

**UNIVERSIDADE ESTADUAL DO SUDOESTE DA BAHIA (UESB)
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS (DCSA)
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

RAMON DE SOUZA MATOS

**O IMPACTO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O LUCRO DAS EMPRESAS
INDUSTRIAIS QUANDO NÃO HÁ INTEGRAÇÃO E COORDENAÇÃO DO
SISTEMA DE CUSTOS COM A ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL**

VITÓRIA DA CONQUISTA

2012

RAMON DE SOUZA MATOS

**O IMPACTO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O LUCRO DAS EMPRESAS
INDUSTRIAIS QUANDO NÃO HÁ INTEGRAÇÃO E COORDENAÇÃO DO
SISTEMA DE CUSTOS COM A ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL**

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Sociais Aplicadas (DCSA) como requisito parcial para obtenção do Grau de Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia (UESB).

Área de Concentração: Contabilidade de Custos

Orientador(a): Prof. Carlos Alberto Góes de Carvalho

VITÓRIA DA CONQUISTA

2012

M382i Matos, Ramon de Souza.

O impacto da tributação sobre o lucro das empresas industriais quando não há integração e coordenação do sistema de custos com a escrituração contábil / Ramon de Souza Matos, 2012.

63f.: il.

Orientador: Carlos Alberto Góes de Carvalho.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia, Vitória da Conquista, 2012.

Referências: f. 55.

1. Contabilidade de custos. 2. Custeio por absorção. I. Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia. I. Carvalho, Carlos Alberto Góes de. II.T.

CDD: 657.42

RAMON DE SOUZA MATOS

**O IMPACTO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O LUCRO DAS EMPRESAS
INDUSTRIAIS QUANDO NÃO HÁ INTEGRAÇÃO E COORDENAÇÃO DO
SISTEMA DE CUSTOS COM A ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL**

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Sociais Aplicadas (DCSA) como requisito parcial para obtenção do Grau de Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia (UESB).

Área de Concentração: Contabilidade de Custos

Orientador(a): Prof. Carlos Alberto Góes de Carvalho

Vitória da Conquista, ____/____/_____.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Carlos Alberto Góes de Carvalho
Mestrado em Contabilidade pela Fundação Visconde de Cairu - UESB
(orientador)

Flávio José Dantas da Silva
Especialização em Auditoria Fiscal Contábil pela Universidade Federal da Bahia - UESB

Gildásio Santana Júnior
Doutorado em Administração pela Universidade Federal da Bahia - UESB

AGRADECIMENTOS

Agradeço a todos que me ajudaram nessa formação acadêmica de quase 10 anos de duração. A todos os professores que, de alguma forma, me despertaram algum interesse em conhecer e pesquisar mais sobre alguma coisa; E àqueles que, de mão beijada, me permitiram crescer algo ao meu intelecto. Aos colegas que também participaram dessa evolução e aos familiares que não me deixaram desistir.

Por trás de toda grande fortuna há um crime.
(HONORÉ DE BALZAC)

RESUMO

Esse ensaio trata do estudo de caso em que se busca evidenciar o impacto da cobrança dos tributos federais incidentes sobre o lucro tributável nas empresas industriais em duas perspectivas distintas: com, ou sem, integração e coordenação entre a contabilidade de custos e a contabilidade financeira regular. Há previsão legal para o arbitramento dos saldos de estoques de produtos em processo e produto acabado para a determinação do custo dos produtos vendidos, que é confrontado com a receita bruta do período. O trabalho traz um caso prático em que se mostra o cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido nos cenários possíveis, quais sejam, quando há integração e quando não há. O estudo de caso é proposto sob as diretrizes da modalidade de custeio por absorção, que é o método de custeio obrigatório segundo a legislação fiscal vigente.

Palavras-chave: Custeio por Absorção. Integração e Coordenação. Contabilidade de Custos.

ABSTRACT

This essay deals with the case study which seeks to enlighten the impact of the charging of federal taxes levied on taxable income in industrial firms in two different perspectives: with, or without, integration and coordination between the cost accounting and the financial accounting regularly managed. There are legal prescriptions for arbitration of the balance of stocks of products in process and finished products for determining the cost of products sold, which is confronted with the gross revenue of the period. The paper presents a case study in which shows the calculation of income tax and social contribution on net income in the possible scenarios, namely, when there is integration and when there is not. The case study is proposed under the guidelines of the standard costing accounting, which is the method of costing required according to current tax legislation.

Keywords: Standard Costing Accounting. Integration and Coordination. Cost Accounting.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1. Unidades de matéria-prima adquirida em cada mês do ano-base por produto.....	35
Tabela 2. Rateio dos Custos: Mão-de-Obra Direta (MO) e CIF.....	36
Tabela 3. Entrada de Matéria-Prima em Almoxarifado e saída para Produtos em Processo – Produto A.....	38
Tabela 4. Entrada de Matéria-Prima em Almoxarifado e saída para Produtos em Processo – Produto B.....	39
Tabela 5. Entrada de Matéria-Prima em Almoxarifado e saída para Produtos em Processo – Produto C	40
Tabela 6. Tabela de Descrição Monetária dos Custos de Produtos em Processo em cada mês do ano-calendário – Produto A.....	41
Tabela 7. Tabela de Descrição Monetária dos Custos de Produtos em Processo em cada mês do ano-calendário – Produto B.....	41
Tabela 8. Tabela de Descrição Monetária dos Custos de Produtos em Processo em cada mês do ano-calendário – Produto C.....	42
Tabela 9. Entrada de Insumos em Produtos em Processo e saída para Produtos Acabados – Produto A.....	43
Tabela 10. Entrada de Insumos em Produtos em Processo e saída para Produtos Acabados – Produto B.....	44
Tabela 11. Entrada de Insumos em Produtos em Processo e saída para Produtos Acabados – Produto C	45
Tabela 12. Entrada de Insumos em Produtos Acabados e apuração dos CPV – Produto A	46
Tabela 13. Entrada de Insumos em Produtos Acabados e apuração dos CPV – Produto B	47
Tabela 14. Entrada de Insumos em Produtos Acabados e apuração dos CPV – Produto C	48
Tabela 15. Receita com vendas em 2011 – por mês	49
Tabela 16. Apuração do Lucro e Impostos com Integração	50
Tabela 17. Total dos Custos alocados nas Contas de Produtos em Processo.....	50
Tabela 18. Custos do Produto Processado.....	52
Tabela 19. Custo dos Produtos Vendidos sem integração e coordenação do sistema de custos.	52
Tabela 20. Demonstração de Resultados do Exercício.....	53
Tabela 21. Quadro resumo do recolhimento dos tributos incidentes sobre o lucro.....	53

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	10
1.1	CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA.....	10
1.2	HIPÓTESE	11
1.2.1	Operacionalização das Variáveis.....	11
1.3	OBJETIVOS	12
1.4	METODOLOGIA.....	12
1.5	JUSTIFICAÇÃO.....	15
2	DESENVOLVIMENTO	17
2.1	CONTABILIDADE DE CUSTOS	17
2.2	PRINCÍPIOS CONTÁBEIS GERALMENTE ACEITOS	18
2.2.1	Princípio da Realização da Receita	19
2.2.2	Princípio da Confrontação das Despesas com as Receitas e com os períodos contábeis	19
2.2.3	Princípio do custo histórico como base de valor.....	20
2.2.4	Materialidade ou relevância.....	20
2.3	CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS.....	21
2.4	CUSTEIO POR ABSORÇÃO.....	23
2.5	CUSTOS <i>VERSUS</i> DESPESAS	24
2.6	ESPECIFICIDADES DO CUSTEIO POR ABSORÇÃO	25
2.6.1	Materiais Diretos.....	26
2.6.2	Mão-de-obra direta	27
2.6.3	Custos indiretos de produção (CIP) ou gastos gerais de fabricação (GGF)..	28
2.7	CUSTEIO POR ABSORÇÃO: DEPARTAMENTALIZAÇÃO	29
2.8	CUSTEIO POR ABSORÇÃO: POR ORDEM DE FABRICAÇÃO E POR PROCESSO.....	30
2.9	QUESTÕES FISCAIS RELACIONADAS À CONTABILIDADE DE CUSTOS	32
2.10	ANÁLISE DE ESTUDO DE CASO	34
3	CONCLUSÃO	54
	REFERÊNCIAS	55

1 INTRODUÇÃO

Num cenário nacional em que a tributação tem uma carga considerável e relevante no ambiente empresarial, faz-se necessário encontrar caminhos e formas para reduzir os custos e despesas relacionados aos tributos. Para tal, muitas empresas buscam melhorar sua lucratividade através de projetos e estudos na área tributária.

