



FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE SERGIPE – FANES
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

JOSÉ HENRIQUE OLIVEIRA SANTOS

**O ARBITRAMENTO DOS ESTOQUES COMO INSTRUMENTO DE
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO PARA INDÚSTRIAS**

Aracaju – SE
2019.1

JOSÉ HENRIQUE OLIVEIRA SANTOS

**O ARBITRAMENTO DOS ESTOQUES COMO INSTRUMENTO DE
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO PARA INDÚSTRIAS**

**Artigo apresentado à Coordenação do
Curso de Bacharelado em Ciências
Contábeis da Faculdade de
Administração e Negócios de Sergipe
- FANESE, como requisito parcial e
obrigatório para obtenção do grau de
bacharel em Ciências Contábeis.**

**Orientador: Prof. Esp. Edgard Dantas
Santos Júnior.**

**Coordenadora: Prof. Esp. Luciana
Matos dos Santos Figueiredo Barreto.**

**Aracaju – SE
2019.1**

SANTOS, José Henrique Oliveira.

S237a O Arbitramento Dos Estoques Como Instrumento de Planejamento Tributário Para Indústria / José Henrique Oliveira Santos; Aracaju, 2019. 22f.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) – Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe. Coordenação de Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Esp. Edgard Dantas Santos Júnior

1. Arbitramento 2. Estoque 3. Contabilidade de Custo 1.
Título

CDU 657.4(813.7)

Elaborada pela Bibliotecária Lícia de Oliveira CRB-5/1255

JOSÉ HENRIQUE OLIVEIRA SANTOS

O ARBITRAMENTO DOS ESTOQUES COMO INSTRUMENTO DE PLANEJAMENTO
TRIBUTARIO PARA INDÚSTRIAS.

Artigo apresentado à Coordenação do Curso de Bacharelado em Ciências Contábeis da Faculdade de Administração e Negócio de Sergipe - FANESE, como requisito parcial e obrigatório para obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovado (a) com média: _____



Prof. Esp. Edgard Dantas Santos Júnior
Orientador



Prof. Esp. Cantidiano Novais Dantas
Avaliador



Prof. Esp. Alex Santos Almeida
Avaliador

Aracaju (SE), 08 de Junho de 2019.

RESUMO

Uma das principais funções da contabilidade de custos é estabelecer custos para determinado período, ter maior controle sobre as quantidades físicas produzidas, por meio do custo médio, estabelecer sistema de controle de custo que permitam análise, comparações, redução ou melhoria do custo, entretanto arbitrar os estoques não é algo positivo, demonstrando que quem está arbitrando os estoques não tem uma contabilidade de custo integrada, o FISCO através do regulamento do Imposto de Renda possibilita que essas empresas que não tem contabilidade de custo façam o uso do artifício em decorrência desse fato, essa pesquisa científica tem por finalidade responder a seguinte questão: Como o arbitramento dos estoques nas indústrias optantes do Lucro Real sem contabilidade integrada pode reduzir o IR e CSLL? Com base nesse pressuposto, essa pesquisa tem como objetivo geral: analisar o arbitramento dos estoques como instrumento de planejamento tributário, e para alcançar o referido objetivo tomaram-se como base os seguintes objetivos específicos: verificar os métodos de avaliação disponíveis para contabilidade de custos, identificar em quais situações que se podem arbitrar os estoques, analisar os estoques e o lucro antes do Imposto de Renda pelo arbitramento e pela contabilidade de custos. Para alcançar as respostas necessárias para problemática e respectivos objetivos utilizou-se como método a pesquisa bibliográfica, nos resultados, foi possível analisar que é importante ter a contabilidade de custo integrada, no entanto o Fisco abre essa possibilidade de trabalhar com arbitramento dos estoques e fazer com que o lucro fiscal diminua pagando menos o IR e CSLL.

