

F.X. VICTORIO

PERDAS NA FABRICAÇÃO DE PRODUTOS: UM ESTUDO DOS IMPACTOS TRIBUTÁRIOS

2018

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

FABIANA XAVIER VICTORIO



**PERDAS NA FABRICAÇÃO DE PRODUTOS:
UM ESTUDO DOS IMPACTOS TRIBUTÁRIOS**

CURITIBA

2018

FABIANA XAVIER VICTORIO

**PERDAS NA FABRICAÇÃO DE PRODUTOS:
UM ESTUDO DOS IMPACTOS TRIBUTÁRIOS**

Projeto apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná, como pré-requisito para obtenção do título de Especialista em MBA em Gestão Contábil e Tributária

Orientador: Prof. MSc Luiz Carlos de Souza

CURITIBA

2018

TERMO DE APROVAÇÃO

FABIANA XAVIER VCITORIO

PERDAS NA FABRICAÇÃO DE PRODUTOS: UM ESTUDO DOS IMPACTOS TRIBUTÁRIOS

Monografia apresentada como pré-requisito à obtenção do título de Especialista, do Curso de Especialização em MBA – Gestão Contábil e Tributária do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, sob a análise da seguinte banca examinadora:

MSc Luiz Carlos de Souza

Orientador – Departamento de Ciências Sociais Aplicadas – UFPR

Prof. XXXXXXXXXX

Departamento de Ciências Sociais Aplicadas – UFPR

Prof. XXXXXXXXXX

Departamento de Ciências Sociais Aplicadas – UFPR

Prof. XXXXXXXXXX

Departamento de Ciências Sociais Aplicadas – UFPR

Curitiba, 03 de julho de 2018.

Dedico à minha amada e abençoada família, pela dedicação e carinho, para que eu conseguisse concluir o curso de especialização, por estarem sempre presente ao meu lado, apoiando e incentivando a vencer.

AGRADECIMENTOS

Agradeço imensamente à Deus, por ter me concedido saúde, força e disposição para conclusão desta especialização e o trabalho final. Sem Ele, nada disso seria possível. Também sou grata ao Senhor por ter dado saúde aos meus familiares e tranquilizado o meu espírito nos momentos mais difíceis da minha trajetória até então.

Ao professor orientador mestre Luiz Carlos de Souza, pelo tempo e dedicação aos seus alunos.

Agradeço à minha família que sempre foi minha maior fonte de segurança, força e equilíbrio.

Sou grata a minha irmã, por acreditar e apoiar meu sonho, incansáveis vezes.

À minha amiga Fabiana Aparecida Guedes Leal obrigada por ser tão companheira e pelo incentivo de continuarmos e vencermos essa etapa tão importante.

“Tenho consciência de ser autêntica e procuro superar todos os dias minha própria personalidade, despedaçando dentro de mim tudo que é velho e morto, pois lutar é a palavra vibrante que levanta os fracos e determina os fortes... O importante é semear.”

Cora Coralina

RESUMO

Este trabalho vem apresentar os impactos tributários nas perdas de estoque, bem como as definições de custo, despesa, investimentos e métodos de custeio. Todo processo produtivo pode gerar restos decorrentes da atividade desenvolvida, de forma previsível. Estes são considerados normais à atividade, portanto devem englobar o custo do produto fabricado. Por isso, tais perdas são custos. Quando verificados de forma anormal, são considerados despesas, sendo assim reclassificados e removidos do custo total do produto.

Palavras-chave: Custo – Despesa – Investimento – Perdas de Estoque

ABSTRACT

This paper presents the tax impacts on inventory losses, as well as definitions of cost, expenses, investments and costing methods. Every productive process can generate remnants resulting from the activity developed, in a predictable way. These are considered normal to the activity, therefore they must include the cost of the manufactured product. Therefore, such losses are costs. When checked abnormally, they are considered expenses and are thus reclassified and removed from the total cost of the product.

Keywords: Cost - Expense - Investment - Stock Loss

LISTA DE SIGLAS

CIF	- Custo indireto de fabricação
CMV	- Custo da mercadoria vendida
CPC	- Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CSLL	- Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
FGTS	- Fundo De Garantia Por Tempo De Serviço
FIFO	- First In, First Out
IRPJ	- Imposto de Renda Pessoa Jurídica
LALUR	- Livro de Apuração do Lucro Real
LIFO	- Last In, First Out
MOD	- Mão de obra direta
MP	- Matéria-prima
PEPS	- Primeiro que entra, primeiro que sai
PN	- Parecer Normativo
RFB	- Receita Federal do Brasil
RIPI	- Regulamento do Imposto Sobre Produto Industrializado
RIR	- Regulamento do Imposto de Renda
SFAC	- Statement of Financial Accounting Concepts
TIPI	- Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados
UEPS	- Último que entra, primeiro que sai

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	12
1.1 CONTEXTO E PROBLEMA	12
1.2 OBJETIVOS	12
1.3 JUSTIFICATIVA	13
2. REFERENCIAL TEÓRICO.....	14
2.1 CONCEITO DE INDUSTRIALIZAÇÃO	14
2.2 CONCEITO DE INDÚSTRIA	14
2.3 GASTOS, CUSTOS, DESPESAS E INVESTIMENTOS	15
2.4 PRINCÍPIOS – ANÁLISE DE CUSTOS.....	16
2.5 CUSTOS DE FABRICAÇÃO	17
2.6 CUSTOS FIXOS E VARIÁVEIS	18
2.7 CUSTO GERENCIAL	18
2.8 CUSTEIO POR ABSORÇÃO	19
2.9 CUSTO DIRETO E INDIRETO	20
2.10 DEFINIÇÃO DE ESTOQUES	20
2.11 AVALIAÇÃO DE ESTOQUES	21
2.12 DEFINIÇÃO DE PERDAS E DESPERDÍCIOS.....	24
2.13 CÁLCULO E CONTABILIZAÇÃO DOS CUSTOS DAS PERDAS NA PRODUÇÃO POR PROCESSO	28
3. METODOLOGIA DA PESQUISA.....	30
3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS OBJETIVO	30
3.2 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AO PROBLEMA DE PESQUISA	30
3.3 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO À ABORDAGEM DOS PROCEDIMENTOS	30
3.4 COLETA DOS DADOS E INFORMAÇÕES.....	30
4. CONSIDERAÇÕES FINAIS	31
REFERÊNCIAS.....	32