Todavia, apesar dos custos e despesas, de cunho tributário, inerentes à atividade operacional e usual da empresa, há de se preocupar com certos deslizes que possam causar um ônus desnecessário ao caixa da organização. O gestor deve observar toda a legislação que regulamenta as atividades de sua empresa para evitar sanções que comprometam o lucro de seus negócios.

Ademais, é imprescindível que as empresas mantenham o controle atualizado de seus custos e despesas para que tenha condições e informações para uma tomada de decisões mais satisfatória.

Outro aspecto relevante é a atenção ao custo de oportunidade dos negócios da empresa. O gestor deve avaliar as diferentes formas de gerir os recursos disponíveis para alcançar resultados melhores e mais satisfatórios.

Foi nesse sentido que se escolheu o tema para essa monografia. Será analisado nesse estudo o impacto causado pela tributação ao lucro quando não há integração e coordenação entre o sistema de custos e a escrituração contábil regular de uma empresa industrial. Com o intuito de demonstrar essa discrepância será apresentado um estudo de caso em que se verificará o montante de Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido num cenário em que há integração e num cenário em que não há integração.

1.1 CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA

O ensaio que se segue tratará da escrituração contábil dos custos nas empresas industriais como é feita atualmente no país. Será dada especial atenção à integração entre os sistemas de custos e o sistema financeiro de tais organizações e algumas de suas implicações tributárias.

É importante salientar que todas as empresas, que trabalham com custos de produção, são obrigadas a utilizar o método de custeio por absorção para a integração ao sistema de contabilidade financeira. Tais empresas são o objeto, alvo de estudo, dessa pesquisa. A esse respeito VanDerbeck e Nagy (2003, pág. 411) tecem o seguinte comentário: “O custeio por absorção precisa ser usado para fins de imposto de renda, assim como para demonstrações financeiras externas”.

Neves e Viceconti (2003, pág. 130) relatam que o regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº. 3000, de 26 de março de 1999, estabelece que as empresas que mantenham a **integração e coordenação** entre o sistema de custos e a escrituração geral poderão avaliar seus estoques de produtos acabados ou em elaboração pelo custo médio ou o dos bens adquiridos ou produzidos mais recentemente (*grifo nosso*).

O principal fator de indagação desse trabalho jaz na punição imputada às empresas industriais que não mantém o sistema de custos integrados ao sistema de escrituração financeira. A empresa que não tiver tais sistemas integrados terá os estoques finais de produtos acabados e de produtos em elaboração arbitrados na razão de seu maior preço de venda alcançado no período. Desta forma, arbitra-se o valor do estoque final e calcula-se o custo dos produtos vendidos pela diferença entre os estoques iniciais e finais do período (MARTINS, 2003, pág. 169).

Portanto, é o problema desta monografia: qual o impacto dos tributos federais incidentes sobre o lucro tributável das empresas industriais com ou sem os sistemas integrados e coordenados de custos e financeiro?

1.2 HIPÓTESE

Numa tentativa de responder à dúvida suscitada anteriormente é necessário definir uma hipótese para o trabalho ora produzido.

Os tributos incidentes sobre o lucro tributável de empresas industriais causam um impacto relevante e considerável quando não existe integração e coordenação entre as contabilidades de custo e financeira.

1.2.1 Operacionalização das Variáveis

1.2.1.1 Variáveis Independentes:

a) Indicadores

- I - Custeio por Absorção
- II - Escrituração contábil regulamentada

1.2.1.2 Variáveis Dependentes:

a) Indicadores

- I - Com integração entre contabilidade financeira e de custos
- II - Sem integração entre contabilidade financeira e de custos

1.3 OBJETIVOS

A pesquisa tem propósitos traçados desde o início de seu planejamento. Estes são divididos em gerais e específicos.

Esse ensaio tem como objetivo geral, comparar o impacto dos tributos incidentes sobre o lucro tributável das empresas industriais que utilizam, ou não, sistema integrado e coordenado entre a contabilidade de custos e a financeira.

A pesquisa traz consigo alguns objetivos mais específicos e pontuais:

- esquematizar o método de custeio por absorção;
- demonstrar como é feita a apropriação dos custos neste método de custeio;
- discutir algumas implicações fiscais sobre a contabilidade de custos;
- reafirmar a importância da integração e coordenação dos sistemas de custos e de escrituração financeira dentro das empresas industriais.

1.4 METODOLOGIA

Um item essencial para a introdução da pesquisa é a metodologia aplicada no trabalho. Aqui serão definidos os métodos utilizados para se encaminhar à conclusão da monografia.

A princípio, vale ressaltar que se trata de um trabalho monográfico, que nos dizeres de Salomon (1997, pág. 179) é uma expressão de tratamento científico e que, em sentido etimológico, significa dissertação a respeito de um assunto único; ou a redução de uma abordagem a um só assunto ou problema.

A dissertação segue o método hipotético-dedutivo. Nesse método "surge o problema e a conjectura, que serão testados pela observação e experimentação" (SILVA, 2003, pág. 42). Na mesma linha o autor coloca que nesse método se estabelece uma dúvida, ou problema, que é seguido de uma conjectura de sua solução e o que se faz, finalmente, é o falseamento, ou a tentativa de falseamento, da hipótese afirmada.

Chalmers (1983, pág. 64) expondo as ideias do falsificacionismo do filósofo da ciência austríaco, K. R. Popper, reconhece que:

o falsificacionista vê a ciência como um conjunto de hipóteses que são experimentalmente propostas com a finalidade de descrever ou explicar acuradamente o comportamento de algum aspecto do mundo ou do universo.

Nesse raciocínio, o autor, contemplando as ideias dos cientistas falsificacionistas, afirma que para fazer parte da ciência uma hipótese deve ser altamente falsificável.

Ainda sobre os falsificacionistas Chalmers (1983, pág. 72) aponta que a ciência começa com problemas. Desta forma, surgem hipóteses falsificáveis conjecturadas que serão criticadas e testadas.

Pode-se também inculir ao trabalho o método monográfico como explanado por Silva (2003, pág. 45):

também conhecido como estudo de caso, permite, mediante caso isolado ou de pequenos grupos, entender determinados fatos, partindo do princípio de que qualquer caso que se estude em profundidade pode ser considerado representativo de muitos outros ou até de todos os casos semelhantes.

Com a finalidade de cumprir o proposto no trabalho e abranger os objetivos expostos no tópico anterior, foi necessária a utilização de métodos e procedimentos de pesquisa. Para isso, o trabalho é dividido em três partes: a primeira consistiu na seleção do material e a coleta dos dados; a partir daí dividiu-se a seção do referencial teórico pela apresentação do modo de custeio por absorção e pela análise de normas e regulamentos referentes às obrigações das empresas com relação aos custos; por último desenvolveu-se um estudo de caso para contrastar o impacto pretendido no problema e na hipótese desta monografia.

Na seleção do material e do conteúdo, e, já no corpo do ensaio, na explanação do modelo de custeio por absorção foi utilizada a pesquisa bibliográfica, que segundo Silva (2003, pág. 60) é uma pesquisa que “explica e discute um problema com base em referências teóricas já publicadas em livros, revistas, periódicos [...]”. Portanto, para auxiliar na demonstração do método de custeio por absorção foi imprescindível a consulta a várias obras de renomados doutrinadores com experiência e conhecimento na área dos custos contábeis.