Palavras - chave: Arbitramento. Estoque. Contabilidade de Custo.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Valores das operações a serem exemplificadas.....	10
Quadro 2 – Valor do estoque para indústrias	10
Quadro 3 – Valor do estoque para comércio	10
Quadro 4 – Valor do estoque para Lucro Real	11
Quadro 5 – Valor do estoque para Lucro Presumido	11
Quadro 6 – Empresa X – Ficha de Estoque – PEPS	15
Quadro 7 – Empresa X – Ficha de Estoque – UEPS	15
Quadro 8 – Empresa X – Ficha de Estoque – CMP	16
Quadro 9 – Demonstrativo de gastos com a produção do mês com dados hipotéticos	17

LISTA DE SIGLAS

IR – Imposto de Renda

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

PIS – Programa de Integração Social

COFINS – Contribuição para Seguridade Social

CMV – Custo das Mercadorias Vendidas

CPV – Custo dos Produtos Vendidos

LISTA DE FÓRMULA

Fórmula dos custos das mercadorias vendidas [1]	13
---	----

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	7
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	9
2.1 Tipos de Estoques	9
2.2. Composição do Custo de Aquisição dos Estoques	9
2.3Composição do Custo de Transformação	11
2.4 Critérios de Valoração dos Estoques.....	12
2.4.1 Sistema inventário periódico	12
2.4.2 Sistema inventário permanente	13
2.4.2.1 PEPS – Primeiro a entrar, primeiro a sair	13
2.4.2.2 UEPS – Último a entrar, primeiro a sair	14
2.4.2.3 CMP – Custo Médio Ponderado	14
2.5 Arbitramento dos Estoques	17
3 CONSIDERAÇÕES FINAIS	20
REFERÊNCIAS	21
ABSTRACT	

1 INTRODUÇÃO

Segundo Ribeiro (1992, p. 15), "a contabilidade é uma ciência que permite, através de suas técnicas, manter um controle permanente do patrimônio da empresa". Neste sentido, na indústria esse controle ocuparia maior relevância, uma vez que o diferencial da indústria para as demais empresas é o fato de somente ela ter contabilidade de custos no processo produtivo, neste sentido, esse trabalho limita-se então a estudar o arbitramento dos estoques nas empresas industriais, quando estas são optantes do Lucro Real.

Uma das principais funções da contabilidade de custos é estabelecer os custos para determinado período, ter maior controle sobre as quantidades físicas produzidas, por meio do custo médio, estabelecer sistema de controle de custo que permitam análise, comparações, redução ou melhoria do custo, fornecer dados de custo em relação à determinada alternativa, a fim de que a administração possa tomar decisões quanto à escolha. Existe grande importância de a empresa ter o cálculo dos custos, não só para gestores mais também para informar o FISCO.

Entretanto, nem todas as empresas têm contabilidade de custos devido à dificuldade de implantação e execução, uma vez que os cálculos de custos envolvem um grau de complexidade considerável, nem todas as empresas tem condições, principalmente as indústrias menores, assim sendo o FISCO permite o arbitramento da matéria prima para toda empresa que não tem contabilidade de custos. A pretensão desse TCC é estudar a possibilidade de fazer uso do arbitramento dos estoques da matéria prima e dos produtos em elaboração permitido pelo FISCO para empresa que não tem a contabilidade de custos pague menos imposto.

Arbitrar os estoques não é algo positivo, uma vez que demonstra que quem está arbitrando os estoques não tem uma contabilidade de custo integrada, entretanto o FISCO através do regulamento do Imposto de Renda possibilita que essas empresas que não tem contabilidade de custo façam o uso do artifício que possa arbitrar a matéria prima e com isso encontrar o valor do custo do produto vendido, dentro desse artifício criado pelo FISCO abriu possibilidade de que esse custo ele seja no momento imediato maior do que o custo efetivo que ele teria caso tivesse feito a contabilidade de custo. Assim sendo este artigo tem como problemática, como o arbitramento dos estoques nas indústrias optantes do Lucro

Real sem contabilidade integrada pode reduzir o Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido?

Para responder o questionamento acima mencionado traçou-se o seguinte objetivo geral: Analisar o arbitramento dos estoques como instrumento de planejamento tributário. Para nortear o objetivo geral foram traçados os seguintes objetivos específicos: verificar os métodos de avaliação disponíveis para contabilidade de custos, identificar em quais situações que se podem arbitrar os estoques, analisar os estoques e o lucro antes do Imposto de Renda pelo arbitramento e pela contabilidade de custos.

Este artigo justifica-se pela razão de que será demonstrado um estudo comparativo entre base de cálculo do Imposto de Renda e Contribuição Social, caso exista ou não contabilidade de custos, mostrando para indústria se existe fragilidade na legislação no que tange ao arbitramento dos estoques de matéria prima evidenciando o impacto sobre a empresa caso a mesma tivesse contabilidade de custos.

