sem de forma alguma interferir no seu desenvolvimento. A pesquisa descritiva observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los. Busca conhecer as diversas situações e relações que ocorrem na vida social, política econômica e demais aspectos do comportamento humano, tanto do indivíduo tomado isoladamente como de grupos e comunidades mais complexas. (CERVO, 2002, p. 26).

Conforme exposto pelo autor esse trabalho se caracteriza como pesquisa descritiva devido as análises realizadas não sofrerem influencia em seu desenvolvimento, correlacionando os fatos e buscando conhecer as diversas situações e relações que ocorrem.

2.2 QUANTO AOS MEIOS

A pesquisa se caracteriza como bibliográfica e estudo de caso, sendo esses os meios utilizados para se chegar aos objetivos desejados do presente trabalho.

2.2.1 Pesquisa Bibliográfica

Cervo relata:

A pesquisa bibliográfica procura explicar um problema a partir de referências teóricas publicadas em documentos. Pode ser reduzida independentemente ou como parte da pesquisa descritiva ou experimental. Em ambos os casos, busca conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do passado existentes sobre um determinado assunto, tema ou problema. (CERVO, 2002, p.65).

De acordo com o exposto pelo autor este trabalho se caracteriza como pesquisa bibliográfica, pois, o conhecimento sobre o tema foi obtido por meio de referências de livros, artigos e conteúdos da internet, adquirindo embasamento teórico sobre o assunto por meio da busca de conhecimento e análise das contribuições científicas existentes, sendo o crucial antes de se iniciar o estudo de caso.

2.2.2 Estudo de Caso

Lima traz da seguinte forma em relação ao estudo de caso:

O método de estudo de casos corresponde a uma das formas de realizar pesquisas empíricas de caráter qualitativo sobre um fenômeno em curso e em seu contexto real. Parte da premissa de que é possível explicar um determinado fenômeno com a exploração intensa/exaustiva de uma única unidade de estudo (estudo de caso holístico) ou de várias unidades de estudo (estudo de casos múltiplos, segmentado ou comparativo), para possibilitar a elaboração de exercícios de análises comparativa. Ele envolve a realização de exercícios sistematizados de descrição, interpretação e análise da (s) unidade (s) de estudos considerada (s), utilizando, para isso, diferentes fontes de evidência com o objetivo de compreendê-la internamente de acordo com seus próprios termos. (LIMA, 2008, P.34).

Conforme descreve o autor, este trabalho enquadra-se como estudo de caso, tendo em vista que foi realizado um estudo comparativo entre a declaração anual de

inventário de estoque com as movimentações na EFD, utilizando os dados fornecidos pela empresa como o estoque inicial, estoque final e suas movimentações de mercadoria, por meio dos métodos apresentados nas páginas 38 e 39 deste trabalho, onde se analisou a compatibilidade dessas informações.

Para a realização deste estudo, foi escolhida uma empresa do ramo comércio de peças de moto localizada em Juína-MT, com análise nos registros do período de janeiro a dezembro de 2016.

3 ESTUDO DE CASO: EMPRESA DO RAMO COMÉRCIO DE PEÇAS DE MOTO

O objeto de estudo é uma empresa do ramo comércio de peças de moto que atua no setor atacadista e varejista, com cerca de 10 funcionários e encontra-se situado na região central da cidade de Juína-MT estando no mercado a mais de 5 anos.

No presente estudo de caso foi realizada, uma análise das informações declaradas ao fisco, conferindo se suas movimentações estão de acordo com o que foi declarado na Declaração Anual de Inventário de Estoque do ano de 2016.

3.1 ANÁLISE DOS REGISTROS DE ENTRADA E SAÍDA

Na empresa onde foi realizado este estudo, os valores tanto de compra como de venda são expressos em valores líquidos, deduzidas as devoluções de compra e de venda, conforme consta nos quadros 7 e 8, registros da EFD:

Quadro 7 - Registro Fiscais de entradas do período de fevereiro

REGISTROS FISCAIS DE ENTRADAS DE MERCADORIAS				
CONTRIBUINTE:		PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/02/2016 A 29/02/2016		
CNPJ/CPF:		UF: MT	MUNICÍPIO: Juína - MT	
RESUMO - TOTAIS				
Situação	CST/CIMS	CFOP	Aliquota ICMS	Total Operação
00	090	2102	0.00	47,88
00	060	2403	0.00	18.961,62
00	060	1403	0.00	2.506,34
00	060	1411	0.00	3.500,55
			TOTAL	25.016,39

Fonte: Dados EFD fornecido pela empresa.