Na segunda parte do desenvolvimento do texto, em que se identificou a inferência de normas e regulamentos sobre o comportamento dos custos, foi feita uma pesquisa documental. Mais uma vez, o professor Silva (2003, pág. 61) contribui: pesquisa documental “difere da pesquisa bibliográfica por utilizar material que ainda não recebeu tratamento analítico ou que pode ser reelaborado [...]”. O autor cita como exemplos o manuseio de regulamentos, ofícios, registros públicos, circulares, e outros.

Após a introdução de tais conceitos como base de estudo, referencial teórico, a monografia propõe um estudo de caso para atingir o objetivo geral do trabalho: comparar o impacto dos impostos incidentes sobre o lucro tributável das empresas industriais que utilizam, ou não, sistema integrado e coordenado entre a contabilidade de custos e a financeira. Segundo Silva (2003, pág. 63) o estudo de caso “é um estudo que analisa um ou poucos fatos com profundidade”. O autor ressalta que o estudo de caso estimula novas descobertas, dá ênfase à totalidade e tem procedimentos simples.

Da forma proposta, tenciona-se alcançar os objetivos indicados e sanar a dúvida que causou a ideia, o planejamento e a consecução deste trabalho monográfico. Isso é feito através da tentativa de falsificação, mediante estudo de caso, da hipótese conjecturada a partir do problema delimitado.

1.5 JUSTIFICAÇÃO

Segundo Salomon (1997, pág. 157) a justificação do trabalho remonta às “razões, sobretudo teóricas, que legitimam o projeto como trabalho científico”. Dentre as justificativas, o autor, define como básicas as perspectivas teórica, humana, operacional e contemporânea do projeto.

A partir de tal posição, definem-se as justificações para a elaboração desta pesquisa:

- No âmbito teórico, trata-se de uma pesquisa de relevante contribuição para a discussão do tratamento dos custos fabris e da relação destes com as normas e os regulamentos fiscais editados pelos agentes públicos competentes;
- No âmbito humano e pessoal, há de se ressaltar a busca pela excelência e conformidade científica imposta ao trabalho monográfico e ao eventual estímulo, à comunidade acadêmica e empresarial, proporcionado por esta pesquisa e pelo debate aqui proposto;
- No campo operacional, espera-se que a pesquisa possa ter utilidade no meio empresarial local - ou a regionalização que venha a alcançar - como subsídio para a adoção de uma prática contábil plenamente regulamentada e com benefícios financeiros e procedimentais ainda não alcançados. Através deste trabalho, o empresário poderá estudar a influência dos métodos de custeio que utiliza e, por meio de uma alteração procedimental e da adequação à regulamentação da integração e coordenação de sua contabilidade, ser capaz de melhorar seus processos contábeis e se resguardar de eventuais fiscalizações e de um considerável aumento no recolhimento dos impostos incidentes sobre o lucro tributável da empresa.
- Numa perspectiva contemporânea, o ensaio pode ser vinculado à devida atenção da relação entre a contabilidade regular e obrigatória e os seus ajustes para se obter resultados gerenciais importantes. Ou seja, o planejamento contábil, como ferramenta gerencial, deve se ater

a questões fiscais, legislativas e principiológicas para otimizar resultados da empresa, evitando-se, assim, multas, outras sanções ou bases de cálculo arbitradas por desobediência a preceitos simples da legislação aplicável aos negócios da organização.

2 DESENVOLVIMENTO

O referencial do presente trabalho tratará das especificidades da Contabilidade de Custos no modelo de Custeio por Absorção e das normas e legislações atinentes ao assunto, tanto o Decreto do Imposto de Renda e a Lei das Sociedades por Ações como as Instruções baixadas pela Receita Federal que tratam da integração dos sistemas de contabilidade de custos e dos sistemas de contabilidade financeira.

O custeio por absorção é o método alvo de estudo deste ensaio. Trataremos de suas nuances no decorrer deste referencial. No intuito de testar as hipóteses propostas nessa monografia, nos debruçaremos em aspectos básicos e no detalhamento das informações necessárias ao custeio por absorção.

Para dar seguimento a tais questões, reputa-se importante uma demonstração efêmera e panorâmica da Contabilidade de Custos e alguns conceitos, como custos e despesas. É imprescindível, também, a importância dos princípios contábeis geralmente aceitos (PCGA) nessa discussão; e alguns tópicos relevantes de tais princípios serão explicitados no trabalho para ajudar na compreensão do custeio por absorção.

2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS

Para se chegar à definição do que seria a contabilidade de custos, faz-se necessário uma breve incursão pelos conceitos inerentes aos componentes de tal ramo, são eles os gastos e suas ramificações (custos, investimentos e despesas).

Os custos são gastos relativos a bens ou serviços utilizados para a produção, fabricação, transformação de outros bens ou prestação de serviços (Martins, 2003, pág. 25). Segundo o mesmo autor gasto é “a compra de um produto ou serviço

qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso) [...]” (Martins, 2003, pág. 24).

Investimentos são gastos ativados em função da vida útil do bem adquirido ou de benefícios atribuíveis a períodos posteriores (Martins, 2003, pág. 25).

As despesas, assim como os custos, são gastos porque também representam sacrifícios financeiros (em dinheiro, ou parcela do ativo, ou ainda um aumento no passivo da empresa). Segundo Martins (2003, pág. 25) a despesa é “bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas”. Como exemplo o autor propõe que a comissão de um vendedor é um gasto que, diretamente, é uma despesa. O equipamento usado na produção de determinado bem foi investimento quando adquirido para auxiliar na fabricação e *a posteriori* será parcialmente atribuído como custo (através de sua depreciação), e, quando da venda do produto se tornará despesa indiretamente, pois, pelos princípios contábeis geralmente aceitos, estes gastos serão confrontados com a receita que gerou.

Portanto, a Contabilidade de Custos detém-se precipuamente na mensuração dos custos incorridos na produção dos bens ou serviços que a empresa comercializa. Para Martins (2003, pág. 20), após a revolução industrial, os contadores que antes só se preocupavam com o valor de compra das mercadorias para valoração de estoques e apuração de resultado, agora tinham que se preocupar com a alocação dos valores pagos pelos fatores de produção utilizados.

Segundo o mesmo autor, a contabilidade de custos está em um novo campo e “tem duas funções relevantes: o auxílio ao Controle e a ajuda às tomadas de decisões.” (MARTINS, 2003, pág. 21).

A contabilidade de custos apura, portanto, a despesa gerada pelos fatores de produção direta ou indiretamente na fabricação dos produtos, dando um suporte na integração dos sistemas de contabilidade gerencial e um grande apoio à gestão da empresa.

2.2 PRINCÍPIOS CONTÁBEIS GERALMENTE ACEITOS

Dentre os princípios contábeis geralmente aceitos alguns têm influência direta na Contabilidade de Custos. É o caso do princípio da realização da receita, do princípio da competência, do princípio do custo histórico como base de valor e o da

materialidade ou relevância. A seguir são apresentadas algumas características de cada um dos princípios que influem na contabilidade de custos e principalmente no método de custeio por absorção.

2.2.1 Princípio da Realização da Receita

Segundo Marion (1993, pág. 96),

A Receita é reconhecida no período contábil em que foi gerada. O fato gerador, normalmente, é identificado quando os bens ou serviços são transferidos aos compradores em troca de direito (receita a vista), de direitos a receber (receita a prazo) ou ainda outro item do ativo (permuta).

Outro enunciado pode ser proposto para tal princípio:

A receita é considerada e, portanto, passível de registro pela Contabilidade, quando produtos ou serviços produzidos ou prestados pela Entidade são transferidos para outra Entidade ou pessoa física com a anuência destas e mediante pagamento ou compromisso de pagamento especificado perante a Entidade produtora... (IUDÍCIBUS *et al.*, 2007, pág. 42)

Neves e Viceconti (2001, pág. 25) dão uma contribuição mais simples. Para eles o princípio da realização da receita se dá quando da transferência do bem ou serviço vendido para terceiros.

No mesmo sentido, Martins (2003, pág. 31) explica que “normalmente as indústrias só reconhecem o resultado obtido em sua atividade quando da realização da receita, ou seja, no momento em que há a transferência do bem elaborado para o adquirente”.

