

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ

**A QUESTÃO DOS ESTOQUES NA
MEDIÇÃO DO LUCRO DAS EMPRESAS**

Magnólia Almeida Nóbrega

**Fortaleza - Ceará
1998**

MAGNÓLIA ALMEIDA NÓBREGA

**A QUESTÃO DOS ESTOQUES NA
MEDIÇÃO DO LUCRO DAS EMPRESAS**

Monografia submetida a Coordenação do Curso de Ciências Contábeis, da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Outubro - 1998

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

A citação de qualquer trecho desta Monografia é permitida, desde que seja feita de conformidade com as normas da ética científica.

Magnólia Almeida Nóbrega

MONOGRAFIA APROVADA EM: 06 / 10 / 98

Prof. Pedro Paulo Monteiro Vieira - Orientador da Monografia

Prof. convidado à Banca Examinadora
JOSE WILIAM PRACIAN

Prof. convidado à Banca Examinadora
TERESINHA ROCHANE

AGRADECIMENTOS

- ◆ À Deus, por nunca ter me deixado só em minhas dificuldades e sempre estar presente em minhas conquistas.
- ◆ Aos meus pais, que sempre foram meu espelho, pelo seus exemplos de amor, dignidade e luta.
- ◆ À meu esposo, Ronald, por ter me dado condições, por me apoiar e acreditar que um dia eu terminaria esta árdua jornada.
- ◆ Às minhas filhas, Yélena e Lara, que deram um tempero especial à minha conquista, em alguns momentos tornando-a mais difícil pelas dificuldades que encontramos no caminho de ser mãe, e mais fácil por achar que me deram mais amadurecimento e vontade de ter um lugar no mundo como uma profissional de nível superior.
- ◆ Ao amigo e professor Pedro Paulo por ter acreditado em mim e me apoiado em um momento decisivo de minha vida.
- ◆ A todas as pessoas que, de alguma forma, contribuíram para que esta monografia fosse concluída.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	1
1. CONCEITO.....	3
2. PRINCÍPIOS CONTÁBEIS/ESTOQUES.....	5
3. CLASSIFICAÇÃO.....	8
4. SUBGRUPO ESTOQUES/ELENCO DE CONTAS.....	11
4.1. As contas e o que representam.....	12
5. CRITÉRIO DE CURTO E LONGO PRAZO.....	15
6. CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO.....	16
6.1. Critério básico.....	16
6.1.1. Apuração do custo.....	17
6.1.1.1. Avaliação de estoques de matérias-primas e contas similares.....	17
6.1.1.2. Métodos de apuração dos custos.....	19
6.1.1.3. Avaliação de estoques de produtos em processo e acabados.....	24
6.2. Avaliação dos estoques pelo custo arbitrado.....	27
6.3. Apuração do valor de mercado.....	28
7. ASPECTOS FISCAIS.....	32

8. CONFLITOS ENTRE PRÁTICAS FISCAIS E PRINCÍPIOS DE CONTABILIDADE GERALMENTE ACEITOS.....	33
9. SISTEMAS DE CUSTEAMENTO.....	34
CONCLUSÃO.....	42
BIBLIOGRAFIA.....	43

INTRODUÇÃO

Conforme Sérgio Iudicibus (1995):

“Os estoques representam um dos ativos mais importantes do capital circulante e da posição financeira da maioria das companhias industriais e comerciais. A sua correta determinação no início e no fim do período contábil é essencial para uma apuração adequada do lucro líquido do exercício. Os estoques estão intimamente ligados às principais áreas de operação dessas companhias e envolvem problemas de administração, controle, contabilização e principalmente de avaliação”.

Os problemas relacionados com o controle de estoques e com seus critérios de avaliação são relativamente complexos por envolverem um certo grau de subjetividade, isto é, sofrem influências do ponto de vista fiscal, legal e contábil, tendo que ser tratado de forma que atenda todas estas exigências. Fatos como este não encontramos em muitas outras contas do balanço cujos critérios de avaliação são bem mais objetivos. Além disso os estoques são normalmente as contas mais utilizadas por empresas para se manipular os resultados (lucros ou prejuízos), e

percebemos também a ocorrência freqüente de erros involuntários como deficiência de contagem física, falhas dos controles de estoques, cálculo dos custos etc., que causam conseqüências relevantes nos estoques.

Neste trabalho buscarei analisar esta conta mostrando alguns problemas relacionados com seu critério de avaliação e controle, além de fazer uma análise de seus efeitos nos resultados.

Capítulo I

CONCEITO

De acordo com Sérgio Iudicibus (1996):

“Os estoques são bens adquiridos ou produzidos pela empresa com o objetivo de venda ou utilização própria no curso normal de suas atividades”

Assumem diferentes significados conforme o tipo de empresa onde ele seja considerado, mas sempre traz a conotação de algo à disposição, seja de vendas (como as mercadorias nas empresas comerciais ou produtos acabados nas empresas industriais), seja de transformação (como as matérias-primas ou materiais em processo), seja de consumo (o estoque de material de consumo pode acontecer tanto em empresa comercial, industrial e serviço).

Para uma empresa comercial, estoques significam o conjunto de mercadorias à disposição de vendas.

Para uma empresa industrial, estoques significam a matéria-prima adquirida, estando ela em transformação (está a disposição para acabamento) ou já acabada (transformada).

Para uma empresa de serviços, estoques significam o material de consumo disponível e necessário para o desempenho eficaz da sua atividade. Portanto estes estoques não se destinam à venda, mas são consumidos na prestação de serviços.