O quadro 7 mostra que a empresa no mês de fevereiro teve um total de entradas no valor de R\$ 25.016,39, porem o valor de R\$ 3.500,55 (CFOP 1.411) deve ser deduzido desse total pois seu CFOP (Código Fiscal de Operações e Prestações) que é referente a operação realizada classificada como “Devolução de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária”, no qual deduz o valor de

vendas, resultando em um total de compra bruta em R\$ 21.515,84 e para se chegar no valor líquido conforme o utilizado, ainda se deduz o valor de devolução de compras, presente no relatório de saída (imagem 8) que foi no valor de R\$ 2.150,00 (CFOP 6.411 - Devolução de compra para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária) resultando no valor líquido de compras de R\$ 19.365,84.

Quadro 8 - Registros Fiscais de saída referente fevereiro

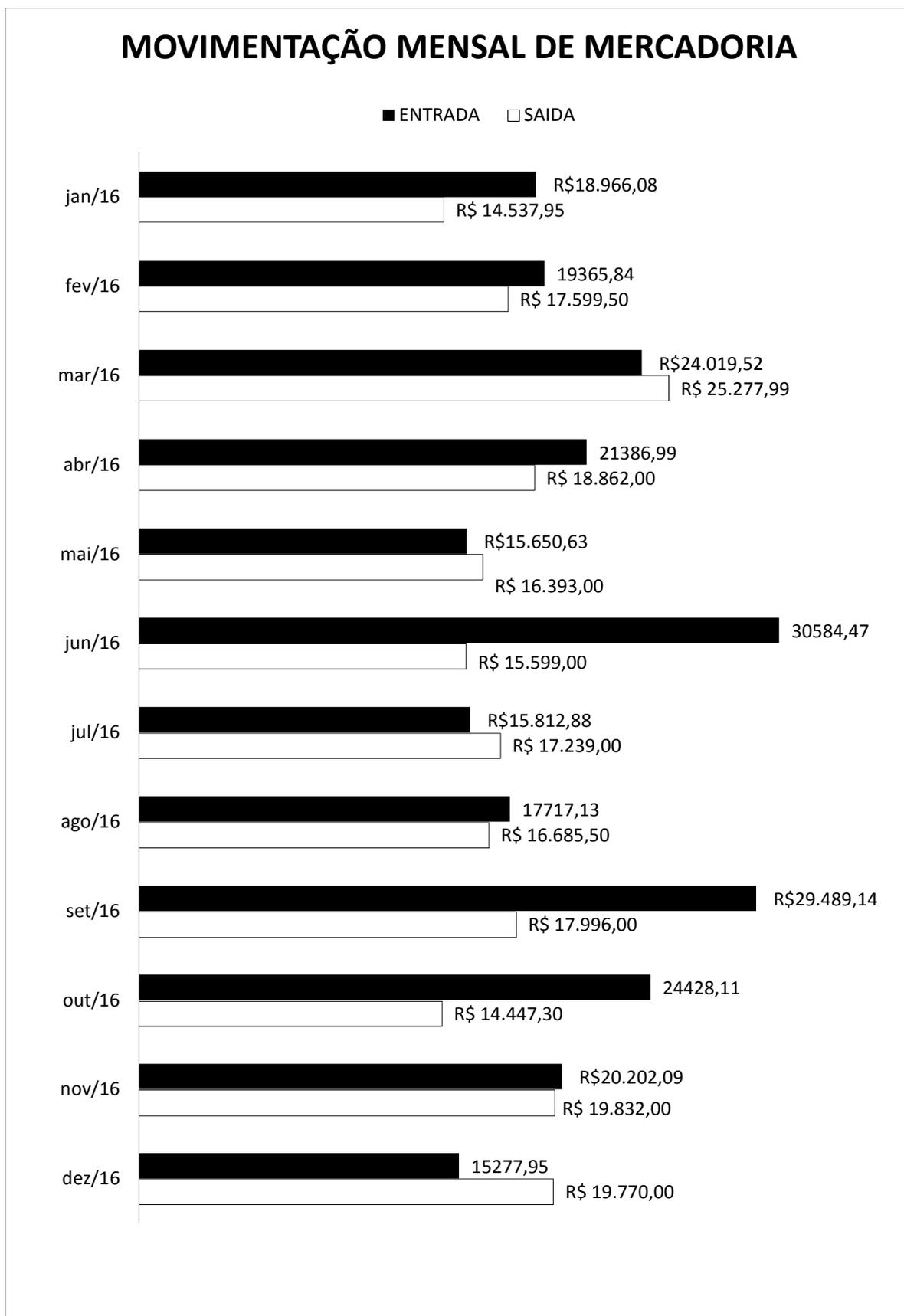
REGISTROS FISCAIS DE SAÍDAS DE MERCADORIAS				
CONTRIBUINTE:		PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/02/2016 A 29/02/2016		
CNPJ/CPF:		UF: MT	MUNICÍPIO: Juína - MT	
RESUMO - TOTAIS				
Situação	CST/CIMS	CFOP	Aliquota ICMS	Total Operação
00	090	5102	0.00	937,00
00	060	5403	0.00	19.198,05
00	060	5656	0.00	965,00
00	060	6411	0.00	2150,00
			TOTAL	23.250,05