A metodologia de pesquisa utilizada nesse trabalho teve como respaldo pesquisas bibliográficas de diferentes autores, leis específicas, livros digitais, sites de internet confiáveis, proporcionando a elaboração deste trabalho científico, e objetivos traçados com base no tema abordado, respondendo a problemática estabelecida.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Tipos de Estoques

Os estoques são quaisquer quantidades de bens físicos que são mantidos por um intervalo de tempo, agrega vários tipos, como por exemplo, os estoques de produtos acabados que aguardam venda ou os que estão prontos para serem utilizados na produção, e os estoques de mercadorias diretamente ligados a linha de produção (LEONE, 1997).

Observa que existem muitas maneiras de classificar estoques. Uma classificação constante utilizada se relaciona ao fluxo de materiais que entra em uma organização, passa por ela e dela sai. Os principais tipos de estoque na indústria são matéria prima são itens comprados e recebidos que ainda não entraram no processo de produção, estoque de embalagem são itens que estão aguardando a produção para armazenamentos de determinados produtos, os produtos acabados são os itens que já saíram do processo de produção, estoque de materiais secundários são os itens não muito relevantes, de caráter secundário (ARNOLD, 1999).

Os produtos acabados representam aqueles já terminados oriundos da própria produção, estando estocado na fábrica, em depósitos, ou em filiais. Seu nível de estoque acaba sendo determinado pela previsão de vendas, sem criar estoques em excesso auxiliando na minimização dos custos.

2.2. Composição do Custo de Aquisição dos Estoques

O conceito de custo de aquisição deve englobar o preço do produto comprado, mais os custos incorridos adicionalmente, até estar o produto no estabelecimento da empresa. Custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos, bem como os custos de transportes, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis a aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Os descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo aquisição. Juros incorridos e outras despesas financeiras não devem integrar o custo do estoque, como em uma compra de estoque negociada a prazo que fuja aos padrões

normais de negociação e se caracterizam como financiamento, cuja diferença entre o preço de aquisição em condição normal de pagamento e o valor pago deve ser reconhecida como despesa de juros durante o período de financiamento (IUDÍCIBUS *et al.*, 2010).

Se a indústria tiver que retirar o material no fornecedor e arcar com os transportes e seguro esses gastos devem fazer parte do custo de aquisição, assim como os gastos com vigilância, armazenagem também devem fazer parte no custo de aquisição. Quando a empresa adquire um material para ser usado na fabricação, se os impostos forem recuperáveis na escrita fiscal, a exemplo de IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados e ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços na indústria eles serão deduzidos do valor total da Nota Fiscal de compra, enquanto que no comércio somente o ICMS será deduzido da Nota Fiscal de compra. Se a empresa for optante do lucro real, o IPI, ICMS, PIS – Programa de Integração Social, COFINS – Contribuição para Seguridade Social, serão deduzidos do valor total da Nota Fiscal de compra, enquanto nas empresas optantes do lucro presumido, o IPI, ICMS não compõem o custo de aquisição.

O exemplo disso pode citar na compra da matéria prima os dados que conta na nota fiscal são os seguintes:

Quadro 1 – Valores das operações a serem exemplificadas

Total da nota fiscal	R\$ 500.000,00
Frete e Seguro	R\$ 20.000,00
Valor do IPI	R\$ 32.000,00
Valor do ICMS	R\$ 60.000,00
Valor do PIS	R\$ 10.000,00
Valor do COFINS	R\$ 15.000,00

Fonte: o autor

Quadro 2 - Valor do estoque para indústrias

Total da nota fiscal	R\$ 500.000,00
Frete e Seguro	R\$ 20.000,00
(-) Valor do IPI	R\$ 32.000,00
(-) Valor do ICMS	R\$ 60.000,00
Custo de Aquisição	R\$ 428.000,00

Fonte: o autor

Quadro 3 - Valor do estoque para comércio

Total da nota fiscal	R\$ 500.000,00
Frete e Seguro	R\$ 20.000,00
Valor do IPI	R\$ 32.000,00
(-) Valor do ICMS	R\$ 60.000,00
Custo de Aquisição	R\$ 492.000,00

Fonte: o autor

No Quadro 2, no ramo da indústria apresenta a aquisição da seguinte forma: matéria prima cujo o valor total da nota fiscal é de R\$ 500.000,00, composto por frete, IPI, ICMS, sendo que o IPI, ICMS são tributos recuperáveis, sendo assim o custo de aquisição é de R\$ 428.000,00.