2.2.2 Princípio da Confrontação das Despesas com as Receitas e com os períodos contábeis

Em Martins (2003, pág. 32) lê-se que “após o reconhecimento da receita, deduzem-se dela todos os valores representativos dos esforços para sua consecução (despesas)”.

Em Ludícibus *et al.* (2007, pág. 45) enuncia-se:

Toda despesa diretamente delineável com as receitas reconhecidas em determinado período, com as mesmas deverá ser confrontada; os consumos ou sacrifícios de ativos (atuais ou futuros), realizados em determinado período e que não puderam ser associados à receita do período nem às dos períodos futuros, deverão ser descarregadas como despesa do período em que ocorrerem...

Importante contribuição é dada por Ludícibus e Marion (2002, pág. 113):

No reconhecimento das despesas é importante ressaltar que o mesmo não está relacionado ao montante de recursos efetivamente pago no período, mas ao consumo de ativos, à ocorrência de um fato gerador da despesa e a seu confronto com as receitas atribuídas ao período [...], quando não for possível o confronto direto com as receitas.

2.2.3 Princípio do custo histórico como base de valor

Segundo Ludícibus *et al.* (2007, pág. 38)

O Custo de aquisição de um ativo ou dos insumos necessários para fabricá-lo e colocá-lo em condições de gerar benefícios para a Entidade representa a base de valor para a Contabilidade, expresso em termos de moeda de poder aquisitivo constante.

Martins (2003, pág. 33, 34) ressalta que os ativos serão registrados contabilmente pelo valor original do momento da entrada na entidade, o valor histórico de aquisição. Ademais, os estoques são avaliados com base no custo histórico de sua aquisição, sem correção monetária por inflação ou por valores de reposição como acontece em alguns poucos países.

2.2.4 Materialidade ou relevância

Para Ludícibus e Marion (2002, pág. 123) esse princípio fundamental define o que é material ou relevante no objeto de análise do Contador. É a concepção do Custo vs Benefício. O autor ainda adiciona que algumas informações contábeis têm um custo de construção maior que os benefícios que trariam e por isso a análise de tais informações seria desnecessária e, até mesmo, contraproducente.

Martins (2003, pág. 37), dentro do campo da contabilidade de custos, contribui:

Alguns pequenos materiais de consumo industrial, por exemplo, precisariam ir sendo tratados como custo na proporção de sua efetiva utilização; mas, por consistirem em valores irrisórios, costumeiramente são englobados e totalmente considerados como custo no período de sua aquisição, simplificando o procedimento por se evitar o seu controle e baixa por diversos períodos.

Ludícibus *et al.* (2007, pág. 48) define a convenção da materialidade da seguinte forma: “O contador deverá, sempre, avaliar a influência e materialidade da informação evidenciada ou negada para o usuário à luz da relação custo-benefício, levando em conta aspectos internos dos sistema contábil...”

2.3 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS

Os custos podem ser diretos, indiretos, fixos, variáveis ou semifixos ou semivariáveis.

a) Custos Diretos

Custos que podem “ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo (quilogramas de materiais consumidos, embalagens utilizadas, horas de mão-de-obra utilizadas e até quantidade de força consumida).” (MARTINS, 2003, pág. 48).

Ferreira (2007, pág. 23) afirma que os custos diretos são apropriados diretamente a cada produto fabricado, sem precisar pensar em rateios ou estimativas.

Os custos diretos são, portanto, aqueles que podem, diretamente, ser apropriados aos produtos acabados, fabricados, porque é possível uma medida objetiva de seu consumo na fabricação. São exemplos de custos diretos a matéria-

prima utilizada em cada unidade acabada, a mão-de-obra direta, a depreciação do equipamento utilizado exclusivamente na produção, entre outros em que se pode mensurar a utilização direta e exclusiva em cada unidade do produto fabricado (NEVES e VICECONTI, 2001, pág. 17).

b) Custos Indiretos

São aqueles que “não oferecem condição de uma medida objetiva e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira estimada e muitas vezes arbitrária (como o aluguel, a supervisão, as chefias etc.)”. (MARTINS, 2003, pág. 49).

Segundo Ferreira (2007, pág. 24) os custos indiretos “são aqueles apropriados aos produtos fabricados mediante rateios ou estimativas, por não poderem ser identificados de forma precisa na composição dos custos dos produtos”.

Têm a mesma opinião Neves e Viceconti (2001, pág.18): custos indiretos “são os custos que dependem de cálculos, rateios ou estimativas para serem apropriados aos diferentes produtos, portanto, são custos apropriados indiretamente aos produtos”.

Algumas discussões podem ser abertas quanto à classificação dos custos em diretos ou indiretos. Por exemplo, como se dá o tratamento da energia elétrica num sistema de custos: simplesmente indireto ou há parcelas da energia que podem ser alocadas como direta? Notadamente a energia é um custo indireto, pois, a menos que haja um sistema de mensuração individualizado e/ou setorizado, ela corresponde ao consumo de força em toda a fábrica, nos pátios, na região externa, nas salas da administração, no refeitório e outros locais. Portanto, fica muito difícil mensurar o consumo de cada local da empresa, dificultando sua alocação direta em determinado produto ou seu rateio como custo indireto em toda a produção. Essa questão será novamente discutida ao discorrer-se sobre a apropriação dos custos indiretos aos produtos ou departamentos.

Os custos podem ser também separados em fixos ou variáveis. Essa é uma “classificação que não leva em consideração o produto, e sim o relacionamento entre o valor total do custo num período e o volume de produção” (MARTINS, 2003, pág. 52).

Segundo o mesmo autor: “Fixos são os que num período têm seu montante fixado não em função de oscilações na atividade, e Variáveis os que têm seu valor determinado em função dessa oscilação.” (MARTINS, 2003, pág. 52).

Para Maher (2001, pág. 75) os custos variáveis se alteram na proporção direta da alteração do volume de atividade, enquanto os custos fixos não se alteram quando o volume de atividade se altera.

Dentro do sistema da contabilidade de custos podem se destacar os custos primários e os custos de transformação. Os primários são a soma de “matéria-prima com mão-de-obra direta.” (MARTINS, 2003, pág. 51). Os de transformação são

todos os Custos de Produção, exceto os relativos a matérias-primas e outros eventuais adquiridos e empregados sem nenhuma modificação pela empresa (componentes adquiridos prontos, embalagens compradas, etc.). [...] o valor do esforço da própria empresa no processo de elaboração de um determinado item (mão-de-obra direta e indireta, energia, materiais de consumo industrial etc.). (MARTINS, 2003, pág. 51)

Segundo Ferreira (2007, pág. 35) os custos de transformação ou de conversão são a soma da mão-de-obra direta com os gastos gerais de fabricação. Para ele são os gastos necessários à transformação dos materiais diretos em produtos acabados.

O Regulamento do Imposto de Renda de 1999, possibilita a apropriação de outros custos em casos especiais e na forma em que expressa:

Art. 291. Integrará também o custo o valor (Lei nº 4.506, de 1964, art. 46, incisos V e VI): I – das quebras e perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação, no transporte e manuseio; II – das quebras ou perdas de estoque por deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguros, desde que comprovadas: 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.

2.4 CUSTEIO POR ABSORÇÃO

Ferreira (2007, pág. 81) afirma que “no sistema de custeio por absorção, apropriam-se todos os custos, fixos e variáveis, tanto os diretos quanto os indiretos”.

O custeio por absorção

consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos (MARTINS, 2003, pág. 37)

Em definição simplificada, Maher (2001, pág. 360) conceitua custeio por absorção como sendo um sistema de contabilização de custos no qual tanto os custos fixos como os custos variáveis de produção são considerados custos do produto.

Ainda segundo Martins (2003, pág. 37) o custeio por absorção é “válido tanto para fins de Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultados como também, na maioria dos países, para Balanço e Lucro Fiscais”.

É também utilizado para a análise de Auditoria Externa. Segundo Maher (2001, pág. 78) os custos de absorção são “contabilizados como estoque, para fins de apresentação nos relatórios externos, de acordo com os Princípios Contábeis Geralmente Aceitos – PCGA”.