Fonte: Dados EFD fornecido pela empresa.

O quadro 8 segue o mesmo método para se chegar a valores líquidos, total de saídas R\$ 23.250,05 menos devolução de compra R\$ 2.150,00 (CFOP 6.411), venda bruta de R\$ 21.100,05 deduzidas as devoluções de vendas de R\$ 3.500,55 (CFOP 1.411) total de vendas liquidas R\$17.599.50.

Com isso, através das informações declaradas para o fisco por meio da EFD, a empresa objeto de pesquisa possui as seguintes movimentações liquidas:

Gráfico 1 - Movimentação mensal de mercadoria

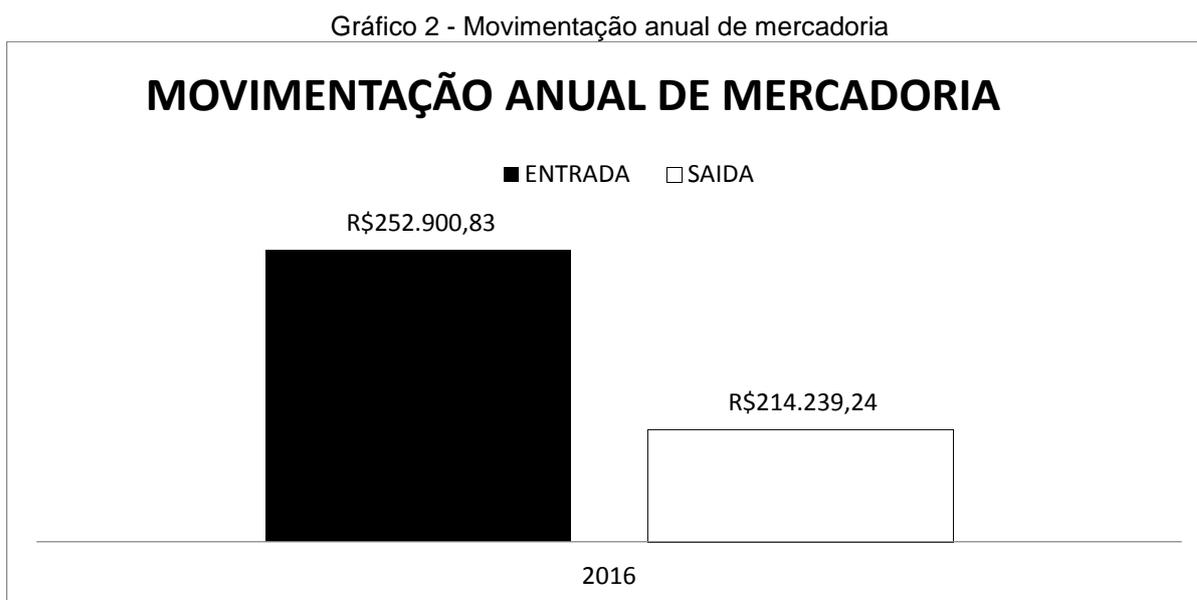


Fonte: Próprio autor.