1. INTRODUÇÃO

Quebras e perdas de estoque. Dedutibilidade.

a) Na hipótese de destruição e descarte de produtos nos estabelecimentos de clientes, sempre que não restar caracterizada a reincorporação prévia das mercadorias assim destruídas e descartadas ao patrimônio da fabricante (ou vendedora), inaplicável a dedutibilidade prevista no art. 291 do RIR/99. Assim, após recebimento das mercadorias pelo cliente, a aplicabilidade do dispositivo se circunscreve às mercadorias que sejam efetivamente devolvidas ao estoque da fabricante (ou vendedora), mesmo na hipótese de existência de cláusula contratual que obrigue a reposição das referidas quebras e perdas por novas mercadorias.

b) Permite-se a dedutibilidade, como custo, das quebras e perdas de mercadorias que efetivamente componham o estoque da pessoa jurídica, desde que:

a) nos casos de quebra ou perda por fabricação, manuseio e transporte, estas sejam razoáveis, a partir de suporte fático-probatório específico; ou b) nos casos de deterioração, obsolescência ou ocorrência de riscos não cobertos por seguros, haja o respectivo laudo exigido na forma das hipóteses elencadas nas alíneas “a” a “c” do inciso II do art. 291 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99). (BRASIL. RIR, 1999).

1.1 CONTEXTO E PROBLEMA

Quais os impactos tributários considerando as perdas na fabricação de produtos, no setor de cosméticos?

1.2 OBJETIVOS

O objetivo deste trabalho é analisar os impactos tributários diante das “perdas” na fabricação de produtos e qual é a melhor forma de aproveitamento.

- Objetivo Geral

Identificar e demonstrar as perdas na fabricação de produtos, como benefício para a empresa de forma a minimizar os impactos tributários.

- Objetivos Específicos

Identificar as perdas na fabricação e comercialização de produtos; (b) Demonstrar os impactos tributários; (c) Identificar as Normas Tributárias que envolvem as perdas, desfalques ou devoluções de produtos.

1.3 JUSTIFICATIVA

As empresas de hoje, passam por muitos desafios no que se refere à planejamento tributário, seja por meio do conhecimento da legislação, seja através da experiência nas atividades realizadas por seus colaboradores. Para a organização é um dos diferenciais que podem resultar em créditos tributários e até mesmo, mudanças de processos e melhorias.

Perante a legislação do Imposto de Renda, custo de produção de bens ou serviços, é o valor das quebras e perdas razoáveis, das quebras ou perdas de estoque por deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguros.

As empresas poderão se beneficiar através da dedutibilidade do IRPJ e CSLL, somente na mudança de processos ou através de uma revisão fiscal.

Perdas são atividades que geram custo e não adicionam valor ao produto, portanto, devem ser eliminadas do sistema.

Este trabalho abordará o conhecimento e aprofundamento da legislação de perdas de estoque na fabricação de produtos, na busca de ganhos tributários e na melhoria de processos.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONCEITO DE INDUSTRIALIZAÇÃO

Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tais como: (a) exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário, importe na obtenção de espécie nova (transformação); (b) que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento); (c) que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem); (d) que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou recondicionamento); (e) exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento). (BRASIL. Decreto Nº 7.212 – RIPI, 2010).

2.2 CONCEITO DE INDÚSTRIA

Estabelecimento industrial é o que executa qualquer das operações consideradas industrialização, de que resulte produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento.

Equiparam-se a estabelecimento industrial: (a) os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos; (b) os estabelecimentos, ainda que varejistas, que receberem, para comercialização, diretamente da repartição que os liberou, produtos importados por outro estabelecimento da mesma firma; (c) as filiais e demais estabelecimentos que exercerem o comércio de produtos importados, industrializados ou mandados industrializar por outro estabelecimento do mesmo contribuinte, salvo se aqueles operarem exclusivamente na venda a varejo e não estiverem enquadrados na hipótese do inciso anterior; (d) os estabelecimentos comerciais de produtos cuja industrialização haja sido realizada por outro estabelecimento da mesma firma ou de

terceiro, mediante a remessa, por eles efetuada, de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos; (e) os estabelecimentos comerciais de produtos do Capítulo 22 da TIPI, cuja industrialização tenha sido encomendada a estabelecimento industrial, sob marca ou nome de fantasia de propriedade do encomendante, de terceiro ou do próprio executor da encomenda; (f) os estabelecimentos comerciais atacadistas dos produtos classificados nas posições 7101 a 7116 da TIPI; (g) os estabelecimentos atacadistas e cooperativas de produtores que derem saída a bebidas alcoólicas e demais produtos, de produção nacional, classificados nas posições 2204, 2205, 2206 e 2208 da TIPI e acondicionados em recipientes de capacidade superior ao limite máximo permitido para venda a varejo, com destino aos seguintes estabelecimentos (Lei nº 9.493, de 1997, art. 3º). Industriais que utilizarem os produtos mencionados como insumo na fabricação de bebidas; atacadistas e cooperativas de produtores; engarrafadores dos mesmos produtos.