No Quadro 3, no ramo do comércio apresenta a aquisição da seguinte forma: matéria prima cujo o valor total da nota fiscal é de R\$ 500.000,00, composto por frete, IPI, ICMS, sendo que o ICMS é um tributo recuperável, sendo assim o custo de aquisição é de R\$ 492.000,00.

Quadro 4 - Valor do estoque para Lucro Real

Total da nota fiscal	R\$ 500.000,00
Frete e Seguro	R\$ 20.000,00
(-) Valor do IPI	R\$ 32.000,00
(-) Valor do ICMS	R\$ 60.000,00
(-) Valor do PIS	R\$ 10.000,00
(-) Valor do COFINS	R\$ 15.000,00
Custo de Aquisição	R\$ 403.000,00

Fonte: o autor

Quadro 5 - Valor do estoque para Lucro Presumido

Total da nota fiscal	R\$ 500.000,00
Frete e Seguro	R\$ 20.000,00
(-) Valor do IPI	R\$ 32.000,00
(-) Valor do ICMS	R\$ 60.000,00
Valor do PIS	R\$ 10.000,00
Valor do COFINS	R\$ 15.000,00
Custo de Aquisição	R\$ 453.000,00

Fonte: o autor

No Quadro 4, optantes do Lucro Real apresenta a aquisição da seguinte forma: matéria prima cujo o valor total da nota fiscal é de R\$ 500.000,00, composto por frete, IPI, ICMS, PIS, COFINS sendo que o IPI, ICMS, PIS, COFINS são tributos recuperáveis, sendo assim o custo de aquisição é de R\$ 403.000,00.

No Quadro 5, optantes do Lucro Presumido apresenta a aquisição da seguinte forma: matéria prima cujo o valor total da nota fiscal é de R\$ 500.000,00, composto por frete, IPI, ICMS, PIS, COFINS sendo que o IPI, ICMS, são tributos recuperáveis, sendo assim o custo de aquisição é de R\$ 453.000,00.

2.3 Composição do Custo de Transformação

O custo indireto é aquele que não se pode apropriar diretamente a cada tipo de bem ou função de custo no momento de sua ocorrência. Os custos indiretos são apropriados aos portadores finais mediante o emprego de critérios pré-determinados e vinculados a causa correlatadas. Cada vez que é necessário utilizar qualquer fator de rateio para a apropriação ou cada vez que há o uso de estimativas e não de medição direta, fica o custo incluído como indireto. Custo de difícil mensuração em

relação ao objetivo de custeio, necessitando de um critério de rateio para sua alocação (MARTINS, 2001).

São classificados em fixos e variáveis, leva em consideração a unidade de tempo, o valor total de custos e volume da atividade. Custos fixos são aqueles cujos valores são os mesmos qualquer que seja o volume da produção da indústria, como por exemplo, aluguel da fábrica que independente de produzir tem que ser pago. Custos variáveis são aqueles cujos valores alteram em função do volume da produção da indústria, ou seja, quanto maior a produção maior o custo variável, este depende da produção, matéria prima, água, energia (MARTINS, 2001)

2.4 Critérios de Valoração dos Estoques

Existem dos tipos de inventário periódico e permanente, tem como objetivo medir qual valor que se encontra no estoque e dos custos das mercadorias vendidas, tendo grande importância no controle dos estoques devido grande rotina com entradas e saídas de mercadorias, preços e fornecedores variados, pois os preços de aquisição das mercadorias mudam constantemente, sofrendo influência da inflação e cenário político.

2.4.1 Sistema inventário periódico

Supõe que não é feita uma ficha de controle de estoque para registrar todas as transações no exato momento em que ocorrem, mas apenas se faz levantamento físico das quantidades estocadas em determinados períodos de tempo, entretanto o valor do CMV só é conhecido periodicamente, uma desvantagem deste tipo de inventário é deixar de detectar as saídas de mercadorias como, por exemplo, roubo, perdas e devoluções. É notável que facilmente tal sistema deixe a desejar. O sistema inventário vem de muitos anos, quando se fazia um balanço anual, e fazia também levantamento dos estoques. Em uma moderna administração, a gestão permanente dos estoques é indispensável para bom andamento da empresa (PADOVEZE, 2017).

De forma hipotética serão demonstrados o cálculo e a contabilização da compra de mercadoria a prazo no valor de R\$ 12.000,00 pela empresa X, optante do

Simple Nacional e considerando que os estoques iniciais são de R\$ 10.000,00 e estoques finais de mercadorias, conforme inventário periódico, foi R\$10.800,00.