Neves e Viceconti (2001, pág. 25) externam que “O *Custeio por absorção* é o único aceito pela Auditoria Externa, porque atende aos princípios contábeis da *Realização da Receita*, da *Competência* e da *Confrontação*”.

A legislação do Imposto de Renda abriga o Custeio por Absorção ao elencar quais os objetos de gastos que devem ser considerados na determinação do custo de produção:

290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º): I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior; II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção; III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção; IV - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção; V - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

2.5 CUSTOS *VERSUS* DESPESAS

Um problema recorrente na utilização do Custeio por Absorção é a difícil segregação entre os gastos que se referem aos custos e os que se referem a despesas. Essa é a primeira segregação a ser feita quando da análise dos custos e também uma das mais difíceis.

Martins (2003, pág. 170) retrata a necessidade de tal segregação no método do custeio de absorção, ele diz que “é obrigatório o uso do Custeio por Absorção [...]. Devem ser separadas as Despesas dos Custos, e somente estes devem ser apropriados aos produtos (ou também serviços, se for o caso)”.

Para o mesmo autor

Na prática, entretanto, uma série de problemas aparece pelo fato de não ser possível a separação de forma clara e objetiva. Por exemplo, é comum encontrarmos uma única administração, sem a separação da que realmente pertence à produção; surge daí a prática de se ratear o gasto geral da administração, parte para despesa e parte para custo, rateio esse sempre arbitrário, pela dificuldade prática de uma divisão científica (MARTINS, 2003, pág. 39)

Encara com a mesma dificuldade Neves e Viceconti (2001, pág. 12): “Em termos práticos, nem sempre é fácil distinguir *custos* e *despesas*”. Porém os autores referidos propõem uma segregação simplista entre ambos. Para eles “do ponto de vista didático: todos os gastos realizados com o produto até que este esteja pronto, são *Custos*; a partir daí, são *Despesas*” (grifos do autor).

Martins (2003, pág. 40), lucidamente, propõe que

só devem ser rateados e ter uma parte atribuída aos custos de produção e outra às despesas do período os valores relevantes que visivelmente contêm ambos os elementos e podem, por critérios não excessivamente arbitrários, ser divididos nos dois grupos

2.6 ESPECIFICIDADES DO CUSTEIO POR ABSORÇÃO

Para a compreensão conforme do sistema de Custeio por Absorção, faz-se necessário o desmembramento dos custos integrantes e suas nuances. A seguir discorrer-se-á sobre os materiais usados diretamente na produção, a mão-de-obra empregada nos processos de fabricação e a apropriação dos custos indiretos de

produção, ou gastos gerais de fabricação, e as formas de rateá-los entre os produtos.

2.6.1 Materiais Diretos

Ferreira (2007, pág. 53) diz que no caso de matérias-primas, embalagens e demais bens destinados à produção, a avaliação é feita com base no custo de aquisição.

“Há dois problemas principais em Contabilidade de Custos com relação aos materiais diretos: a) como deve ser contabilizado seu custo de aquisição; b) como devem ser avaliadas as saídas de material para a produção” (NEVES; VICECONTI, 2001, pág. 53).

Para os mesmos autores, o custo de aquisição compreende os gastos incorridos para a efetiva colocação dos materiais em condição de uso. Seria a soma entre o valor de aquisição dos materiais, com a inclusão de todos os impostos incidentes sobre a compra, com exceção dos impostos recuperáveis, e as despesas com fretes e seguros quando cobradas em separado e arcadas pelo comprador (NEVES; VICECONTI, 2001, pág. 53).

Martins (2003, pág. 117) afirma que:

Todos os gastos incorridos para a colocação do ativo em condições de uso (equipamentos, matérias-primas, ferramentas, etc.) ou em condições de venda (mercadorias etc.) incorporam o valor desse mesmo ativo (grifos do autor)

O outro problema diz respeito à forma de avaliação do estoque de matérias-primas que são levados aos custos quando da produção. Martins (2003, pág. 118) exemplifica as duas formas aceitas pela legislação brasileira para avaliar os estoques de materiais adquiridos: o método do preço médio ponderado móvel e o método PEPS (primeiro a entrar, primeiro a sair). No método do preço médio a empresa mantém um controle sempre atualizado de seus estoques e o preço médio é ajustado após cada aquisição de material. Já o PEPS avalia o estoque pela baixa das primeiras unidades compradas em confronto com a saída do material para a produção.

Segundo Neves e Viceconti (2001, pág. 56) no método PEPS “a saída do material será avaliada pelo custo das aquisições mais antigas e, portanto, o estoque final remanescente estará avaliado pelo custo das aquisições mais recentes”.

Iudícibus *et al.* (2007, pág. 111) explica que pelo critério do método da média ponderada móvel o valor médio de cada unidade em estoque é alterada pelas compras de novas unidades por preços distintos. Quanto ao método do PEPS os autores ressaltam que vendem-se ou consomem-se antes as primeiras unidades compradas.

2.6.2 Mão-de-obra direta

Ferreira (2007, pág. 75) conceitua mão-de-obra direta como sendo aquela que pode ser apropriada ao produto sem o intermédio de rateios ou estimativas de qualquer natureza. Nesse caso serão identificados os operários que trabalham diretamente com cada produto e serão atribuídos os valores de sua mão-de-obra ao produto. De outra forma, pode-se determinar o número de horas de mão de obra que cada produto recebe para ser fabricado e apropriam-se os valores sacrificados com base nesse critério.

Neves e Viceconti (2001, pág. 63) definem que:

Mão-de-Obra direta (MOD) é o gasto relativo ao pessoal que trabalha diretamente na produção, sendo possível a averiguação do tempo dispendido na elaboração do produto e, portanto, é um gasto cujo valor é apropriável a este sem necessidade de qualquer critério de rateio

Martins (2003, pág. 135) resalta os valores que fazem parte do cálculo do custo da mão-de-obra direta. O autor retrata a diferença entre o tratamento desse custo em países diferentes e a incorporação ou não dos encargos sociais no cálculo da mão-de-obra. No Brasil, os encargos são parte do cálculo por representarem valores significativos dispendidos pela empresa. Ainda propõe, o autor, que a maneira mais fácil de determinar tal gasto é calculando o custo anual e dividindo-o pelo número de horas trabalhadas no período.

2.6.3 Custos indiretos de produção (CIP) ou gastos gerais de fabricação (GGF)

Neves e Viceconti (2003, pág. 70) definem os custos indiretos de fabricação como os gastos que não representam material direto ou mão-de-obra direta. Os autores ressaltam que estes gastos nem sempre são indiretos, pois é possível medir alguns insumos aplicados diretamente sobre os produtos, como uma máquina que possua medidor da força dispendida na fabricação de determinado produto.

Para eles “a grande maioria dos GGF não são diretamente atribuíveis aos produtos e precisam de critérios de rateio para sua alocação a cada um deles” (NEVES; VICECONTI, pág. 70).

Segundo VanDerbeck e Nagy (2003, pág. 153):

Todos os custos incorridos na fábrica, que não são diretamente identificáveis ao produto acabado, são chamados de **Custos Indiretos de Fabricação (CIF)**. Esses custos operacionais da fábrica não podem ser rastreados para uma unidade específica de produção (grifos do autor).

Maher (2001, pág. 231) afirma que “o rateio de custos representa a atribuição de um custo indireto a um objeto de custo, segundo uma certa base. Um objeto do custo, por sua vez, representa qualquer “fim” ao qual um custo é atribuído”. Continua explanando que tanto a legislação tributária quanto os PCGA exigem que os custos indiretos de fabricação sejam rateados às unidades produzidas. Relewa a natureza arbitrária da escolha de um critério de rateio por ser uma tarefa muito complexa e de difícil determinação clara de mensuração.

Segundo Martins (2003, pág. 79), “todos os Custos Indiretos só podem ser apropriados, por sua própria definição, de forma indireta aos produtos, isto é, mediante estimativas, critérios de rateio, previsão de comportamento de custos etc”.