Os estabelecimentos industriais quando derem saída a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos de terceiros, com destino a outros estabelecimentos, para industrialização ou revenda, serão considerados estabelecimentos comerciais de bens de produção e obrigatoriamente equiparados a estabelecimento industrial em relação a essas operações.

2.3 GASTOS, CUSTOS, DESPESAS E INVESTIMENTOS

Em MEGLIORINI (2014), os gastos de uma empresa são classificados em custos, despesas e investimentos.

Em RIBEIRO (2013):

Gasto: desembolso à vista ou a prazo para obtenção de bens ou serviços, independentemente da destinação que esses bens ou serviços possam ter na empresa;

Desembolso: entrega de numerário antes, no momento ou depois da ocorrência dos gastos;

Custo: compreende a soma dos gastos com bens e serviços aplicados ou consumidos na fabricação de outros bens;

Despesa: compreende os gastos decorrentes do consumo de bens e da utilização de serviços das áreas administrativa, comercial e financeira, que direta ou indiretamente visam a obtenção de receitas;

Investimentos: compreendem basicamente os gastos com aquisição dos bens de uso e dos bens que serão inicialmente mantidos em estoque para que futuramente sejam negociados, integrados ao processo de produção ou consumidos;

Em MEGLIORINI (2014), uma empresa apura seus custos visando:

- a) ao atendimento de exigências legais quanto à apuração de resultados obtidos de suas atividades e avaliação de estoques;
- b) ao conhecimento dos custos para a tomada de decisões corretas e o exercício dos controles.

2.4 PRINCÍPIOS – ANÁLISE DE CUSTOS

Competência, este princípio está ligado ao registro de todas as receitas e despesas de acordo com o fato gerador, no período de competência, independente de terem sido recebidas as receitas ou pagas as despesas. Assim, é fácil observar que o princípio da competência não está relacionado com recebimentos ou pagamentos, mas com o reconhecimento das receitas auferidas e das despesas incorridas em determinado período.

Prudência, este princípio é importante na Contabilidade de Custos, pois estabelece que em caso de dúvida deve-se observar a alternativa que resultar no menor patrimônio líquido, influenciando diretamente nos processos de cálculo de custos.

Uniformidade, para a apropriação de inúmeros custos de industrialização há a necessidade de adoção de critérios escolhidos entre várias alternativas diferentes. Por exemplo, a empresa pode distribuir os custos de manutenção em função de horas-máquinas, valor do equipamento, média passada, etc. Todos são métodos aceitos, mas não podem ser utilizados indiscriminadamente em cada período. Após a adoção de um deles, deve haver consistência no seu uso, já que a mudança pode provocar alterações nos valores dos estoques e, conseqüentemente, nos resultados.

Da realização da receita, em MARTINS (2010), a Realização da Receita, determina este princípio o reconhecimento contábil do resultado (lucro ou prejuízo)

apenas quando da realização da receita. E ocorre a realização da receita, em regra, quando da transferência do bem ou do serviço para terceiros.

Da competência ou da confrontação entre despesas e receitas, em MARTINS (2010), pela realização, fica definido o momento do reconhecimento da receita. Após isso, pela competência ou confrontação temos o reconhecimento das despesas. A regra é teoricamente simples: após o reconhecimento da receita, deduzem-se dela todos os valores representativos dos esforços para sua consecução (despesas). Como esses esforços podem ser subdivididos em dois grupos, também existem praticamente dois grandes grupos de despesas:

- a) despesas especificamente incorridas para a consecução daquelas receitas que estão sendo reconhecidas; e
- b) despesas incorridas para a obtenção de receitas genéricas, e não necessariamente daquelas que agora estão sendo contabilizadas.

2.5 CUSTOS DE FABRICAÇÃO

Para BORNIA (2002, p.39), Custo de fabricação é o valor dos insumos usados na fabricação dos produtos da empresa. Exemplos desses insumos são: materiais, trabalho humano, energia elétrica, máquinas e equipamentos, entre outros.

Para RIBEIRO (2013, p.20), Custo de fabricação ou custo industrial compreende a soma dos gastos com bens e serviços aplicados ou consumidos na fabricação de outros bens. São três os elementos componentes do custo de fabricação:

- a) Materiais: são os objetos utilizados no processo de fabricação, podendo ou não entrar na composição do produto, podendo ser classificados como segue: matéria-prima, materiais secundários, materiais auxiliares e materiais de embalagem.
- b) Mão de obra: é o esforço do homem aplicado na fabricação dos produtos. Compreende não só os gastos com salários, mas também com os benefícios a que os empregados têm direito como cestas básicas, vale-transporte, refeição e outros. Acrescentam-se ainda à mão de obra, os encargos sociais de obrigação da empresa, como a Previdência Social parte patronal, FGTS, férias e décimo terceiro salário.

- c) Gastos gerais de fabricação: compreendem os demais gastos necessários para a fabricação dos produtos, os quais pela própria natureza não se enquadram no grupo dos materiais ou no grupo da mão de obra. São os gastos com aluguéis, energia elétrica, serviços de terceiros, manutenção da fábrica, depreciação das máquinas, seguro contra roubo e incêndio, material de higiene e limpeza, óleos e lubrificantes para as máquinas, pequenas peças para reposição, telefone e comunicações etc.

2.6 CUSTOS FIXOS E VARIÁVEIS

Conforme SANTOS, SCHMIDT, PINHEIRO, NUNES (2015, p.39), consideram-se como custos fixos aqueles custos cujo montante independe do nível de atividade da empresa, isto é, são os custos que não se alteram quando o nível de atividade aumenta ou se reduz, a exemplo dos alugueres, salários do supervisor de produção, seguros patrimoniais etc. Assim, os custos fixos podem ser caracterizados como sendo a parcela de custos que é fixa até determinado volume de atividades, podendo aumentar ou diminuir proporcionalmente a esse volume.