Não se trata, também, no caso de estoques de uma empresa de serviços, do material, cujo uso seja exclusiva possibilidade da entidade, como é o caso de Notas Fiscais, Faturas, talões de cheques, que estão impressos com o logotipo da empresa e outras peculiaridades legais que tornam impossível o seu uso por outra entidade jurídica. Nesse caso a classificação correta é em despesas antecipadas (despesa do exercício seguinte), pois estes bens estão fadados irrecorrivelmente a serem despesas da entidade que os possui, pois são personalizados.

Capítulo II

PRINCÍPIOS CONTÁBEIS/ESTOQUES

I- O PRINCÍPIO DO CUSTO HISTÓRICO COMO BASE DE VALOR

Os ativos são registrados contabilmente pelo seu valor original de entrada, ou seja, histórico. E, em alguns países, como o nosso, admite-se a atualização de alguns deles em função de um índice geral de preços.

II- CONSISTÊNCIA

Quando existem diversas alternativas para o registro contábil de um mesmo evento, todas válidas dentro dos princípios geralmente aceitos, deve a empresa adotar uma delas de forma consistente. Isto significa que a alternativa adotada deve ser utilizada sempre, não podendo a entidade mudar o critério a cada exercício. Quando houver o interesse ou necessidade dessa mudança de procedimento, deve a empresa reportar o fato e o valor da diferença no lucro com relação ao que seria obtido se não houvesse a quebra da consistência.

III- CONSERVADORISMO

Enunciado: “Entre conjuntos alternativos de avaliação para o patrimônio, igualmente válidos, segundo os princípios fundamentais, a contabilidade escolherá o que apresentar o menor valor atual para o ativo e maior para as obrigações...”

IV- REALIZAÇÃO

Permite este princípio o reconhecimento contábil do resultado (lucro ou prejuízo) apenas quando da realização da receita. E ocorre a realização da receita quando da transferência do bem ou do serviço para terceiros.

V- COMPETÊNCIA E DA CONFRONTAÇÃO

Esses dois aspectos da teoria contábil são de extrema importância para custos e dizem respeito basicamente ao momento do reconhecimento das despesas.

Pela realização, fica definido o momento do reconhecimento da receita. Após isso, pela competência e pela confrontação temos o reconhecimento das despesas. A regra é teoricamente simples: após o reconhecimento da receita, deduz-se dela todos os valores representativos dos esforços para sua consecução (despesas).

VI- MATERIALIDADE

Desobriga de um tratamento mais rigoroso aqueles itens cujo valor monetário é pequeno dentro dos gastos totais.

Alguns pequenos materiais de consumo industrial, por exemplo, precisariam ir sendo tratados como custo na produção da

sua efetiva utilização; mas, por se tratarem de valores irrisórios, costumeiramente são englobados e totalmente considerados como custo do período da sua aquisição, simplificando o procedimento por se evitar seu controle e baixa por diversos períodos.

Capítulo III

CLASSIFICAÇÃO

O momento da contabilização de compras de itens de estoques, assim como o das vendas a terceiros, deve ser o da transmissão do direito de propriedade dos mesmos. Dessa forma, na determinação de se definir se os itens integram ou não a conta de estoques, o importante não é sua posse física, mas sim, o direito de sua propriedade. Vejamos, portanto, as contas que devem representar os estoques:

- a) Itens que existem fisicamente em estoques, excluindo-se os que estão fisicamente na empresa mas que são propriedade de terceiros, seja por terem sido recebidos em consignação, seja para beneficiamento ou armazenagem ou por qualquer outro motivo.
- b) Itens adquiridos pela empresa mas que estão em trânsito, a caminho da sociedade, na data do balanço, quando sobre condições de compra FOB, ponto de embarque (fábrica ou depósito do vendedor).
- c) Itens da empresa que foram emitidos para terceiros em consignação, normalmente em poder de prováveis fregueses a outros consignatários, para aprovação e

possível venda posterior, mas cujas direitos de propriedade permanecem com a sociedade.

- d) Itens de propriedade da empresa que estão com poder de terceiros para armazenagem, beneficiamento, embarque, etc.
- e) Itens que tem algumas características de despesas antecipadas, como peças, materiais de manutenção e ferramentas de pouca duração, são também incluídos como estoques, mas evidenciados em separado dos demais. Não ficam dentro do subgrupo “despesas do exercício seguinte” por se referirem a bens corpóreos, mas devem, pela regra de liquidez decrescente, ser o último detalhe de estoques.

É importante observar que também há contas que não devem estar incluídas nos estoques, vejamos:

- a) Não devem ser incluídas as compras em trânsito, quando as condições são de sua segurança na fábrica ou em outro lugar designado pela empresa (FOB Destino).
- b) Mercadorias recebidas de terceiros (quando a empresa é consignatária ou depositária).
- c) Materiais comprados, mas sujeitos a aprovação.
- d) O almoxarifado de materiais para construção nas empresas que têm obras em andamento. Tais materiais não tem características de estoques destinados à venda ou a serem transformados para futuras vendas e, dessa forma, deve ser classificado no ativo imobilizado no subgrupo de Imobilizado em Andamento.

Capítulo IV

SUBGRUPO ESTOQUES/ELENCO DE CONTAS

O modelo de plano de contas apresenta o subgrupo estoques no ativo circulante, classificado após os subgrupos disponível, clientes, outros créditos e investimentos temporários, seguindo o conceito de liquidez, seqüência essa que também deve ser adotada no balanço de publicação.