O mesmo autor ressalta que os critérios de rateio influenciam no custo final dos produtos e que é de extrema importância utilizar bases de rateio consistentes de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos. Como a escolha do critério de rateio é uma faculdade subjetiva e, até mesmo, arbitrária dos gestores e contadores, resta aos Auditores Externos analisarem a convergência das práticas contábeis com os princípios contábeis (MARTINS, 2003, pág. 83).

2.7 CUSTEIO POR ABSORÇÃO: DEPARTAMENTALIZAÇÃO

Para VanDerbeck e Nagy (2003, pág. 240) “geralmente, uma empresa tem vários departamentos de produção e serviços. Os produtos acumulam custos enquanto passam através de cada departamento de produção sucessivo”.

Segundo Martins (2003, pág. 65) “departamento é a unidade mínima administrativa para a Contabilidade de Custos, representada por pessoas e máquinas (na maioria dos casos), em que se desenvolvem atividades homogêneas”. Para o mesmo autor, os departamentos podem ser divididos em dois conjuntos:

os que promovem qualquer tipo de modificação sobre o produto diretamente e os que nem recebem o produto; aqueles são os que atuam sobre o produto e são conhecidos por **Departamentos de Produção**, enquanto os segundos, que vivem basicamente para execução de serviços auxiliares e não para atuação direta sobre os produtos, são conhecidos por **Departamentos de Serviços** (MARTINS, 2003, pág. 66, grifos do autor)

Ainda em Martins (2003, pág. 66), grande parte das vezes um departamento é um Centro de Custos em que se alocam custos indiretos que, posteriormente, serão distribuídos aos produtos ou a outros departamentos.

O que foi dito sobre as bases de rateio dos custos indiretos têm a mesma aplicação para todos os custos dos departamentos e a distribuição de seus custos a outros centros de custo ou produtos. Nesse sentido, Maher (2001, pág. 235) afirma que:

Idealmente, os custos seriam rateados com base em direcionadores de custos. Algumas vezes, contudo, custos comuns têm direcionadores não muito claros ou difíceis de ser medidos. Nessa situação, os contadores utilizam alguma outra **base de rateio**. Um direcionador de custo constitui uma boa base de rateio; nem sempre, contudo, é viável encontrar ou medir direcionadores de custos (grifo do autor)

Maher (2001, pág. 236) propõe três formas de melhor escolher a base de rateio:

- a) Uma delas é a **relação causal** entre o objeto do custo e o custo. O autor cita o exemplo da manutenção de uma aeronave que se baseia nas horas de voo, as horas de voo são um direcionador de custo. Diz o autor, ser adequado ratear os custos segundo o critério das horas de voo de cada aeronave.
- b) Podem-se inferir, também, os **benefícios recebidos** por algum direcionador de custo. Como exemplo, os custos de treinamento que tenham beneficiado uma melhoria de qualidade dos produtos podem ser rateados na razão da redução de defeitos nas unidades fabricadas de cada produto distinto.
- c) A **razoabilidade** é a forma de se escolher a base quando não for possível fazê-lo pela relação causal ou pelos benefícios produzidos. Assim pode-se tomar como base a área, a quantidade produzida ou vendida de cada produto, entre outros.

Neves e Viceconti (2003, pág. 88) determinam dois objetivos da departamentalização: “1 – Melhor controle dos custos; 2 – Determinação mais precisa do custo dos produtos”. Na opinião dos autores há um melhor controle dos custos, já que, o supervisor ou chefe da seção pode diferenciar os custos incorridos em seu departamento. Para eles, a determinação dos custos é mais precisa porque a departamentalização diminui a arbitrariedade dos critérios de rateio.

2.8 CUSTEIO POR ABSORÇÃO: POR ORDEM DE FABRICAÇÃO E POR PROCESSO

Neves e Viceconti (2003, pág. 101) diferenciam custeio por processo e custeio por ordem de fabricação de acordo com o tipo de atividade exercida pela empresa. Há empresas que produzem determinados tipos de bens que devido às suas especificidades são fabricados de acordo com a ordem de pedido do cliente. Outras empresas trabalham com uma produção contínua e, portanto, podem utilizar o custeio por processo.

Segundo Maher (2001, pág. 122) “o custeio por ordem focaliza **trabalhos** específicos – unidades de um produto que podem ser facilmente distinguidas de outras unidades”. O autor dá como exemplo a manutenção de rodovias, a construção de sistemas de transporte rápido, o remodelamento de edifícios de escritórios, enfim, trabalhos em que se consegue distinguir claramente um dos outros.

Martins (2003, pág. 145) define que na produção por ordem os custos são alocados numa conta específica para cada ordem ou encomenda. O autor ressalta que primeiro se apropriam os custos diretos à ordem ou encomenda, e, depois se alocam os custos indiretos segundo as bases de rateio escolhidas, com ou sem departamentos.

Ademais, Maher (2001, pág. 122) conclui que:

O custeio por ordem é importante na precificação de produtos e no controle de custos. Clientes em potencial sempre solicitam orçamentos, e frequentemente realizam concorrências, para verificar quem contratarão para realizar o trabalho. Consequentemente, para ser competitivos e lucrativos, os fornecedores precisam ser capazes de estimar custos com certa precisão.

A produção contínua ou em processo tem a característica da produção em massa. Não há grandes diferenças entre os produtos fabricados e a produção não é condicionada exclusivamente às solicitações dos clientes. Estas empresas geralmente produzem e estocam os materiais. O volume de produtos fabricados é presunção da área de vendas da empresa de acordo com a experiência de receitas anteriores e com as tendências do mercado consumidor (NEVES; VICECONTI, 2003, pág. 103).

Maher (2001, pág. 161) define custeio por processo: “Método de custeio em que os custos são atribuídos igualmente a unidades homogêneas, em determinado período de tempo; é utilizado quando a produção é feita em fluxo contínuo”.

Segundo Ferreira (2007, pág. 109)

na produção contínua, o encerramento dos custos é feito ao fim de um período determinado (semana, quinzena, mês). As contas de custos são encerradas ao fim desse período, e não à medida que os produtos vão sendo acabados. É dividido o custo total de produção do período pelo número de unidades fabricadas no mesmo período, chegando-se ao custo unitário médio de produção.

Um fundamento muito importante nos cálculos de custos em processo é o equivalente de produção que Martins (2003, pág. 156) define da seguinte forma:

É um artifício para se poder calcular o custo médio por unidade quando existem Produtos em Elaboração nos finais de cada período; significa o número de unidades que seriam totalmente iniciadas e acabadas se todo um certo custo fosse aplicado só a elas, ao invés

de ter sido usado para começar e terminar umas e apenas elaborar parcialmente outras.

Importante para tal conceituação é a contribuição de VanDerbeck e Nagy (2003, pág. 241):

A **produção equivalente** representa o número de unidades que poderiam ter sido acabadas durante o período, usando os custos de produção incorridos nele. [...] calcular a produção equivalente exige que o estoque final de produtos em processo seja ajustado em termos de unidades completadas (grifos do autor).

Martins (2003, pág. 160) conclui que há um grande problema no custeio por processos no que diz respeito à dificuldade de medição das quantidades físicas elaboradas em cada Departamento e transferidas aos outros. Portanto, é recomendado e, usualmente, se utilizam estimativas para calcular tais transferências entre departamentos.

2.9 QUESTÕES FISCAIS RELACIONADAS À CONTABILIDADE DE CUSTOS

Há questões de cunho fiscais variadas dentro da contabilidade de custos. No trabalho já se ressaltou a utilização do custeio por absorção como o único método permitido nas demonstrações exigidas pela legislação brasileira, devido à sua obediência aos princípios contábeis geralmente aceitos. Foram discutidas também as possibilidades de avaliação de estoques que obedecem a legislação, quais sejam, o preço médio ponderado móvel e o PEPS.

O problema central que o trabalho traz é a obrigatoriedade da coordenação e integração entre o sistema de custeio por absorção e a contabilidade financeira escriturada pela empresa. Segundo Martins (2003, pág. 169):

Existem a coordenação e integração quando: a) os valores apropriados por Custos estão também inseridos na Contabilidade Geral. [...]; b) A apropriação é feita à base dos princípios contábeis geralmente aceitos. [...]; c) os valores de custo de cada produto estão apoiados em registros, cálculos, arquivos e mapas que evidenciam claramente a transposição de sua origem (Contabilidade Geral) a seu fim (produtos acabados ou em transformação).