Os custos fixos apresentam as seguintes características: (a) Quantia fixa dentro de uma categoria relativa de produção; (b) Acréscimo do custo fixo por unidade, com o acréscimo da produção; (c) Atribuição aos departamentos, muitas vezes feita por decisões administrativas ou métodos de apropriação de custo.

Para BORNIA (2002, p.43), a separação dos custos em fixos e variáveis é o fundamento do que se denomina custos para tomada de decisões, fornecendo muitos subsídios importantes para as decisões da empresa. Esta categorização está condicionada a um período de tempo, que seria o horizonte de planejamento da decisão a ser apoiada pelas informações sobre custos.

2.7 CUSTO GERENCIAL

Para BORNIA (2002, p.40), custo gerencial é o valor dos insumos (bens e serviços) utilizados pela empresa. Portanto, os custos gerenciais englobam os custos de fabricação e as despesas. Assim, podem ser decompostos: *Custos gerenciais = MP + MOD + CIF + despesas*.

2.8 CUSTEIO POR ABSORÇÃO

Custeio por absorção, consiste na apropriação de todos os custos (diretos e indiretos, fixos e variáveis) causados pelo uso de recursos da produção aos bens elaborados, e só os de produção, isto dentro do ciclo operacional interno. Todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos.

As principais características do custeio por absorção:

1. Engloba os custos totais: fixos, variáveis, diretos e/ou indiretos.
2. Necessita de critério de rateios, no caso de apropriação dos custos indiretos (gastos gerais de produção) quando houver dois ou mais produtos ou serviços.
3. É o critério legal exigido no Brasil. Entretanto, nem sempre é útil como ferramenta de gestão (análise) de custos, por possibilitar distorções ao distribuir custos entre diversos produtos e serviços, possibilitando mascarar desperdícios e outras ineficiências produtivas.
4. Os resultados apresentados sofrem influência direta do volume de produção.

Consideram-se como integrantes do custo as perdas e quebras razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação, no transporte e no manuseio, bem assim as quebras e perdas de estoque por deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguros, desde que comprovadas por laudos ou certificados emitidos por autoridade competente (autoridade sanitária, corpo de bombeiros, autoridade fiscal etc.) que identifiquem as quantidades destruídas ou inutilizadas e as razões da providência (BRASIL.RIR/1999, art. 291).

Leone (2000) descreve, as próprias leis da Contabilidade prescrevem o emprego do custeio por absorção. A ideia que sempre valeu era a de que os produtos devem absorver todos os custos necessários para fabricação e se possível comercialização. As despesas e custos indiretos deveriam ser carregados aos custos produtos vendidos, mesmo que esse exercício fosse realizado por meio de alguns critérios de apropriação arbitrários.

Em razão de algumas divergências no método sistema de absorção, surge o sistema custeio variável, onde apenas os custos variáveis são aplicados aos

produtos e os custos fixos lançados diretamente ao resultado como se fossem despesas. Esse sistema também é conhecido como método custeio direto, devido custos variáveis ser como regra, direta.

2.9 CUSTO DIRETO E INDIRETO

Em linhas gerais, pode-se concluir que o custeio direto/variável oferece mais informações úteis e relevantes para a tomada de decisão do que as demais abordagens do método de custeio, principalmente por evidenciar, de forma clara e objetiva, a margem de contribuição que a instituição precisa ter para suportar determinado volume de atividade, de modo a absorver os seus custos fixos e gerar resultados favoráveis.

Para MEGLIORINI (2012, p.09), custos diretos: são os custos apropriados aos produtos conforme o consumo. Exemplos clássicos de custos diretos são a matéria-prima e a mão de obra direta. Se outro elemento de custo tiver sua medição do consumo no produto, esse custo será considerado direto. Exemplo disso pode ser a energia elétrica. Caso haja aparelho medidores do consumo de energia nas máquinas de modo a realizar um controle do que cada uma delas consome, esse custo também será direto.

Para MEGLIORINI (2012, p.09), custos indiretos: são os custos apropriados aos produtos de acordo com uma base de rateio ou outro critério de apropriação. Essa base de rateio deve guardar uma relação próxima entre o custo indireto e o produto. Em geral, são empregados como base de rateio: o período (em horas) de emprego de mão de obra; o período (em horas) de utilização das máquinas na fabricação dos produtos; a quantidade (em quilos) de matéria-prima consumida etc.

2.10 DEFINIÇÃO DE ESTOQUES

Estoques são materiais ou produtos que ficam fisicamente disponíveis pela empresa, até o momento de ingressarem no processo produtivo ou seguirem para a comercialização direta ao consumidor. Os estoques são materiais e suprimentos que uma empresa utiliza para a produção de seu produto ou suprimir a necessidade da própria empresa. Nos estoques, muitas vezes, é possível encontrar matérias-primas, suprimentos, componentes, materiais em processo ou produtos acabados, que

geralmente é sempre feito a rigor um controle, tanto de processo como de disponibilidade dos itens. É sempre importante para uma empresa manter seus estoques abastecidos, muitas vezes, são constituídos por seus próprios produtos. Com isso, a área de estoques sempre vai ser uma local de grande atenção da empresa, pois é onde está concentrada a maior parte do capital da empresa.