Considerando o conteúdo normal dos estoques em empresas industriais, temos:

ESTOQUES

- Produtos acabados
- Mercadoria para revenda
- Produtos em elaboração
- Matérias-primas
- Materiais de acondicionamento e embalagem
- Materiais auxiliares
- Manutenção e suprimentos gerais
- Importação em andamento
- Almojarifado
- Adiantamento a fornecedores

- Provisão para redução ao valor de mercado (credora)
- Provisão para perdas em estoques (credora)

4.1. As contas de estoque e o que representam

a) Produtos acabados

Aqueles já terminados e oriundos da própria produção da empresa e disponíveis para a venda, estando estocados na fábrica, ou em depósitos, ou em filiais, ou ainda com terceiros em consignação.

b) Mercadoria para revenda

Engloba todos os produtos adquiridos de terceiros para revenda, e que não sofrem nenhum processo de transformação na empresa.

c) Produtos em elaboração

Representa a totalidade das matérias-primas já requisitadas que estão em processo de transformação, e todas as cargas de custos diretos e indiretos relativos à produção não concluída na data do balanço.

d) Matérias-primas

Todas as matérias-primas, ou seja, os materiais mais importantes e essenciais que sofrem transformações no processo produtivo.

e) Materiais de acondicionamento e embalagem

Refere-se a todos os itens de estoques que se destinam à embalagem do produto ou ao seu acondicionamento para remessa.

f) Materiais auxiliares

Estoques de materiais, de menos importância, utilizados no processo industrial.

g) Materiais de manutenção e suprimentos gerais

Estoques de materiais para manutenção de máquinas, equipamentos, edifícios etc. Para uso em consertos, manutenção, lubrificação, pintura, etc.

h) Importações em andamento

Custos já incorridos relativos à importações em andamento e as próprias mercadorias em trânsito, quando a condição de compra é feita FOB, no ponto de embarque, pelo exportador.

i) Almoxarifado

Varia muito de uma empresa para outra, em função das suas peculiaridades e necessidades. São itens de estoques de consumo geral, tais como material de escritório, limpeza, produtos para alimentação do pessoal, etc.

j) Adiantamento a fornecedores

Adiantamentos efetuados pela empresa e fornecedores, vinculados a compras específicas de materiais que serão incorporados aos estoques quando de seu efetivo recebimento.

l) Provisão para redução ao valor de mercado

Essa conta destina-se a registrar o valor dos itens de estoques, que estiverem a um custo superior ao valor de mercado.

m) Provisão para perdas em estoques

Registra as perdas conhecidas em estoques e calculadas por estimativa, relativas a estoques morosos ou obsoletos e, mesmo, para dar cobertura a diferenças físicas, quando tais perdas não puderem ser baixadas das próprias contas, pelo fato de não estarem identificadas os itens específicos e por constituírem estimativas. Esta provisão não é dedutível para fins fiscais.

Capítulo V

CRITÉRIO DE CURTO E LONGO PRAZO

Antigamente, os estoques podiam ser classificados no curto ou no longo prazo, dependendo do prazo provável de sua realização. Hoje, se o ciclo operacional for longo, de duração superior ao exercício social (um ano), o critério do curto ou longo prazo deverá ser estabelecido de acordo com o tempo do ciclo operacional, sendo portanto, classificado no curto prazo (ativo circulante).

O ciclo operacional varia de empresa para empresa e da maneira como é gerida. Muitas vezes, o maior desafio administrativo é diminuir o ciclo para viabilizar o retorno do investimento.

Capítulo VI

CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO

6.1. Critério básico

A lei das sociedades por ações trata do critério básico de avaliação dos estoques no item II do artigo 183.

“Os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, serão avaliados pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior”.

Conforme citado na legislação, e pelos conceitos contábeis, a regra básica de avaliação na data do balanço é a do custo ou mercado, dos dois o menor.

Este método tem por finalidade, eliminar dos estoques a parcela dos custos que provavelmente não seja recuperável. Sua aplicação deve ser na avaliação dos inventários de final de cada ano, no sentido de que as perdas resultantes de estragos, deterioração, obsolescência, reduções na estrutura de preços de venda ou de reposição, sejam reconhecidas nos resultados do exercício em que tais perdas ocorrem e não no exercício em que a mercadoria é vendida, repostada ou transformada em sucata.

A aplicação do critério de custo ou mercado, dos dois o menor, deve ser feita separadamente para cada sub-conta de estoques.

6.1.1. Apuração do custo

A apuração e determinação dos custos dos estoques é bastante complexa. Além de ser um ativo significativo, tem reflexo direto na apuração do resultado do exercício, e, ainda, em face da grande quantidade de itens que normalmente compõe estoques, cuja movimentação de entradas e saídas é constante.

6.1.1.1. Avaliação de estoques de matérias-primas e contas similares

Estes tipos de itens tem normalmente seu custo identificado pela documentação de compra. Todavia, o conceito de custo de aquisição deve englobar o preço do produto comprado, mais os custos incorridos adicionalmente até estar o item no estabelecimento da empresa. Vejamos, quais são estes custos:

- a) Custo de embalagem, transporte e seguro, quando por conta da empresa.
- b) Nas importações de matérias-primas, o custo deve ser adicionado pelo imposto de importação, pelo IOF incidente sobre a operação de câmbio, pelos custos alfandegários e por outras taxas, além do custo dos serviços de despachante correspondente.

- c) As despesas incorridas eventualmente com armazenagem de produto devem integrar seu custo somente quando são necessários para sua chegada à empresa.
- d) Os impostos (IPI, ICMS e outros) deverão integrar o custo de aquisição somente quando não recuperáveis fiscalmente.

O que diz a Legislação

A Legislação do Imposto de Renda, ao tratar do custo de mercadorias, define que “compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação”.

Tal legislação está em consonância com os critérios contábeis adequados como mencionado; mesmo quando fala em tributos, pois se refere aos devidos pela empresa, e não aos adiantados pela empresa por conta do consumidor final.