O gráfico 1 permite verificarmos que na maioria dos meses a empresa teve suas compras superiores as suas vendas, ficando em maior evidência os meses de junho e setembro de 2016, com quase o dobro de compras em relação às vendas.

Quanto aos meses em que possui o saldo de vendas superior ao de compras, a diferença é bem pequena, tendo esse resultado apenas em quatro meses, e nos oito meses restantes compras superiores as vendas. Lembrando que estes valores foram declarados para o fisco, e comprovados por meio de documentos fiscais, contudo, neles não estão contempladas as operações que foram realizadas sem o devido registro.

Para uma melhor visão da situação sobre as movimentações das mercadorias o gráfico 2 traz a movimentação anual, com os mesmos dados apresentados no gráfico anterior porem com a somatória total:



Fonte: Próprio Autor.

O gráfico 2 demonstra que a empresa objeto de pesquisa realizou no ano de 2016 mais compras do que venda, tendo uma diferença de R\$ 38.661,59 sobre as vendas, consequentemente a empresa deverá apresentar um inventário com saldo alto em sua declaração anual de inventário de estoque.

Contudo, caso a empresa não apresente tal situação pode ficar caracterizada a omissão de venda, e seu estoque na sua declaração não constar um montante equivalente a tais operações, como por exemplo, um valor menor do que o

esperado. Entende-se que essa diferença foi omitida por falta de documento fiscal de sua respectiva saída, omitindo assim sua receita.

3.2 ANÁLISE DO INVENTARIO

Com base nos dados fornecidos pela empresa através de seu sistema e declarados para o fisco por meio da EFD, a situação quanto ao seu inventário, utilizando os métodos explicados por Lúdicibus e Marion resultam em um custo das mercadorias vendidas em:

Quadro 9 - Custo das Mercadorias da empresa objeto de pesquisa

ESTOQUE INICIAL	+	COMPRAS	-	ESTOQUE FINAL	=	CMV
R\$ 186.167,97	+	R\$ 252.900,80	-	R\$ 110.556,52	=	R\$ 328.512,28

Fonte: Próprio Autor.

Os valores apresentados pelo quadro 9, são os mesmos obtidos pelo documento de transmissão de dados ao fisco EFD, sendo o estoque inicial o valor declarado no inventário referente 2015 e o estoque final referente a declaração de 2016 que resultou em um custo das mercadorias, um tanto quanto alto em relação as vendas realizadas pela empresa. Com isso a empresa tem custo de mercadoria anual maior que o total de receitas com vendas, podendo ser notado que o valor do estoque final foi um valor abaixo do esperado, conforme demonstrado na conferência de entradas e saídas de mercadorias do referido ano.

Assim, após obter a informação do custo das mercadorias vendidas é possível se chegar ao resultado de mercadoria de um determinado período conforme será o caso a seguir referente ao ano de 2016:

Quadro 10 - Resultado Com Mercadorias da empresa Objeto de pesquisa

VENDAS	-	CMV	=	RESULTADO COM MERCADORIAS
R\$ 214.239,24	-	R\$ 328.512,28	=	-R\$ 114.273,04

Fonte: Próprio Autor.

Através do resultado do cálculo realizado, como esperado a empresa possuiu um resultado com mercadoria negativo, que significa que a empresa objeto de

pesquisa está declarando em seu inventário de estoque que suas mercadorias foram vendidas por valor inferior ao que foi adquirido, ou então grande parte de suas vendas não ocorreu conforme a legalidade omitindo as respectivas notas fiscais das vendas.