2.11 AVALIAÇÃO DE ESTOQUES

Baseando-se nos artigos 261 e 292 do RIR/99, as pessoas jurídicas submetidas à tributação com base no lucro real devem, ao final de cada período de apuração, proceder ao levantamento e à avaliação dos seus estoques: mercadorias, produtos manufaturados, matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado. (BRASIL. RIR, 1999)

De acordo com o artigo 295 do RIR/99, os estoques existentes na data do encerramento do período de apuração podem ser avaliados pelo custo médio ponderado, móvel ou fixo ou pelo custo dos bens adquiridos ou produzidos mais recentemente (PEPS - Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair), sendo também admitida a avaliação com base no preço de venda, subtraída a margem de lucro. (BRASIL. RIR, 1999).

A periodicidade da avaliação do estoque segue a apuração do Imposto de Renda, ou seja, pode ser trimestral ou anual. No caso de apuração anual, por ocasião de levantamento de balanço ou balancete para suspensão ou redução do imposto, durante o ano-calendário, também devem ser levantados e avaliados os estoques.

As mercadorias, as matérias-primas e os bens em almoxarifado serão avaliados pelo custo de aquisição; os produtos em fabricação e acabados serão avaliados pelo custo de produção; e o valor dos bens existentes no encerramento do período-base poderá ser avaliado pelo custo médio ou das últimas aquisições.

Os bens de revenda e os itens de produção adquiridos de terceiros devem ser avaliados:

a) por pessoas jurídicas que mantenham inventário permanente:

a.1) pelo custo médio ponderado; ou

a.2) pelo custo das aquisições mais recentes;

b) pelas pessoas jurídicas que não mantenham inventário permanente, pelos custos de aquisição, segundo inventário físico (PN CST nº 6/1979).

O contribuinte que mantiver sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração poderá utilizar os custos apurados para a avaliação dos estoques de produtos em fabricação e acabados. (BRASIL. RIR, 1999).

As pessoas jurídicas optantes pela tributação do Imposto de Renda com base no lucro presumido, as microempresas e as empresas de pequeno porte enquadradas no Simples Nacional ficam obrigadas a proceder ao levantamento e à avaliação dos estoques em 31 de dezembro de cada ano-calendário.

A empresa poderá adquirir os mesmos tipos de mercadorias em datas diferentes, pagando por eles preços variados. Assim, para determinar o custo dessas mercadorias estocadas e das que foram vendidas, a empresa precisa adotar algum critério.

Os critérios mais conhecidos para a avaliação dos estoques, segundo o artigo 295 do RIR/99, são:

- Preço específico.

Consiste em atribuir a cada unidade do estoque o preço efetivamente pago por ela. Esse critério só pode ser utilizado para produtos de fácil identificação física, como, por exemplo, automóveis e máquinas de grande porte.

- PEPS (Primeiro que Entra, Primeiro que Sai).

Com esse método são gerenciadas as entradas e as saídas das mercadorias controladas na Ficha de Estoque, à medida que ocorrerem as vendas. Baixam-se as compras que ocorreram primeiro, ou seja, vendem-se antes as unidades que foram adquiridas primeiro. Com esse critério, a empresa atribuirá às mercadorias estocadas os custos mais recentes.

A sigla PEPS - Primeiro que Entra, Primeiro que Sai, também é conhecida por FIFO - First In, First Out.

Na coluna Saldos, ficam evidenciadas as quantidades estocadas, devidamente separadas ou identificadas pelos respectivos custos de aquisição.

A cada venda, a baixa é feita iniciando-se pelos custos mais antigos; no caso, pelos menores custos. Assim, por meio dessa ficha, ficam controladas as quantidades estocadas sempre pelos preços mais recentes.

As devoluções de compras efetuadas aos fornecedores são escrituradas negativamente, entre parênteses, na coluna Entradas. Por outro lado, as devoluções de vendas recebidas de clientes são escrituradas negativamente, entre parênteses,

na coluna Saídas. Assim, a soma da coluna Saídas corresponderá efetivamente ao custo das mercadorias vendidas, ou seja, ao valor das saídas líquidas.

As devoluções de compras deverão ser registradas na ficha Controle de Estoques pelo valor pago ao fornecedor por ocasião da respectiva compra.

As devoluções de vendas deverão ser lançadas pelos mesmos valores das respectivas saídas.

Os gastos eventuais, tanto na devolução de compras como na devolução de vendas (fretes, seguros, etc.), devem ser considerados como Despesas Operacionais; não como Custos. Portanto, esses valores não são lançados na ficha Controle de Estoques.

- UEPS (Último que Entra, Primeiro que Sai).

Ao contrário do método PEPS, o método UEPS gerencia as operações de entrada e saída de mercadorias tomando por base a avaliação do estoque pelo valor da última compra. Como o método UEPS utiliza o custo mais recente para as baixas, o estoque final tende a ficar avaliado pelos valores mais antigos, sendo o CMV maior do que o apurado pelo método PEPS.

Em relação a esse método, cabe observar que a legislação do Imposto de Renda não permite seu uso para fins de apuração de resultado e respectiva tributação das pessoas jurídicas, visto poder evidenciar um custo maior e um lucro menor, em decorrência de inflação. Entretanto, se a administração da empresa reconhecer que o método UEPS é mais adequado, gerencialmente, deve fazer o respectivo ajuste ao fim do período de apuração tributária.

A sigla UEPS - Último que entra, primeiro que sai, é também conhecida como LIFO - Last In, First Out.

Sendo adotado esse critério para a valoração dos estoques, a empresa sempre atribuirá às mercadorias em estoque os custos mais antigos; guardadas as devidas proporções com as mercadorias que entraram e saíram do estabelecimento.

Nesse caso, a coluna Saldo controla as quantidades, tendo em vista os respectivos custos de aquisição. A baixa é sempre feita pelos custos das últimas aquisições, guardadas as respectivas proporcionalidades dos custos de aquisição.