Verificamos, portanto os componentes do custo de aquisição, mas percebemos que não basta conhecê-los para determinar o custo dos estoques. Toda empresa adquire produtos em datas distintas e a preços unitários distintos. Logo, devemos saber qual preço unitário, deverá ser atribuído aos estoques na data do balanço.

A legislação do Imposto de Renda tem permitido apenas, a utilização do método do preço específico do custo médio ponderável móvel ou da dos bens adquiridos mais recentemente (FIFO ou PEPs), não permitindo, para fins fiscais, o uso do LIFO ou UEPs.

6.1.1.2. Métodos de apuração dos custos

a) Preço Específico

Refere-se ao processo de custo usado para mercadoria (geralmente de elevado valor unitário), que seja possível controlá-la por unidade vendida e unidade comprada, determinando-se o preço específico de cada unidade estocada e dando-se baixa, em cada venda, por unidade. Dessa forma cada artigo terá seu preço específico e, por este preço, será dado baixa no momento da venda.

b) PEP's ou FIFO

Sigla tirada da expressão Primeiro que Entra Primeiro que Sai, traduzida do inglês “First In, First Out”. Refere-se ao critério de considerar o CMV como sendo o correspondente ao custo de compra da mercadoria mais antiga remanescente no estoque.

Em outras palavras, vamos dando baixa nas primeiras compras à medida que as mercadorias vão sendo vendidas.

c) UEPS ou LIFO

Sigla tirada da expressão Último que Entra Primeiro que Sai, traduzida do inglês “Last In, First Out”. Refere-se ao critério de considerar o CMV como sendo o correspondente ao custo de compra da mercadoria mais remanescente no estoque. Este critério se aproxima do custo de reposição, e atende ao princípio do “conservadorismo”, mas é considerado ilegal na legislação brasileira. Normalmente, reduz o lucro fazendo com que a empresa pague menos imposto de renda.

d) Média Ponderada Móvel

É o critério de considerar como CMV a média ponderada das diversas compras do mesmo item.

O fisco brasileiro, conforme parecer normativo CST nº 06, de 26.01.79, admite a média móvel, mesmo que todas as entradas de um mês sejam consideradas como lote único, também permitindo que todas as baixas de um mês sejam tidas como se fossem uma única. O que não aceita é a média ponderada fixa de um exercício inteiro.

O preço médio é sem dúvida, a base usada com maior frequência pela grande maioria das empresas do Brasil.

Analisaremos uma situação, para melhor esclarecimento destes métodos.

Suponha-se que uma empresa tenha:

Estoque inicial 20 unidades R\$ 20 R\$ 400

movimentação:

5/ Março	compra de 30 unidades	R\$ 30	R\$ 900
11/Março	venda de 10 unidades		
17/Março	Venda de 20 unidades		
23/Março	Compra de 30 unidades	R\$ 35	R\$ 1.050
29/Março	Venda de 10 unidades		

PEPS

FICHA DE CONTROLE DE ESTOQUES

DATAS	ENTRADAS			SAÍDAS			SALDOS		
	Qt.	Unit.	Total	Qt.	Unit.	Total	Qt.	Unit.	Total
Ei	-	-	-	-	-	-	20	20	400
5/03	30	30	900				20	20	400
							<u>30</u>	30	<u>900</u>
							50		1300
11/03				10	20	200	10	20	200
							<u>30</u>	30	<u>900</u>
							40		1100
17/09				10	20	200	20	30	600
				<u>10</u>	30	<u>300</u>			
				20		500			
23/03	30	35	1050				20	30	600
							<u>30</u>	35	<u>1050</u>
							50		1650
29/03				10	30	300	10	30	300
							<u>30</u>	35	<u>1050</u>
							40		1350
SOMA	60		1950	40		1000	40		1350

CMV

EF

UEPS

FICHA DE CONTROLE DE ESTOQUES

DATAS	ENTRADAS			SAÍDAS			SALDOS		
	Qt.	Unit.	Total	Qt.	Unit.	Total	Qt.	Unit.	Total
Ei	-	-	-	-	-	-	20	20	400
5/03	30	30	900				20	20	400
							<u>30</u>	30	<u>900</u>
							50		1300
11/03				10	30	300	20	20	400
							<u>20</u>	30	<u>600</u>
							40		1000
17/03				20	30	600	20	20	400
23/03	30	35	1050				20	20	400
							<u>30</u>	35	<u>1050</u>
							50		1450
29/03				10	35	350	20	20	400
							20	35	<u>700</u>
									1100
SOMA	60		1950	40		1250	40		1100

CMV

EF

MÉDIA

FICHA DE CONTROLE DE ESTOQUES

DATAS	ENTRADAS			SAÍDAS			SALDOS		
	Qt.	Unit.	Total	Qt.	Unit.	Total	Qt.	Unit.	Total
Ei	-	-	-	-	-	-	20	20	400
5/03	30	30	900				50	26	1300
11/03				10	26	260	40	26	1040
17/03				20	26	520	20	26	520
23/03	30	35	1050	-	-	-	50	31,40	1570
29/03				10	31,40	314	40	31,40	1256
SOMA	60		1950	40		1094	40		1256

CMV

EF

O custo das mercadorias vendidas ou das matérias-primas consumidas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o livro de inventário, no fim do exercício social. Os estoques existentes no livro de inventário poderão ser avaliados pelo custo médio ou considerando os adquiridos mais recentemente, isto é, pelo método PEPS.