CMV= Estoque inicial +Compras – Estoque final...[1]

CMV= 10.000+12.000-10.800

CMV=11.200

Mercadoria em Estoque		Compras		Fornecedor	
(s)10.000	10.000(2)	(1) 12.000	12.000(2)		12.000 (1)
(3)SF10.800					
CPV					
(2)22.000	10.800(3)				
11.200					

2.4.2 Sistema inventário permanente

É um sistema de controle de estoque que apura o saldo em valor das movimentações de cada item imediatamente após as suas transações, ou seja, permanentemente tem valor final dos itens em estoque na sua ficha de controle de estoque. Este tipo de Inventário geralmente utilizado em empresas de grande porte (PADOVEZE, 2017).

Segundo Ludícibus; Marion (2010, p.104) O fato de o “inventario permanente” se basear em controles que registram todas as operações ocorridas (entradas ou saídas) não significa que a empresa deva dispensar por completos os levantamentos inventariais físicos (com a frequência que julgar necessário) como forma de testar à veracidade das informações geradas pelos controles.

2.4.2.1 PEPS – Primeiro a entrar, primeiro a sair

O método PEPS prioriza a ordem cronológica de entrada dos produtos privilegiando o uso do lote mais antigo de mercadorias até que as quantidades sejam esgotadas. Significa que os valores mais antigos que entraram nos estoques serão os primeiros a serem considerados quando uma mercadoria for vendida, entretanto não há diferença alguma entre a empresa que avalia o custo do material

aplicado durante o período ou somente em seu final (MARTINS 2001; MONTOTO, 2011).

É importante destacar que não existem problemas com avaliação das entradas das mercadorias, pois os preços fixados em nota fiscal estão a preço de custo. O critério de valorização de estoque é importante apenas na diferenciação do custo da saída. No método PEPS a vantagem é que os estoques finais são valorizados a preços mais recentes, fazendo com que o balanço patrimonial esteja mais próximo de uma realidade de preços de mercado, a desvantagem é que o CMV está a preços mais antigos, prejudicando a demonstração de resultados (PADOVEZE, 2017).

2.4.2.2 UEPS – Último a entrar, primeiro a sair

Significa que os valores mais recentes que entraram nos estoques serão os primeiros a sair quando uma mercadoria for vendida. Segundo Martins (2001, p. 129) “com a adoção deste método há tendência de se apropriar custos mais recentes aos produtos elaborados, o que provoca redução do lucro contábil. Provavelmente por essa razão, essa forma de apropriação, apesar de aceita pelos princípios contábeis, não é admitida pelo Imposto de Renda brasileiro”.

No método UEPS traz como vantagem o fato de que o CMV está a preços mais recentes, próximo da realidade, já a desvantagem é trazer o estoque final a preços mais antigos (PADOVEZE, 2017).

2.4.2.3 CMP – Custo médio ponderado

Calcula o valor médio em um período que não ultrapasse um mês. Considerando o valor e a quantidade inicial. Os produtos serão avaliados pela média dos custos de aquisição, sendo estes atualizados a cada compra efetuada.

Segundo esse critério, abandona totalmente o controle do saldo em estoque final por preços de compra. As quantidades compradas dos diversos preços acabam por influir no preço médio, via ponderação estatística das quantidades. Outro fator que faz com que esse critério seja muito utilizado é a sua operacionalidade e conceito de arquivo, enquanto os outros dois critérios obrigam um controle rigoroso compra a compra, esse critério mantém uma única linha de controle de qualidades

em estoque. O método CMP sua vantagem é basicamente operacional (PADOVEZE, 2017).

Exemplo prático supondo que uma empresa X obteve as seguintes movimentações no período.