- Preço médio ponderado permanente.

Os métodos anteriores, são de relativa complexidade de controle, sendo agrupados os seus valores por “lotes” de mercadorias adquiridas e vendidas, conforme as respectivas datas de entrada e de saída. Para evitar isso, há a

possibilidade de se avaliar os estoques por um custo médio, apurado dividindo-se o custo total do estoque pelas unidades nele existentes.

Sendo adotado esse critério, as mercadorias estocadas serão sempre valoradas pela média dos custos de aquisição, atualizados a cada compra efetuada.

- Preço médio ponderado mensal.

Nesse método, que é aceito pelo fisco (PN CST nº 6/1979), as saídas são registradas somente no final de cada mês, desde que avaliadas pelo custo médio que, sem considerar o lançamento de baixa, se verificar no mês.

O mais aconselhável é a adoção dos critérios Custo Médio Móvel Permanente ou Custo Médio Móvel Mensal, pois eles espelham maior realidade nos custos, no lucro e no estoque final.

O único que não é aceito pela legislação do Imposto sobre a Renda é o UEPS, pois distorce completamente os resultados, apresentando custo maior, lucro menor e estoque final diverso do da realidade.

A empresa poderá adotar o critério que achar mais conveniente, mas, ao usar o UEPS, deverá apresentar a diferença para tributação no LALUR.

2.12 DEFINIÇÃO DE PERDAS E DESPERDÍCIOS

Parte dos desperdícios está relacionada aos custos fixos, que são despendidos independentemente da produção ou da utilização dos recursos. O tratamento dado aos custos fixos é determinado pelo princípio de custeio utilizado.

Em SANTOS, SCHMIDT, PINHEIRO, NUNES (2015), a descrição de perdas está descrita no item 4.34 do pronunciamento conceitual do CPC (R1), segundo o qual perdas representam outros itens que se enquadram na definição de despesas e podem ou não surgir no curso das atividades da entidade, portanto, são incidentais, representando decréscimos nos benefícios econômicos e, como tais, não diferem, em natureza, das demais despesas. Conseqüentemente, não são consideradas como elemento separado na Estrutura Conceitual.

Segundo o SFAC 6, perdas são reduções de ativos líquidos, originadas de transações periféricas ou incidentais de uma entidade e de todas as outras transações, eventos ou circunstâncias que afetam a entidade, exceto aquelas que resultam de despesas ou de distribuições de acionistas.

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

Para BORNIA (2002), a perda, normalmente é vista, na literatura contábil, como o valor dos insumos consumidos de forma anormal. As perdas são separadas dos custos, não sendo incorporadas nos estoques. Exemplificando: se, por um motivo qualquer, houver um consumo anormal de matéria-prima, isso é caracterizado como perda. Na literatura de engenharia de Produção, muitas vezes, esse termo significa trabalho que aumenta os gastos e não agrega valor ao produto, nem do ponto de vista do consumidor, nem do empresário. Ou seja, os gastos não-eficientes.

Desperdício é o esforço econômico que não agrega valor ao produto da empresa nem serve para suportar diretamente o trabalho efetivo. Esse conceito é mais abrangente do que o anterior, pois, além das perdas anormais, engloba, também, as ineficiências normais do processo. Se, por exemplo, um processo trabalha comumente com um índice de 1% de peças defeituosas e, em um dado período, 5% dos itens produzidos forem defeituosos, a perda anormal equivale a 4%, enquanto os desperdícios totalizam 5%.

A separação entre desperdícios normais e anormais também é interessante porque os desperdícios anormais podem ser eliminados no curto prazo (não deveriam ter ocorrido considerando-se o sistema produtivo presente), ao passo que os normais devem ser atacados no longo prazo, dentro de um contexto de melhoria do sistema produtivo.

Para RIBEIRO (2013), os estoques estão sujeitos a perdas ou quebras que podem variar em função da natureza do bem e da atividade desenvolvida pela empresa. Elas podem ocorrer na fabricação, no transporte, no manuseio ou no armazenamento.

Existem perdas ou quebras que são consideradas normais ou razoáveis, uma vez que decorrem da própria natureza dos bens.

Existem perdas que ou quebras de estoques que são consideradas anormais, por serem esporádicas, como aquelas decorrentes de deterioração, obsolescência ou ainda pela ocorrência de riscos não cobertos por seguros.

A legislação tributária reconhece por meio do art. 291 do RIR/99 que as perdas e as quebras de estoques, sejam elas, normais ou anormais, devem ser contabilizadas como custo de produção ou como custo das mercadorias ou dos produtos vendidos, interferindo assim no resultado bruto, desde que devidamente comprovadas como segue:

- a) Por laudo ou certificado de autoridade sanitária ou de segurança que especifique e identifique as quantidades destruídas ou inutilizadas e as razões da providência;
- b) Por certificado de autoridade competente, nos casos de incêndios, inundações ou outros eventos semelhantes;
- c) Mediante laudo de autoridade fiscal chamada a certificar a destruição de bens obsoletos, invendáveis ou danificados, quando não houver valor residual apurável.

A contabilização das perdas ou quebras de estoques, portanto conforme entendimento do fisco, sejam elas, normais ou anormais, desde que devidamente justificadas, devem ser efetivadas como custo de produção ou como custo das mercadorias vendidas.

Julgamos que o entendimento do fisco esteja mais relacionado ao reconhecimento do gasto como dedutível para fins de apuração da base de cálculo do Imposto de Renda, que propriamente refletindo a correta formação do custo de fabricação.

Dessa forma, em relação às perdas consideradas normais no processo de fabricação, realmente sob o ponto de vista técnico é correta a sua manutenção no custo de fabricação,

Não se confunde com a despesa (muito menos com o custo), exatamente por sua característica de anormalidade e involuntariedade; não é um sacrifício feito com intenção de obtenção de receita. Exemplos comuns: perdas com incêndios, obsolescência de estoques etc.