O registro permanente de estoques poderá ser feito em livros, fichas ou em formulários contínuos emitidos por sistema de processamento eletrônico. Não há necessidade de registro ou autenticação na Receita Federal ou em outro órgão de registro. Todavia, os saldos de estoques no final do exercício social deverão ser transpostos para o livro ou fichas de inventário devidamente registrados na junta comercial ou na repartição de SRF quando se tratar de sociedade civil. O registro permanente de

estoques não supre a existência do livro de inventário que deverá ser mantido e escriturado pela matriz, englobando os estoques de todos os estabelecimentos da empresa.

As empresas que não possuem o registro permanente de estoques não poderão fazer o inventário das mercadorias e matérias-primas pelo preço médio. Estas empresas deverão fazer a contagem física dos estoques no final do exercício social e avaliá-los pelos preços das últimas entradas. Dessa forma se a quantidade de matéria-prima ou mercadoria “x” encontrada na contagem física for inferior à da última entrada, a totalidade desse bem será avaliada pelo preço da última entrada. Se, entretanto, o saldo final for superior ao da última entrada, o bem será avaliado pelo preço e quantidade da última entrada e a diferença será avaliada pelo preço da penúltima entrada, e assim sucessivamente, até avaliar o total do estoque.

Conhecido o valor do estoque final, é fácil calcular o custo das mercadorias vendidas ou das matérias-primas consumidas, bastando para isso aplicar a fórmula:

$$E_i + \text{compras} - E_f = \text{CMV}$$

6.1.1.3. Avaliação de estoques de produtos em processo e acabados

Há inúmeros sistemas de custo e critérios de avaliação da produção e dos estoques. Vejamos detalhadamente estes critérios, como eles se comportam dentro das exigências legais e dos princípios fundamentais de contabilidade.

A) Custeio Real por Absorção

Conforme definido por Hiromi Higuchi (1996):

“Custeio por absorção é o método que consiste na apropriação de todos os custos de produção dos bens, sejam diretos ou indiretos, variáveis ou fixos”.

De acordo com o art. 232 do RIR/94 o custo de produção dos bens ou serviços deverá compreender obrigatoriamente o custo de aquisição das matérias-primas e secundárias, o custo de mão-de-obra direta e indireta e os gastos gerais de fabricação, inclusive os custos fixos tais como os encargos de depreciação dos bens utilizados na produção.

A inclusão dos três elementos de custo acima definidos representa o custo por absorção, ou seja, o estoque em processo ou acabado “absorve” todos os custos incorridos, diretos ou indiretos. Essa é a base de avaliação aceita conforme os princípios de contabilidade geralmente aceitos e, portanto, pela Lei das S.A, sendo que é a base também aceita pela legislação fiscal.

B) Custeio Direto (ou Custo Variável)

Conforme conceito de Hiromi Higuchi (1996):

“Custeio variável ou direta é o método que apura os custos de fabricação dos bens mediante apropriação tão só de custos variáveis. Por esse método os custos fixos não incorporam ao custo dos bens ou serviços produzidos, são levados diretamente como despesas operacionais”.

Percebe-se portanto, que este método para fins gerenciais tem seu mérito por permitir melhor análise da performance empresarial.

Uma vez que o custeio direto não reconhece todos os elementos aplicáveis na avaliação dos estoques não é considerado como de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos, e portanto, deve ser utilizado apenas em relatórios internos de informações gerenciais. A legislação fiscal brasileira não admite também, a determinação dos custos por este método.

C) Custo-Padrão

Conforme conceito de Hiromi Higuchi (1996):

“Custeio-padrão é o método pelo qual o custo dos produtos vendidos é determinado com base em padrão pré-estabelecido”.

Este método de custeio é admitido pela legislação brasileira, de acordo com o PN nº 06/79, desde que o padrão incorpore todos os elementos constitutivos de custeio por absorção, ou seja, custos diretos e indiretos, fixos e variáveis, e que a avaliação dos estoques na data do encerramento do período base não seja discrepante da que seria obtida com o emprego do custo real. No custeio padrão é obrigatório o rateio das variações verificadas entre o custo padrão e o custo real.

O custo padrão é mais utilizado por grandes empresas, com operações de grande volume, com linhas de montagens de produtos que utilizam muitas peças, componentes, etc. É uma técnica que pode ser adotada sob diversas formas, parcial ou totalmente, e por elemento de custo.

Considerando-se que o custo-padrão é o valor que “deveria ser”, não é base para avaliação dos estoques para efeito de balanço; por isso utiliza-se tal sistema durante o exercício, devido à sua utilidade no planejamento e no controle das operações, na avaliação de eficiência e no estabelecimento de preços de venda, retornando-se ao custo histórico ou real na data do balanço. Por isso, as contas de variação devem ser proporcionalmente distribuídas entre os estoques e o custo dos produtos vendidos. Conforme verificado no PN nº 6/79, só se pode usar o padrão para balanço se a diferença entre ele e o custo real for mínima.

6.2. Avaliação dos estoques pelo custo arbitrado

As empresas que não atenderem aos requisitos para que sua contabilidade de custos seja considerada integrada e coordenada terão de, segundo a legislação fiscal, avaliar seus estoques de produtos em processo e acabados, por valores arbitrados de acordo com os seguintes critérios:

- Produtos acabados - Por 70% do maior preço de venda do ano.
- Produtos em processo - Por 80% do valor dos produtos acabados, apurado como descrito anteriormente. Por 150% do custo das matérias-primas pelos seus maiores valores pagos no ano.

Tais critérios são totalmente arbitrários e não são, em princípio aceitáveis para fins contábeis e de elaboração de demonstrações pela lei das S.A, sua imposição pelo fisco visa penalizar as empresas que não tenham contabilidade adequada de

custos, pois, via de regra, tais critérios alternativos conduzirão a uma supervalorização dos estoques, gerando maior lucro e maior imposto de renda.