Estoque inicial de 100 unidades a \$ 34,00 cada = Total \$ 3.400,00

Em 05/04/19 - Aquisição de 500 unidades a \$ 40,00 cada = Total \$ 20.000,00

Em 10/04/19 - Venda de 300 unidades a \$ 56,00 cada = Total \$ 16.800,00

Em 17/04/19 - Aquisição de 160 unidades a \$ 43,60 cada = Total \$ 6.976,00

Em 22/04/19 - Venda de 400 unidades a \$ 59,00 cada = Total 23.600,00

Quadro 6 - Empresa X – Ficha de Estoque – PEPS

Histórico	Entradas			Saídas			SalDOS		
	Quant	VI unit	VI total	Quant	VI unit	VI total	Quant	VI unit	VI total
Est.Inicial	-	-	-	-	-	-	100	34,00	3.400
Aquisição	500	40,00	20.000	-	-	-	100 500	34,00 40,00	3.400 20.000
Venda	-	-	-	100 200	34,00 40,00	3.400 8.000	300	40,00	12.000
Aquisição	160	43,60	6.976	-	-	-	300 160	40,00 43,60	12.000 6.976
Venda	-	-	-	300 100	40,00 43,60	12.000 4.360	60	43,60	2.616
Totais	660	Compra	26.976	700	CMV	27.760	-	E. F	-

Fonte: o autor

$CMV = \text{Estoque Inicial} + \text{Compras} - \text{Estoque Final}$

$27.760 = 3.400 + 26.976 - 2.616$

$\text{Lucro Bruto} = \text{Vendas} - \text{CMV}$

$12.640 = 40.400 - 27.760$

Quadro 7-Empresa X – Ficha de Estoque – UEPS

Histórico	Entradas			Saídas			SalDOS		
	Quant	VI unit	VI total	Quant	VI unit	VI total	Quant	VI unit	VI total
Est.Inicial	-	-	-	-	-	-	100	34,00	3.400

Aquisição	500	40,00	20.000	-	-	-	100 500	34,00 40,00	3.400 20.000
Venda	-	-	-	300	40,00	12.000	100 200	34,00 40,00	3.400 8.000
Aquisição	160	43,60	6.976	-	-	-	100 200 160	34,00 40,00 43,60	3.400 8.000 6.976
Venda	-	-	-	160 200 40	43,60 40,00 34,00	6.976 8.000 1.360	60	34,00	2.040
Totais	660	Compra	26.976	700	CMV	28.336	-	E. F	-

Fonte: o autor

$$\text{CMV} = \text{Estoque Inicial} + \text{Compras} - \text{Estoque Final}$$

$$28.336 = 3.400 + 26.976 - 2.040$$

$$\text{Lucro Bruto} = \text{Vendas} - \text{CMV}$$

$$12.064 = 40.400 - 28.336$$

Quadro 8 - Empresa X – Ficha de Estoque – CMP

Histórico	Entradas			Saídas			SalDOS		
	Quant	VI unit	VI total	Quant	VI unit	VI total	Quant	VI unit	VI total
Est.Inicial	-	-	-	-	-	-	100	34,00	3.400
Aquisição	500	40,00	20.000	-	-	-	600	39,00	23.400
Venda	-	-	-	300	39,00	11.700	300	39,00	11.700
Aquisição	160	43,60	6.976	-	-	-	460	40,60	18.676
Venda	-	-	-	400	40,60	16.240	60	40,60	2.436
Totais	660	Compra	26.976	700	CMV	27.940	-	E. F	-

Fonte: o autor

$$\text{CMV} = \text{Estoque Inicial} + \text{Compras} - \text{Estoque Final}$$

$$27.940 = 3.400 + 26.976 - 2.436$$

$$\text{Lucro Bruto} = \text{Vendas} - \text{CMV}$$

$$12.460 = 40.400 - 27.940$$

No sistema PEPS tem-se o menor custo uma vez que ele valoriza os primeiros que entram que em tese tem um custo menor, pois a idéia é que quanto mais o tempo passa os preços aumentam, então o primeiro que entrou o custo está mais baixo, ou seja, o lucro vai ser maior, pagando mais imposto.

Observa-se que dos três métodos o que ficou com o maior custo foi o método UEPS, pois o UEPS é o sistema que valoriza a última compra, normalmente a última compra é a mais cara, em tudo que ele é o primeiro a sair, vai direto para o resultado, saindo com o custo maior, ocorre que o lucro diminui pagando menos imposto. Por enquanto, apesar da inflação do Brasil está estabilizada, o FISCO ele não aceita o método UEPS, justamente por que ainda existe a possibilidade dos produtos serem comprados mais caro e ser lançado contra o resultado um custo maior.

O equilíbrio entre os dois métodos (PEPS e UEPS) está o CMP, que toda vez que ocorrer compra por um preço diferente dos que constam no estoque o custo médio irá modificar.

2.5 Arbitramento dos Estoques

Segundo Pêgas (2011, p.411) “o critério por arbitramento era utilizado pelo Fisco quando a contabilidade de custos não estiver integrada com a contabilidade principal”. Tendo como base legal o novo decreto do Imposto de Renda N° 9.580.