Neves e Viceconti (2003, pág. 129) apontam trecho do Parecer Normativo nº 06/79 da Receita Federal em que se lê que há integração e coordenação entre as contabilidades de custo e financeira quando, cumulativamente:

I-seja apoiado em valores originados da escrituração contábil (Matérias-primas, Mão-de-obra Direta e Custos Gerais de Fabricação); II-permita a determinação contábil, ao fim de cada mês, do valor dos Estoques de matérias-primas e outros materiais, Produtos em Elaboração e Produtos Acabados; III-seja apoiado em livros auxiliares, ou fichas, ou formulários contínuos, ou mapas de apropriação ou rateio, tidos em boa guarda e de registros coincidentes com aqueles constantes da escrituração principal; IV-permita avaliar os Estoques existentes na data de encerramento do período-base de apropriação de resultados segundo os custos efetivamente incorridos.

O regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº. 3000, de 26 de março de 1999, nos artigos 294 e 295, estabelece que as empresas que mantenham a integração e coordenação entre o sistema de custos e a escrituração geral poderão avaliar seus estoques de produtos acabados ou em elaboração pelo custo médio ou o dos bens adquiridos ou produzidos mais recentemente (NEVES; VICECONTI, 2003, pág. 130).

Para Martins (2003, pág. 170) a exigência fiscal não é abusiva ao estabelecer a integração e coordenação entre as contabilidades de custos e financeira como obrigação legal. Mas discorda e chama de “anormal” a penalidade imposta às empresas que não tiverem os sistemas contábeis integrados. A penalidade referida consiste no arbitramento do cálculo dos valores de estoques finais de produtos acabados e em elaboração.

O Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), em seu art. 296, impõe, caso a empresa não possua sistema de custos integrado e coordenado com o restante da escrituração, os critérios para a avaliação dos estoques finais de produtos em processo e de produtos acabados:

I-para os materiais em processamento (produtos em elaboração), uma vez e meia o maior custo das Matérias-Primas adquiridas no período-base ou 80% do valor dos Produtos Acabados, determinado de acordo com o item seguinte; II-para os Produtos Acabados, 70% do maior preço de venda no período-base. (NEVES; VICECONTI, 2003, pág. 130)

Este critério de avaliação será preponderante para a demonstração da diferença entre a determinação do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido quando há integração e coordenação do sistema de custos e quando não há. A evidenciação de tal discrepância será construída e apontada por meio de um estudo de caso.

2.10 ANÁLISE DE ESTUDO DE CASO

Buscando alcançar os objetivos, gerais e específicos, expostos em seu núcleo próprio dentro do trabalho, é proposto um estudo de caso. A partir desta seção serão apresentados elementos que nos conduzam à análise do impacto gerado no recolhimento dos tributos incidentes sobre o lucro tributável em cenários em que há, ou não, integração e coordenação entre a contabilidade financeira e de custos.

A princípio, vale resumir as características da empresa industrial proposta. É denominada Indústria XPTO, que possui uma fábrica para temperamento de vidros. A empresa é registrada legalmente junto aos órgãos comerciais e apura o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica pela forma de tributação do Lucro Real. No caso proposto há três tipos de vidro (produto) com características diferentes: O produto A, o produto B e o produto C, como se observa na Tabela 1.

Na Tabela 1 estão dispostos os dispêndios com matéria-prima em cada mês do ano-calendário de 2011. Observa-se que a tabela é iniciada com os valores em estoque do ano de 2010 e depois disso há a demonstração da aquisição de matéria-prima desde janeiro de 2011 a dezembro do mesmo ano. À frente, estão o valor unitário de cada unidade de matéria-prima e o montante pago para adquirir a quantidade solicitada em cada mês.

Seguindo o rumo definido para o estudo de caso, é apresentado, na Tabela 2, o rateio da mão-de-obra direta (MO) e dos custos indiretos de fabricação (CIF). O critério estabelecido pela empresa para a alocação dos custos com mão-de-obra foi distribuir 20% dos custos para o produto A, e os restantes 80% igualmente divididos entre os produtos B e C. Estipulou-se que os gastos gerais de fabricação, ou custos indiretos de fabricação, corresponderam a três vezes o custo da mão-de-obra de cada período.

Tabela 1. Unidades de matéria-prima adquirida em cada mês do ano-base por produto.

	PRODUTOS – AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA 2011								
	A			B			C		
	Quant	Valor Unit	Total (R\$)	Quant	Valor Unit	Total (R\$)	Quant	Valor Unit	Total (R\$)
E.I.	7000	R\$ 12,40	86.800,00	12000	R\$ 13,22	158.640,00	15000	R\$ 13,72	205.800,00
JAN	12000	R\$ 12,55	150.600,00	24000	R\$ 13,58	325.920,00	18000	R\$ 13,85	249.300,00
FEV	17000	R\$ 12,72	216.240,00	26000	R\$ 14,63	380.380,00	23000	R\$ 13,92	320.160,00
MAR	9000	R\$ 12,79	115.110,00	29000	R\$ 14,69	426.010,00	25000	R\$ 13,99	349.750,00
ABR	22000	R\$ 12,86	282.920,00	19000	R\$ 14,75	280.250,00	26900	R\$ 14,23	382.787,00
MAI	14000	R\$ 12,98	181.720,00	23000	R\$ 14,92	343.160,00	24300	R\$ 14,37	349.191,00
JUN	18600	R\$ 13,19	245.334,00	20000	R\$ 15,37	307.400,00	19700	R\$ 14,52	286.044,00
JUL	17300	R\$ 13,42	232.166,00	17900	R\$ 15,52	277.808,00	25400	R\$ 14,63	371.602,00
AGO	15400	R\$ 13,57	208.978,00	18100	R\$ 15,66	283.446,00	21650	R\$ 14,69	318.038,00
SET	18000	R\$ 13,68	246.240,00	21600	R\$ 15,83	341.928,00	19750	R\$ 15,77	311.457,00
OUT	13000	R\$ 13,76	178.880,00	24000	R\$ 15,97	383.280,00	20400	R\$ 14,83	302.532,00
NOV	12000	R\$ 13,92	167.040,00	26800	R\$ 16,08	430.944,00	21600	R\$ 15,22	328.752,00
DEZ	14900	R\$ 13,99	208.451,00	22600	R\$ 16,22	366.572,00	23700	R\$ 15,47	366.639,00
TOTAL	190200		2.520.479,00	284000		4.305.738,00	284400		4.142.052,00

Fonte: Elaboração própria

Tabela 2. Rateio dos Custos: Mão-de-Obra Direta (MO) e CIF

	Rateio Mão de Obra e CIF						
	MO Total	MO A (20%)	MO B(40%)	MO C (40%)	CIF A (MO A x 3)	CIF B (MO B x 3)	CIF C (MO C x 3)
JAN	R\$ 180.000,00	R\$ 36.000,00	R\$ 72.000,00	R\$ 72.000,00	R\$ 108.000,00	R\$ 216.000,00	R\$ 216.000,00
FEV	R\$ 182.000,00	R\$ 36.400,00	R\$ 72.800,00	R\$ 72.800,00	R\$ 109.200,00	R\$ 218.400,00	R\$ 218.400,00
MAR	R\$ 179.000,00	R\$ 35.800,00	R\$ 71.600,00	R\$ 71.600,00	R\$ 107.400,00	R\$ 214.800,00	R\$ 214.800,00
ABR	R\$ 175.000,00	R\$ 35.000,00	R\$ 70.000,00	R\$ 70.000,00	R\$ 105.000,00	R\$ 210.000,00	R\$ 210.000,00
MAI	R\$ 177.000,00	R\$ 35.400,00	R\$ 70.800,00	R\$ 70.800,00	R\$ 106.200,00	R\$ 212.400,00	R\$ 212.400,00
JUN	R\$ 183.000,00	R\$ 36.600,00	R\$ 73.200,00	R\$ 73.200,00	R\$ 109.800,00	R\$ 219.600,00	R\$ 219.600,00
JUL	R\$ 185.000,00	R\$ 37.000,00	R\$ 74.000,00	R\$ 74.000,00	R\$ 111.000,00	R\$ 222.000,00	R\$ 222.000,00
AGO	R\$ 181.000,00	R\$ 36.200,00	R\$ 72.400,00	R\$ 72.400,00	R\$ 108.600,00	R\$ 217.200,00	R\$ 217.200,00
SET	R\$ 176.000,00	R\$ 35.200,00	R\$ 70.400,00	R\$ 70.400,00	R\$ 105.600,00	R\$ 211.200,00	R\$ 211.200,00
OUT	R\$ 176.000,00	R\$ 35.200,00	R\$ 70.400,00	R\$ 70.400,00	R\$ 105.600,00	R\$ 211.200,00	R\$ 211.200,00
NOV	R\$ 179.000,00	R\$ 35.800,00	R\$ 71.600,00	R\$ 71.600,00	R\$ 107.400,00	R\$ 214.800,00	R\$ 214.800,00
DEZ	R\$ 360.000,00	R\$ 72.000,00	R\$ 144.000,00	R\$ 144.000,00	R\$ 108.000,00	R\$ 216.000,00	R\$ 216.000,00