6.3. Apuração do valor de mercado

Como foi visto anteriormente, a aplicação do critério custo ou mercado dos dois o menor, deve ser feita separadamente para cada subconta de estoques:

A) Matérias-primas, outros materiais utilizados na produção e almoxarifado de uso Geral

O parágrafo 1º do art. 183 da Lei 6404, define como valor de mercado “o preço pelo qual possam ser repostos, mediante compra no mercado”, ou seja, será o custo de reposição de cada material, entendendo-se como custo de reposição a compra de quantidades usuais em circunstâncias normais.

Se tivéssemos por exemplo:

Materiais	Quant.	Custo Unit.	Custo Total	Valor Mercado	Unit. Abaixo Mercado
A	1000	2,00	2000	1,80	0,20
B	2000	0,50	1000	0,50	-
C	3000	0,40	1200	0,50	-

Neste caso o material A tem seu custo diferenciado do valor de mercado e, como deve prevalecer o menor, devemos constituir uma provisão para redução ao valor de mercado. Esta

provisão deverá ser debitada ao resultado e calculada da seguinte forma:

Material	Quant.	Valor Unit. que Prevalece	Total	Valor contábil	Diferença (Provisão)
A	1000	1,80	1800	2000	200

Esta provisão se apresenta como conta credora de estoques.

B) Produtos acabados e mercadorias para revenda

Conforme Sérgio Iudícibus (1995):

“No caso de produtos fabricados ou de mercadorias adquiridas para revenda, o mercado representa o valor líquido realizável de cada item, o qual, por sua vez, é apurado pelo líquido entre o preço de venda do item e as despesas estimadas para vender e receber, entendendo-se como tais, as despesas diretamente relacionadas com a venda do produto e a cobrança do seu valor, tais como comissões, fretes, embalagens, taxas e descontos das duplicatas, etc., despesas do tipo propaganda, despesas gerais, administrativas, etc., que beneficiam não diretamente todos os produtos da sociedade, não devem ser incluídas nesta determinação de despesas para vender e receber”.

Por exemplo:

Produtos	Quant.	Custo Unitário	Total	Preço de Venda
A	100	5,00	500,00	7,00
B	200	10,00	2000,00	12,00
C	300	1,00	300,00	2,00

Apuração

	<u>A</u>	<u>B</u>	<u>C</u>
1. Preço de venda	<u>7,00</u>	<u>12,00</u>	<u>2,00</u>
2. Despesas para vender			
A- Embalagem	0,35	0,30	0,04
B- Frete	0,30	0,30	0,04
C- Comissões	0,60	0,90	0,17
D- Desp. bancárias	<u>0,50</u>	<u>1,10</u>	<u>0,15</u>
	1,75	2,60	0,40
3. Valor Líquido realizável	<u>5,25</u>	<u>9,40</u>	<u>1,60</u>
4. Custo de fabricação (ou aquisição)	<u>5,00</u>	<u>10,00</u>	<u>1,00</u>
5. Unitário abaixo do mercado	--	<u>0,60</u>	--

Neste exemplo consideramos que o preço de venda, assim como o custo dos produtos, já se encontra sem o ICMS. Verificamos neste apuração que o produto B apresentou valor líquido realizável inferior ao custo de fabricação. Como visto anteriormente deveremos formar uma provisão para esta diferença.

- A Lei 6404 determina que, nesses casos, entenda-se por valor de mercado "... o preço líquido de realização mediante venda no mercado, deduzido os impostos e demais despesas necessárias para a venda, e a margem de lucros". (Item b, par. 1º, art. 183).

- A atribuição de novo valor aos estoques de mercadorias ou produtos não é reavaliação de bens. Trata-se de critério de avaliação de estoques. Isto porque o art. 237 do

RIR/94 admite avaliar os estoques por um dos três critérios: custo médio, custo de aquisição ou produção mais recente e preço de venda, subtraída a margem de lucro.

C) Produtos em processo

Conforme Sérgio Iudícibus (1995):

“Estes estoques também devem ser confrontados com o valor de mercado havendo duas alternativas para seu cálculo. Uma seria tomar seu custo já incorrido mais uma estimativa dos custos a completar. Esse valor final seria comparada com o mercado como se fosse um produto acabado. Por outro lado, para estoques em início de processo, a melhor forma talvez seja decompô-los pelas matérias-primas já requisitadas, cujos custos seriam comparados com o mercado, como se fossem matérias-primas.”

Capítulo VII

ASPECTOS FISCAIS

Durante todo o estudo dos critérios de avaliação dos estoques, observamos que foram citadas diversas referências pela legislação do Imposto de Renda, como por exemplo:

- a) Sobre o registro permanente de estoques.
- b) Obrigatoriedade e dedutibilidade de provisão para redução do mercado.
- c) Permissão para lançar diretamente como custo (resultado do exercício) as compras de itens de consumo eventual, cujo total não exceda em 5% do custo total dos produtos vendidos do ano anterior. Isto visa à eliminação dos controles contábeis e analíticos de itens de pequeno valor e de consumo esporádico. Consultar PN CST nº 70, de 05.12.79, que conceituou o que são “bens de consumo eventual”.
- d) Necessidade de manutenção pelas empresas de um sistema de contabilidade de custos integrados e coordenada com a contabilidade geral. Na sua falta, os estoques serão avaliadas, para efeitos fiscais, por critérios arbitrários, como foram definidos.