Art. 308. Se a escrituração do contribuinte não satisfizer às condições previstas nos § 1º e § 2º do art. 306, os estoques deverão ser avaliados (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14, § 3º):

I - os de materiais em processamento, por uma vez e meia o maior custo das matérias-primas adquiridas no período de apuração, ou em oitenta por cento do valor dos produtos acabados, determinado de acordo com o disposto no inciso II; e

II - os de produtos acabados, em setenta por cento do maior preço de venda no período de apuração.

§ 1º Para aplicação do disposto no inciso II do caput, o valor dos produtos acabados deverá ser determinado com base no preço de venda, sem exclusão de qualquer parcela a título de ICMS.

§ 2º O disposto neste artigo deverá ser reconhecido na escrituração comercial. (BRASIL, 2018 p. 81).

Exemplo prático:

A Empresa Soluções Industrial Ltda., é uma indústria de sabão Alvo-neve, no primeiro semestre de 2012 apresentou os seguintes dados na produção:

Quadro 9 – Demonstrativo de gastos com a produção do mês com dados hipotéticos

Matéria prima	Insumos	Mão de obra	Total	Embalagem	Produção
R\$500.000	R\$200.000	R\$300.000	R\$1.000.000	R\$0,50/unid.	250.000

Fonte: o autor

Utilização dos estoques em elaboração PE 80%

Utilização dos estoques acabados PA 75%

Preço de venda do sabão: R\$ 6,00

Valor das despesas operacionais R\$ 170.000,00

Com contabilidade de custos integrada

Produto em elaboração 250.000 unid. x 80% = 200.000 unid.

Total dos materiais R\$1.000.000 x 80% = R\$ 800.000

Produto em elaboração 200.000 unid x embalagem R\$ 0,50 =R\$ 100.000

Produtos acabados = R\$ 800.000 + R\$ 100,000 = R\$ 900.000

Produtos acabados R\$ 900.000 x 75% = R\$ 675.000

Produtos acabados 200.000 unid. x 75% = 150.000 unid.

Produtos em elaboração 250.000 unid. – Produtos acabados 200.000 unid. = 50.000

Produtos acabados 200.000 unid – Produtos vendidos 150.000 unid = 50.000

Demonstração de Resultado do Exercício

Receita 150.000 unid x R\$6,00 = 900.000

CPV 150.000 unid. x R\$ 4,50 = (675.000)

Despesas operacionais = (170.000)

Lucro = 55.000

Sem contabilidade de custos com arbitramento

Produtos acabados = R\$ 6,00 x 70% = R\$ 4,20

Estoque final de produtos acabados R\$ 50.000 x R\$ 4,20 = R\$ 210.000

Situação 1: Produtos em elaboração = 56% x R\$ 6,00 = R\$ 3,36

Custo unitário arbitrado R\$ 3,36 x 50.000 unid. = R\$ 168.000

Situação 2: Produtos em elaboração 1,50 x matéria prima R\$ 500.000 = R\$ 750.000

Custo arbitrado R\$ 750.00 ÷ produção 250.000 unid. = R\$ 3,00

Custo unitário arbitrado R\$3,00 x 50.000 = R\$150.000

Produtos acabados R\$ 210.000 + produtos em elaboração R\$ 150.000 = R\$360.000

Total dos materiais R\$ 1.000.000 + embalagem R\$ 100.000 = R\$ 1.100.000

Gasto Total R\$ 1.100.000 – total do estoque R\$ 360.000 = R\$ 740.000

Demonstração de Resultado do Exercício

Receita 150.000 unid. x R\$ 6,00 = 900.000

CPV arbitrado = (740.000)

Despesas operacionais = (170.000)

Prejuízo = (10.000)