O quadro 11 traz de forma mais nítida a situação da empresa quanto as suas operações com mercadorias e seus estoques declarados:

Quadro 11 - Demonstrativo de Resultado Com Mercadorias do ano 2016

VENDAS		R\$ 246.314,49
Menos:		
DEVOLUÇÃO DE VENDAS		(R\$ 32.075,25)
VENDAS LIQUIDAS		R\$ 214.239,24
(-) CMV:		
ESTOQUE INICIAL	R\$ 186.167,97	
COMPRAS	R\$ 280.451,95	
DEVOLUÇÃO DE COMPRAS	(R\$ 27.551,15)	
MERCADORIAS DISPONIVEIS	R\$ 439.068,77	
(-) ESTOQUE FINAL:	-R\$ 110.556,52	
CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS		-R\$ 328.512,25
RESULTADO COM MERCADORIA		-R\$ 114.273,01

Fonte: Adaptado de Lúdicibus e Marion (2016, p.119).

Conforme consta no demonstrativo do quadro 11 a empresa através dos inventários declarados em 2015 e 2016, sendo estoque inicial e estoque final respectivamente, apresentou ao fisco que no ano de 2016, o montante de R\$ 328.512,25 foi o custo das mercadorias vendidas, enquanto a receita dessas mercadorias vendidas representa apenas R\$ 214.239,24, declarando que a mesma obteve um prejuízo de R\$ 114.273,01 em operações com mercadorias.

3.3 RESULTADO E DISCUSSÕES

De acordo com o valor do inventário declarado na declaração anual de inventário de 2016 por meio da EFD, pode-se constatar que o mesmo não esta de acordo com a realidade da empresa, visto que a mesma informou possuir uma margem de lucro de 40% sobre os produtos vendidos sendo compatível com o

esperado pela SEFAZ-MT que determina margem de lucro para o CNAE da empresa objeto de pesquisa em 40% conforme anexo XI do RICMS:

Quadro 12 - Margem de lucro conforme CNAE

Ordem	CNAE	DESCRIÇÃO	Margem de lucro
21)	4541-2/03	Comércio a varejo de motocicletas e motonetas novas	40%
22)	4541-2/04	Comércio a varejo de motocicletas e motonetas usadas	40%
23)	4541-2/05	Comércio a varejo de peças e acessórios para motocicletas e motonetas	40%

Fonte: Ajustado do Anexo XI do RICMS.

Essa margem de lucro também é utilizada para determinação de alíquota para recolhimento do ICMS pela estimativa simplificada carga média.

Desta forma o custo de mercadoria vendida no ano de 2016 que foi de R\$ 328.512,25 era esperado um valor de receitas de R\$ 459.917,15 se aplicada a margem de lucro informada. Porém, o valor de receita foi muito menor que o valor do custo das mercadorias vendidas, ao contrário do que se espera. Possivelmente o fisco constatará a irregularidade da situação da empresa e isso poderá acarretar grandes prejuízos por meio das penalidades e multas que podem ser aplicadas.

Quadro 13 - Comparação dos dados

CUSTO DE MERCADORIA	MARGEM DE LUCRO	VALOR DE VENDA DECLARADA	VALOR DE VENDA ESPERADA	VALOR DA DIFERENÇA
R\$ 328.512,25	40%	R\$ 214.239,24	R\$ 459.917,15	R\$ 245.677,91

Fonte: Próprio autor

Pelo estudo, é possível afirmar que existe a situação de omissão de venda, resultando aproximadamente em R\$ 245.677,91, pois a mesma declarou ter vendido apenas R\$ 214.239,24, com um custo de mercadorias vendidas de R\$ 328.512,25, ou seja, o custo está maior que o volume de venda. A margem de lucro que deveria ser obtida pela definição da SEFAZ seria de 40%, o que resultaria num volume de vendas de R\$ 459.917,15.

Como orientação à empresa, foi sugerida a regularização através do ajuste do valor do estoque final e a retificação de sua declaração e posteriormente a realização das vendas destas mercadorias que já não se encontram em seu estoque físico evitando-se penalidades futuras.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O mercado tornando-se cada vez mais competitivo, conseqüentemente as empresas devem estar preparadas para se manterem competitivas em seu segmento.