Capítulo VIII

CONFLITOS ENTRE PRÁTICAS FISCAIS E PRINCÍPIOS DE CONTABILIDADE GERALMENTE ACEITOS

Alguns procedimentos admitidos por lei em caráter excepcional não se constituem necessariamente princípios contábeis geralmente aceitos. Assim, por exemplo, a lei fiscal como acabamos de constatar, admite que os bens de consumo eventual, cujo valor não exceda 5% do custo total dos produtos vendidos no exercício social anterior, sejam registrados diretamente como custos dos produtos vendidos; também a lei fiscal admite que, se o contribuinte não tiver um sistema de contabilidade de custo integrado, deverá avaliar os estoques de produtos em processo e produtos acabados com base em porcentagens estabelecidas pela própria lei fiscal, aplicáveis sobre o valor das matérias-primas e/ou preços de vendas dos produtos.

Nenhum dos dois procedimentos acima pode ser considerado como princípio contábil geralmente aceito.

Capítulo IX

SISTEMAS DE CUSTEAMENTO

Podemos classificar sistema de custos em 3 tipos básicos:

- I- Contas de resultado
- II- Custeamento por absorção
- III- Custeamento direto

I- Demonstração de Resultado

Todas as empresas são obrigadas, por lei, a manter, juntamente com a contabilidade patrimonial um sistema simplificado de custeamento chamado “contas de resultado” ou simplesmente demonstração de resultado.

Na prática este instrumento é pouco representativo da realidade econômica da empresa e, quase nunca, é usado como instrumento de gestão.

Demonstração de Resultados
(Ano - 19X6)

	(Em R\$ 1,00)	%
Vendas Líquidas	210.000	100
(-) Custo dos Produtos Vendidos		
Produtos acabados em 31.12.X5	22.000	
Custo dos prod. Manufaturados (+)	<u>104.000</u>	
Custo dos prod. Disp. p/ venda	126.000	
(-) produtos acabados em 31.12.X6	<u>18.000</u>	51,4
Lucro Bruto.....	102.000	48,6
(-) Despesas de administração.....	<u>40.000</u>	19,0
	62.000	
(-) Despesas de vendas.....	<u>40.000</u>	19,0
Lucro operacional	22.000	10,5
(-) Despesas financeiras.....	<u>5.000</u>	2,4
	17.000	
(+) Outras receitas.....	<u>10.000</u>	
	27.000	
(-) Outras despesas.....	<u>7.000</u>	
Lucro Líquido (Antes IR)	20.000	

(+) Determinação dos Custos dos Produtos Manufaturados
(Ano - 19X6)

	(Em R\$ 1,00)	
Materiais Diretos Usados		
Estoque em 31.12.X5.....	11.000	
Compra de materiais diretos.....	<u>73.000</u>	
Custo de materiais diretos pron para uso.....	84.000	
(-) Estoque em 31.12.X6.....	<u>8.000</u>	76.000
Mão-de-obra direta.....		18.000
Gastos gerais de Fabricação:		
Mão-de-obra indireta.....	4.000	
Material geral.....	1.000	
Valor, luz e força.....	1.800	
Depreciação - edifício.....	1.500	
Depreciação - equipamentos.....	2.500	
Outros.....	<u>200</u>	<u>11.000</u>
Custos de fabricação em 19X6.....		105.000
(+) Materiais em elaboração em 31.12.X5.....		<u>6.000</u>
Custos totais de fabricação.....		111.000
(-) Materiais em elaboração em 31.12.X6.....		<u>7.000</u>
Custo dos produtos manufaturados.....		104.000

Não fora a falta de credibilidade dessas contas, este sistema de custeio, ainda que bastante rudimentar, poderia ser usado como um oportuno instrumento de planejamento e controle.

Neste sistema, as contas de resultado, podem também ser distribuídas por linha de produtos.

II- Custeamento por Absorção

Enquanto a contabilidade da demonstração de resultado é uma exigência legal, os outros dois sistemas destinam-se basicamente a promover informações para a administração, podendo ser integrados, ou não, à contabilidade fiscal.

O custeamento por absorção caracteriza-se, por promover o rateio, por produto, dos custos variáveis indiretos e dos custos fixos.

Obtém-se assim, o custo total de cada produto com as seguintes operações

- Apuração dos custos variáveis diretos por produto;
- Apuração dos custos indiretos, agregados pelos totais, de acordo com o critério de rateio (cada critério, um conjunto de itens);
- Apuração dos custos fixos da empresa ou de cada função em particular;
- Distribuição dos custos variáveis indiretos e fixos pelos produtos, com base em proporcionalidades fixadas seguindo os critérios de rateio; e
- Somar da parcela de custos variáveis diretos com as parcelas de custos variáveis indiretos e fixos, formando o custo total unitário do produto.

Produtos	Produção	CUSTOS TOTAIS			CUSTOS UNITÁRIOS				
		Variáveis		Fixos	Variável		Fixo	Total	
		Diretos	Indiretos		Total	Dir.	Ind.		
A	1.000	2000 (1)	500	1200	3700	2,00	0,50	1,20	3,70
B	2.000	3000 (1)	1600	1400	6000	1,50	0,80	0,70	3,00
TOTAIS		5000	2100 (2)	2600	9700				

(1) Apurados diretamente

(2) Rateados por A e B segundo critérios preestabelecidos

III- Custeamento Direto

Ao contrário do que acontece com o sistema por absorção, o custeamento direto não se preocupa em obter o custo total de cada produto fabricado.

Neste sistema não são feitos os rateios dos custos fixos. Considera-se que esses custos são pertinentes à estrutura da empresa e não a cada produto em particular.

Calcula-se apenas os custos variáveis da unidade fabricada. Todas as análises dos custos por produto ou para a empresa, como um todo, são realizadas a partir dessa parcela dos custos.

Esse sistema é mais simples de ser operado e, na maioria dos casos, atende às necessidades de análise com o maior nível de segurança que os obtidos pelo sistema de absorção. Muitas e muitas empresas, por essa razão, têm substituído os antigos sistemas de absorção por custeio direto.