No exemplo acima pode-se visualizar que em algumas situações o custo arbitrado ele pode ser uma ótima ferramenta de planejamento tributário para reduzir a carga tributária. Neste caso o arbitramento fez com que o CPV se elevasse e o lucro ficasse negativo, é possível trabalhar com o arbitramento dos estoques e esse arbitramento fazer com que o lucro fiscal seja mais baixo, lógico que esse não é o objetivo do FISCO, o objetivo foi fazer com que a indústria que não possui a contabilidade de custo integrada encontrasse o CPV e por consequência chegar a um resultado e não ficar sem base de cálculo para o imposto.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os cálculos de custos envolvem um grau de complexidade considerável, nem todas as empresas tem condições de fazê-los, principalmente as indústrias menores, assim sendo, o FISCO permite o arbitramento da matéria prima para toda empresa que não tem contabilidade de custos, arbitrar os estoques não é algo positivo, uma vez que demonstra que quem está arbitrando os estoques não tem uma contabilidade de custo integrada, com isso gerou o seguinte questionamento: Como o arbitramento dos estoques nas indústrias optantes do Lucro Real sem contabilidade integrada pode reduzir o IR e CSLL? Em situações onde a contabilidade não é integrada e os estoques serão arbitrados através do regulamento do Imposto de Renda, em se tratando de indústrias optantes do Lucro Real onde as margens de lucro são estreitas, existe uma economia no IR e CSLL por causa da redução da base de cálculo.

Este trabalho teve como objetivo verificar os métodos de avaliação disponíveis para contabilidade de custos onde pôde refletir sobre os critérios de avaliação dos estoques, foi visualizado que usando o método PEPS, o CMV será menor por conta de sempre usar o critério primeiro que entra, primeiro que sai, no UEPS para controle de estoque o CMV terá um custo mais alto, pois o critério utilizado é o último que entra é o primeiro a sair, sendo que este critério não é aceito pelo Fisco, enquanto que no CMP o CMV vai estar sempre entre o PEPS e UEPS. É importante ter a contabilidade de custo integrada para obter todo um controle dos custos e trabalhar de forma precisa, no entanto o Fisco abre essa possibilidade de trabalhar com arbitramento dos estoques servindo de planejamento tributário em algumas situações, fazendo com que o lucro fiscal diminua pagando menos o IR e CSLL.

No entanto esse trabalho não teve objetivo de esgotar o assunto abordado, e sim contribuir com as indústrias, ao demonstrar através do exemplo prático a importância de se ter a contabilidade de custos integrada ou fazer o arbitramento, mostrando na Demonstração do Resultado do Exercício a melhor opção para reduzir o lucro fiscal.

REFERÊNCIAS

ARNOLD, J. R. T. **Administração de materiais**. São Paulo: Atlas, 1999.

BRASIL. Decreto Nº 9.580, DE 22 DE novembro DE 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. 2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm. Acesso em 25 de abril de 2019.

IUDÍCIBUS, S. *et al.* **Manual de contabilidade societária**. São Paulo, SP. Ed. Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, S., MARION, J. C. **Contabilidade comercial**. 9ª Ed. São Paulo, SP. Ed. Atlas, 2010.

LEONE, G. S. G. **Curso de contabilidade de custos: contém critério do custeio ABC**. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 1997.

MONTOTO, E. **Contabilidade geral esquematizado**. Editora Saraiva. 2011.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 8ª ed. São Paulo, SP. Ed. Atlas, 2001.

PADOVEZE, C. L. **Manual de contabilidade básica** 10ª ed. Ed. Atlas, 2017.

PÊGAS, P. H. **Manual de contabilidade tributária**. 7ª.Ed. Freitas Bastos, São Paulo: 2011.

RIBEIRO, O. M. **Contabilidade básica**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 1992.

ABSTRACT

One of the main functions of cost accounting is to establish the costs for a given period, to have greater control over the physical quantities produced, by means of the average cost, to establish cost control systems that allow analysis, comparisons, reduction or improvement of the cost, in the However, to arbitrate inventories is not a positive thing, since it shows that those who are arbitrating inventories do not have an integrated cost accounting, however, FISCO through the Income Tax regulation allows those companies that do not have cost accounting to make use of them of the artifice as a result of this fact, this scientific research has the purpose of answering the following question: How can the arbitrage of inventories in the industries of Real Profit without integrated accounting reduce IR and CSLL? Based on this assumption, this research has the general objective of analyzing inventory arbitrage as an instrument of tax planning, and to achieve this goal, the following specific objectives were taken as a basis: to verify the available valuation methods for cost accounting, identify the situations in which stocks can be arbitrated, analyze inventories and profit before the Income Tax through arbitrage and cost accounting. In order to reach the necessary answers to the problem and its objectives, the bibliographical research was used as a method in the it was possible to analyze that it is important to have integrated cost accounting, however the Treasury opens this possibility to work with inventory arbitrage and cause the tax profit to decrease by paying less the IR and CSLL.

Keywords: Arbitration, Inventory, Costaccounting.