São itens que vão diretamente à conta de Resultado, assim como as despesas, mas não representam sacrifícios normais ou derivados de forma voluntária das atividades destinadas à obtenção de receita. É muito comum

o uso da expressão Perdas de material da fabricação de inúmeros bens; entretanto, a quase totalidade dessas "perdas" é, na realidade, um custo, já que são valores sacrificados de maneira normal no processo de produção, fazendo parte de um sacrifício já conhecido até por antecipação para a obtenção da receita almejada.

O gasto com mão-de-obra durante um período de greve, por exemplo, é uma perda, não um custo de produção. O material deteriorado por um defeito anormal e raro de um equipamento provoca uma perda, e não um custo; aliás, não haveria mesmo lógica em apropriar-se como custo essas anormalidades e, portanto, acabar por ativar um valor dessa natureza.

Cabe aqui ressaltar que inúmeras perdas de pequeníssimo valor são, na prática, comumente consideradas dentro dos custos ou das despesas, sem sua separação; e isso é permitido devido à irrelevância do valor envolvido. No caso de montantes apreciáveis, esse tratamento não é correto.

Perante a legislação do Imposto de Renda, o custo de produção de bens ou serviços é o valor das quebras e perdas razoáveis, das quebras ou perdas de estoque por deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguros. Neste caso devemos considerar as chamadas perdas normais e as anormais.

Como exemplo de perdas normais têm as resultantes de evaporação, resíduos, aparas e rebarbas, conforme a atividade da empresa. A fiscalização geralmente exige que a empresa comprove-as. A normalidade delas dependerá, em parte, da natureza do material e do processo de produção.

Já as chamadas perdas anormais são aquelas tidas como decorrentes de deterioração, obsolescência ou até mesmo por riscos não cobertos por seguros. Como regra geral, a dedutibilidade dessas despesas está condicionada a existência de laudo.

Também, temos as perdas decorrentes de situações excepcionais, tais como incêndio e inundações, onde o certificado da autoridade competente que ateste a ocorrência do evento danoso é suficiente para legitimar a dedução do custo dos bens efetivamente perdidos, desde que não haja cobertura de seguro.

Importa registrar que a 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes decidiu que a contabilização de perdas por quebras de estoque em valor ínfimo em relação ao montante da compra pode ser admitida, independente de prova (BRASIL. Acórdão 101-84.593, 1993).

Deve ser observado que não é exigida a comprovação por meio de laudo ou certificado de autoridade competente os materiais danificados ou obsoletos que são comercializáveis, como a sucata. Entretanto, a dedução do respectivo custo somente será admitida, para efeitos fiscais, no período-base em que forem efetivamente vendidos.

Contudo, caso a empresa tenha tido perdas, mas não as registrou contabilmente e não se beneficiou de sua dedutibilidade, pode, segundo as regras da legislação e por meio de uma revisão fiscal, apurar valores pagos a maior de IRPJ e CSLL.

2.13 CÁLCULO E CONTABILIZAÇÃO DOS CUSTOS DAS PERDAS NA PRODUÇÃO POR PROCESSO

O Sistema de Acumulação de Custos Por Processo adapta-se às empresas que possuam um sistema de produção contínua, com processos consecutivos para produção de produtos padronizados. É aplicado nas empresas que trabalham de forma seriada, ou seja, a empresa possui uma linha fixa de produtos e atende, simultaneamente, aos vários clientes que solicitam os produtos da linha de produção. As perdas normais ou anormais podem ocorrer em qualquer estágio da produção por processo.

As perdas ocorrem em vários pontos ou estágios do ciclo de produção, mas geralmente elas não são detectadas antes de um ou mais pontos específicos de inspeção. O custo das unidades com defeito é considerado igual a todos os custos por elas incorridos antes da inspeção.”

A ocasião e a frequência com que as inspeções são realizadas têm impacto direto sobre os volumes de perdas normais e anormais em que a companhia incorre, em seu processo e produção.

Isto significa dizer que se as inspeções forem realizadas com maior frequência começando em estágios iniciais do processo de produção, e mantendo-se em estágios subsequentes, os produtos defeituosos serão identificados mais

cedo, não havendo necessidade de consumo de materiais, mão-de-obra e outros custos, em unidades já defeituosas.

Leone (2000, p.176) explica que quando as perdas ocorrerem no início do processo, “o contador de custos leva em conta apenas o custo do material, uma vez que nenhum trabalho de transformação foi acrescentado”. Para o autor é o caso mais simples, no qual o custo das perdas normais “pode ser absorvido pela produção completada e pelas unidades em processamento no final do período”.

No caso de os produtos passarem por todo processo produtivo, e ao final da linha de produção, algumas unidades serem rejeitadas pelo controle de qualidade, segundo Leone (2000, p.178), o contador deve debitar o valor das perdas normais ao custo das unidades perfeitas. Neste caso o custo unitário das perdas, deverá ser acrescido ao custo unitário de produção, para então ser multiplicado pelo número de unidades efetivamente completadas.

As unidades defeituosas podem ser reconhecidas ou não, quando do cálculo das unidades de produção real ou equivalente em um sistema de custeio por processo”. Explicam que, quando as unidades defeituosas são reconhecidas, os custos associados às perdas tornam-se visíveis. Entretanto quando as unidades defeituosas não foram reconhecidas, os custos das perdas são distribuídos pelas unidades perfeitas, resultando em custos menos precisos do produto.