Por meio do presente trabalho fica evidente que o estoque é fundamental para uma empresa se manter ativa, visto que o mesmo tem grande influência na sua situação financeira. Muitas empresas ainda possuem dificuldades para realizar um controle de estoque eficiente, afetando a declaração de seu inventário de estoque, podendo trazer divergências que podem penalizar a empresa, prejudicando sua saúde financeira e tornando-a menos competitiva.

Foi realizada neste trabalho a análise dos registros de movimentações de entrada e saídas do ano de 2016 presentes na EFD, verificando a compatibilidade com a declaração anual de inventário de estoque, e dessa forma pode-se afirmar que o problema da pesquisa foi respondido. Foram elaborados gráficos e cálculos que apontaram uma incompatibilidade entre os valores de suas movimentações e seu inventário final que foi declarado para o fisco, o que poderá trazer conseqüências onerosas para empresa.

Conclui-se que o presente trabalho atingiu seus objetivos, tanto geral quanto específicos, por meio do estudo de caso que analisou os valores declarados na EFD pela empresa, constatando uma divergência caracterizada como omissão de venda, no valor aproximadamente de R\$ 245.677,91, também por meio de um estudo bibliográfico abordando todos os pontos levantados, corroborando para o desenvolvimento pessoal e profissional do autor.

REFERÊNCIAS

AQUINO, W.; SANTANA, A. C. **Evidenciação**. 5. ed. São Paulo: Fiecafi, 1992
AZEVEDO, Osmar Reis; MARIANO, Paulo Antonio. **SPED sistema público de escrituração**. 4. ed. São Paulo: IOB, 2012.

BERCOVICI, Gilberto. **Dilemas do Estado federal brasileiro**. Porto Alegre: Liv. Do Advogado, 2004.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2002.

DIAS, Marco Aurélio P. **Administração de Materiais, uma abordagem logística**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1993.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FAVARO, H.L; LEONARDONNI, C.S; et all. **Contabilidade: Teoria e Prática**. In: Operações com Mercadorias; Critérios de Avaliação de Estoques. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

FRANCISCHINI, Paulino G.; GURGEL, Floriano do Amaral. **Administração de Materiais e do Patrimônio**. São Paulo: Editora Thonson Pioneira, 2002.

GONÇALVES, E. M. **Iniciação à pesquisa científica**. 2 ed. Campinas: Alínea, 2001.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da contabilidade**. Antônio Zoratto Sanvicente (trad.). Tradução de: Accounting theory. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, S. **Contabilidade gerencial**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

IUDICIBUS, Sergio de; MARION, Jose Carlos. **Contabilidade gerencial**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2016

LIMA, Manolita Correia. **Monografia: a Engenharia da produção acadêmica**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

LOPES DE SÁ, Antônio. **Fundamentos da Contabilidade Geral**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2007.

_____. **História Geral da Contabilidade no Brasil**. 1. ed. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2008.

_____. **Teoria da Contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

_____. **Contabilidade Empresarial**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MARTINS, Petrônio G., LAUGENI, Fernando P. **Administração da produção**. 2. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2005.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Manual de contabilidade básica: uma introdução a prática contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de Contabilidade Tributária**. 3. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2005.

RECEITA FEDERAL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 21 maio 2017.

RICHARDSON, Robert Jarry et al. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

RICHARDSON, Robert. **Como montar um escritório de alta tecnologia**. 1. ed. São Paulo: Atlas 1998.

SECRETARIA DO ESTADO DA FAZENDA DO MATO GROSSO. **Das disposições penais**. Disponível em: <<http://app1.sefaz.mt.gov.br/Sistema/legislacao/regulamentoicms.nsf/bdfdf560841cf35e04256ca7004fcd3e/0c318c11f16ee5ee032567530049e84b?OpenDocument>>.

Acesso em: 20 jul. 2017.

SECRETARIA DO ESTADO DA FAZENDA DO MATO GROSSO. **Regulamento do ICMS**. Disponível em:

<<http://www.sefaz.mt.gov.br/legislacao/subindice.aspx?id=26>>. Acesso em: 21 maio 2017.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro da. MARTINS, Wilson Thomé Sardinha. **História do Pensamento Contábil com ênfase na História da Contabilidade Brasileira**. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2007.

VIANA, João José. **Administração de materiais, um Enfoque Prático**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2002.