A operação do sistema de custeio direto envolve as seguintes etapas:

- Computação dos custos fixos totais da empresa;
- Apuração dos custos variáveis diretos por produto;
- Apuração dos custos variáveis indiretos;
- Rateio dos custos indiretos por produto;
- Soma dos custos variáveis diretos e indiretos, por produto;
- Cálculo da diferença entre o preço de venda e o custo variável por produto;

- Comparação entre a soma das diferenças calculadas na etapa anterior e os custos fixos da empresa.

Embora possa haver dúvidas, até o presente momento, trabalhando apenas com os custos variáveis e o preço de venda, por produto, e os custos fixos totais da empresa, pode-se obter dados para:

- Determinação do preço de venda;
- Que produto deve ter a sua produção interrompida;
- Qual volume de vendas que permite à empresa realizar o lucro líquido desejado;
- Que produto ou qual de suas partes componentes é economicamente melhor adquirir do que produzir e vice-versa;
- Como manter o lucro através de uma redução de preço e um conseqüente aumento do número de unidades vendidas;
- Até quando pode ser reduzido o volume de vendas de um produto específico, sem que a empresa comece a ter prejuízos com esse produto;
- Quando é melhor a empresa fechar as suas portas do que continuar produzindo.

O cálculo do lucro pelo sistema de custeio direto é feito com base nos custos variáveis e no preço de venda.

Produto	Custos Variáveis Unitários (a)	Preço de venda (b)	Diferença $c = (b-a)$	Quant. Vendida (q)	Diferença p/ linha	Custos fixos	Lucro empresa
A	5	9	4	1000	4000		
B	8	13	5	1200	6000		
					10000	7000	3000

Observem-se as seguintes situações de apuração de resultado, as quais além das opções decorrentes dos critérios de avaliação PEPS, UEPS e Custo Médio, ainda poderão resultar diferentes, se considerados os sistemas de custeio por absorção e direto, ou ainda, se observadas as imposições fiscais caso os custos não sejam integrados à contabilidade.

OPÇÕES DE AVALIAÇÃO DE ESTOQUES

				Critério Fiscal			
				Absorção	Direto	Maior preço de venda	150% do custo MP
1. Determinação dos custos de prod. Manufaturados							
Ano 19X7							
Materiais diretos usados	Unid.						
Estoque em 31.12.96	1.100	11.000					
Compra de mat. Diretos	7.300	<u>73.000</u>					
Custo de mat. Dir. disp.		84.000					
(-) Estoque em 31.12.97	800	<u>(8.000)</u>	76.000	76.000	76.000	76.000	76.000
M.O.D.			18.000	18.000	18.000	18.000	18.000
Gastos gerais de fabricação			<u>11.000</u>	<u>11.000</u>	<u>11.000</u>	<u>11.000</u>	<u>11.000</u>
Custo de fabricação em 1997	7.600		105.000	105.000	105.000	105.000	105.000
(+) Produtos em elaboração em 1996	540		<u>6.000</u>	<u>6.000</u>	<u>6.000</u>	<u>6.000</u>	<u>6.000</u>
Custos totais de fabricação			111.000	111.000	111.000	111.000	111.000
(-) Estoque mat. em elaboração 1997	630		<u>(7.000)</u>	<u>(6.148)</u>	<u>(15.120)</u>	<u>(9.450)</u>	<u>(9.450)</u>
Custos dos produtos manufaturados	7.510		104.000	104.852	95.880	101.550	101.550
2. Determinação dos custos de prod. Vendidos							
Produtos acabados em 31.12.96	1.588		22.000	22.000	22.000	22.000	22.000
Custo dos prod. Manufaturados 97	7.510		<u>104.000</u>	<u>104.000</u>	<u>95.880</u>	<u>101.550</u>	<u>101.550</u>
Disponíveis para venda	9.098		126.000	126.000	117.880	123.550	123.550
(-) Produtos acabados 97	1.299		<u>(18.000)</u>	<u>(18.142)</u>	<u>(27.279)</u>	<u>(27.279)</u>	<u>(27.279)</u>
			108.000	108.710	90.601	96.271	96.271

Vendas 7.799 un. P/ 210.000

PV médio 26,93

Maior preço de venda 30,00

CONCLUSÃO

Como comentamos, os estoques têm grande significação nos ativos das empresas.

Porque constantes do Ativo Circulante, influenciam significativamente os indicadores para análise financeira da empresa, como índices de liquidez, índices de atividade e lucratividade.

Por isso, cuidados especiais precisam ser adotados para a interpretação da situação econômico-financeira das empresas, porquanto os critérios múltiplos de avaliação poderão distorcer os resultados periódicos e a valoração dos ativos.

Conclui-se, pois, que esforços precisam ser despendidos, pelos diversos órgãos ou empresas usuárias das demonstrações contábeis, no sentido de alterar legislação e procedimentos, para que se possa efetivamente confiar nas informações contábeis hoje geradas.

BIBLIOGRAFIA

HIGUCHI, Hiromi & HIGUCHI, Fábio Hiroshi. Imposto de renda das empresas. 21. ed. Ed. Atlas: 1996.

IBRACON - Instituto Brasileiro de Contadores - Princípios Contábeis, 2. ed. Atlas: 1994.

IUDICIBUS, Sérgio de & MARION, José Carlos. Contabilidade comercial, 3. ed. Atlas: 1995.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu & GELBCKE, Ernesto Rubens. 4. ed. Atlas, 1995.

MARTINS, Eliseu. Contabilidade de custos. 4. ed. Ed. Atlas: 1995.