3. METODOLOGIA DA PESQUISA

3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS OBJETIVO

Diante do assunto, esta monografia caracteriza-se como descritiva e explicativa por sua relevância para um bom planejamento tributário. Assim, haverá familiarização, busca de hipóteses, ampliação de horizontes para novas referências.

3.2 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AO PROBLEMA DE PESQUISA

Nesta pesquisa a abordagem do problema terá um enfoque qualitativo, abordando situações em diferentes aspectos, referente às definições, planejamento tributário, controles, à natureza, em conformidade com os impactos tributários diante das legislações.

3.3 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO À ABORDAGEM DOS PROCEDIMENTOS

Quanto ao procedimento do estudo será realizada pesquisa bibliográfica e documental, busca de maior referencial teórico, bem como, maior contribuição para o aumento dos conhecimentos e estudos em planejamento tributário.

3.4 COLETA DOS DADOS E INFORMAÇÕES

Os objetivos específicos serão abordados pela técnica da pesquisa bibliográfica, segundo os indicadores da área econômico-empresarial.

Através de definições e entendimentos dos custos de fabricação, fixos e variáveis, dentro do contexto gerencial.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Percebe-se que o gerenciamento do setor de estoques é um desafio constante para as organizações. Diante disso, através de revisão bibliográfica e ou outras metodologias realizou-se em primeiro momento, as definições e após isso, análises dos impactos das perdas de estoque.

Ainda nas definições, perda é um gasto involuntário – desperdício de materiais, produção de unidades defeituosas, produtos danificados – previsível ou não, decorrente de fatores externos ou inerentes ao processo produtivo da empresa.

Várias são as causas que acarretam perdas no processo produtivo: falta de treinamento do pessoal, problema no maquinário, materiais de baixa qualidade, falta de energia elétrica, deterioração natural dos materiais ou dos produtos, falta de funcionários, reações químicas, obsolescência, enchentes, raios, secas etc.

A perda inerente ao processo produtivo da empresa, que é previsível e esperada, é chamada de Perda Normal. Esta perda é incorporada ao produto, por isso muitas vezes não recebe um tratamento contábil específico. Entretanto, para fins de informação gerencial, deve ser contabilizada em contas separadas.

A perda eventual, não programada, que não se espera que ocorra dentro das condições normais de operação da empresa, é chamada de Perda Anormal. Esta perda não se incorpora ao produto, deve ser contabilizada como perda do período, reduzindo o resultado. Caso esta perda seja irrelevante, seguindo o Princípio do Conservadorismo, pode não receber nenhum tratamento contábil específico.

A mensuração e contabilização dos custos de perdas ocorridas no processo de produção permite que os gestores possam tomar decisões sobre a redução dos custos de produção e do aumento na qualidade dos produtos. Se as perdas forem devidamente contabilizadas, os administradores têm como acompanhar as contas relativas a perdas normais ou anormais, identificar as causas e evitar que voltem a se repetir.

Conclui-se que caso a destruição e/ou descarte se descaracterize frente ao estoque como um todo, não se aplicará a dedutibilidade do imposto de renda. Em contrapartida, havendo “quebra ou perda” sem descaracterização, ou seja, existindo laudos comprobatórios, do ocorrido, e/ou exista seguro que garanta a reposição do estoque, somente destas formas será utilizada a dedutibilidade do Imposto sobre a Renda.

REFERÊNCIAS

BORNIA, A. C. **Análise Gerencial de Custos – Aplicação em Empresas Modernas**. Porto Alegre, Editora Bookman, 2002.

CREPALDI, S. A. **Curso Básico de Contabilidade de Custos**. São Paulo: Editora Atlas, 2004.

LEONE, G. S. G. **Curso de Contabilidade de Custos**, São Paulo: Editora Atlas, 2000.

LEONE, G.S.G. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 3. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2000.

SANTOS, J. L. Dos, SCHIMIDT, P., PINHEIRO, P. R. e NUNES, M. S. **Manual de Contabilidade de Custos**. São Paulo, Editora Atlas, 2015.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**, 10 ed. São Paulo, Editora Atlas, 2010.

RIBEIRO, O. **Contabilidade de Custos Fácil**, 8 ed. São Paulo, Editora Saraiva, 2013.

MEGLIORINI, E. **Custos: Análise e Gestão**, 3 ed. São Paulo, Editora Pearson Prentice Hall, 2012.

<http://www.administradores.com.br/artigos/economia-e-financas/perdas-de-estoque-reducao-da-base-de-calculo-do-irpj-e-da-csll/97142/> - Acesso em: 25/07/2017.

<http://www.administradores.com.br/artigos/marketing/estoques-conceitos-basicos-e-objetivos-simples/63732/> - Acesso em: 23/07/2017.

<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/custeiooporabsorcao.htm> - Acesso em: 27/07/2017.

<http://paula-contabeis-una.blogspot.com.br/2010/05/contabilidade-de-custos-principios-da.html> - Acesso em: 24/11/2017.

<http://www.portaltributario.com.br/tributos/ipi.html> - Acesso em: 24/11/2017.

Tax Contabilidade. Quebras ou perdas de estoque (Area: Guia do IRPJ e CSLL). Disponível em: <http://www.tax-contabilidade.com.br/matTecs/matTecsIndex.php?idMatTec=55> - Acesso em: 27/07/2017.

<http://www.administradores.com.br/artigos/negocios/a-diferenca-de-gasto-custo-e-perda/26564/> - Acesso em 28/06/2018.

https://www.webcontabil.com.br/ver_noticia_publica.php?v1=92604&v2=www.sevilha.com.br - Acesso em 28/06/2018.

<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI244722,11049-Perdas+de+estoque+Reducao+da+base+de+calculo+do+IRPJ+e+da+CSLL> -
Acesso em 28/06/2018.