Fonte: Elaboração Própria

Após o tratamento da matéria-prima e da explanação da forma de rateio dos custos da produção, é relevante informar a forma como que tais custos são passados para os departamentos de produção e como se deu a movimentação de tais valores no processamento do produto. As Tabelas 3, 4 e 5 demonstram as movimentações das matérias-primas para o processamento de cada produto. É necessário ressaltar que cada unidade de matéria-prima resultará em uma unidade do produto final destinado à venda.

As tabelas a seguir mostram o estoque de material em processamento no final de 2010, a entrada dos materiais para a continuação da produção e a saída de tais materiais, em cada mês de 2011, para o controle de produtos acabados de cada tipo de mercadoria produzida, A, B e C.

Concomitante à movimentação examinada mensalmente é, também, atualizado o valor unitário de cada matéria-prima utilizada na produção, o montante transferido ao estoque de produtos acabados e o saldo remanescente na conta de produtos em processo, aqueles que permaneceram no controle financeiro dos produtos em elaboração.

Nas Tabelas 6, 7 e 8, encontram-se os dados referentes aos custos alocados nas contas de Produtos em Processo, em cada mês do ano-calendário, dos bens A, B e C, respectivamente. Vale lembrar que o critério de alocação dos custos de mão-de-obra direta foi o seguinte: 20% (vinte por cento) do total de seus custos para o produto A e 80% (oitenta por cento) divididos em partes iguais entre os produtos B e C. Os CIF calculados correspondem a três vezes o valor gasto com mão-de-obra no respectivo mês.

Os custos alocados nas contas de Produtos em Elaboração correspondem aos insumos que foram usados durante a produção e os esforços dispendidos para seu processamento. Nas Tabelas, 9, 10 e 11, são demonstrados os custos, dos produtos A, B e C, que foram transferidos para processamento durante o período e também as quantidades e valores dos produtos que ficaram prontos em cada mês do ano estudado. Estimou-se que 80% (oitenta por cento) dos insumos ingressados no processamento foram, efetivamente, acabados em cada período analisado. Além disso, calcula-se, na segunda e terceira colunas de tais tabelas, quanto custou a elaboração do produto por período e por quanto cada unidade foi vendida nos meses analisados.

Tabela 3. Entrada de Matéria-Prima em Almoxarifado e saída para Produtos em Processo – Produto A

Movimentação MP - PRODUTO A									
E.I.	Entrada			Saída			Saldo		
	Quant	Valor Unit.	Valor Monetário	Quant	Valor Unit.	Valor Monetário	Quant	Valor Unit.	Valor Monetário
							7000	R\$ 12,40	R\$ 86.800,00
JAN	12000	R\$ 12,55	R\$ 150.600,00	14500	R\$ 12,49	R\$ 181.105,00	4500	R\$ 12,49	R\$ 56.295,00
FEV	17000	R\$ 12,72	R\$ 216.240,00	17850	R\$ 12,68	R\$ 226.338,00	3650	R\$ 12,68	R\$ 46.197,00
MAR	9000	R\$ 12,79	R\$ 115.110,00	8700	R\$ 12,75	R\$ 110.925,00	3950	R\$ 12,75	R\$ 50.382,00
ABR	22000	R\$ 12,86	R\$ 282.920,00	21390	R\$ 12,84	R\$ 274.647,60	4560	R\$ 12,84	R\$ 58.654,40
MAI	14000	R\$ 12,98	R\$ 181.720,00	17200	R\$ 12,95	R\$ 222.740,00	1360	R\$ 12,95	R\$ 17.634,40
JUN	18600	R\$ 13,19	R\$ 245.334,00	16300	R\$ 13,17	R\$ 214.671,00	3660	R\$ 13,17	R\$ 48.298,40
JUL	17300	R\$ 13,42	R\$ 232.166,00	16720	R\$ 13,38	R\$ 223.713,60	4240	R\$ 13,38	R\$ 56.750,80
AGO	15400	R\$ 13,57	R\$ 208.978,00	15210	R\$ 13,53	R\$ 205.791,30	4430	R\$ 13,53	R\$ 59.937,50
SET	18000	R\$ 13,68	R\$ 246.240,00	17480	R\$ 13,65	R\$ 238.602,00	4950	R\$ 13,65	R\$ 67.575,50
OUT	13000	R\$ 13,76	R\$ 178.880,00	16500	R\$ 13,73	R\$ 226.545,00	1450	R\$ 13,73	R\$ 9.910,50
NOV	12000	R\$ 13,92	R\$ 167.040,00	9300	R\$ 13,90	R\$ 129.270,00	4150	R\$ 13,90	R\$ 57.680,00
DEZ	14900	R\$ 13,99	R\$ 208.451,00	12800	R\$ 13,97	R\$ 178.816,00	6250	R\$ 13,97	R\$ 87.315,00

Fonte: Elaboração própria

Tabela 4. Entrada de Matéria-Prima em Almoxarifado e saída para Produtos em Processo – Produto B

	Movimentação MP - PRODUTO B								
	Entrada			Saída			Saldo		
	Quant	Valor Unit.	Valor Monetário	Quant	Valor Unit.	Valor Monetário	Quant	Valor Unit.	Valor Monetário
E.I.							12000	R\$ 13,22	R\$ 58.640,00
JAN	24000	R\$ 13,58	R\$ 325.920,00	29000	R\$ 13,46	R\$ 390.340,00	7000	R\$ 13,46	R\$ 94.220,00
FEV	26000	R\$ 14,63	R\$ 380.380,00	27500	R\$ 14,38	R\$ 395.450,00	5500	R\$ 14,38	R\$ 79.150,00
MAR	29000	R\$ 14,69	R\$ 426.010,00	30700	R\$ 14,64	R\$ 449.448,00	3800	R\$ 14,64	R\$ 55.712,00
ABR	19000	R\$ 14,75	R\$ 280.250,00	18400	R\$ 14,73	R\$ 271.032,00	4400	R\$ 14,73	R\$ 64.930,00
MAI	23000	R\$ 14,92	R\$ 343.160,00	23200	R\$ 14,89	R\$ 345.448,00	4200	R\$ 14,89	R\$ 62.642,00
JUN	20000	R\$ 15,37	R\$ 307.400,00	18700	R\$ 15,29	R\$ 285.923,00	5500	R\$ 15,29	R\$ 84.119,00
JUL	17900	R\$ 15,52	R\$ 277.808,00	19400	R\$ 15,46	R\$ 299.924,00	4000	R\$ 15,46	R\$ 62.003,00
AGO	18100	R\$ 15,66	R\$ 283.446,00	18900	R\$ 15,63	R\$ 295.407,00	3200	R\$ 15,63	R\$ 50.042,00
SET	21600	R\$ 15,83	R\$ 341.928,00	18800	R\$ 15,80	R\$ 297.040,00	6000	R\$ 15,80	R\$ 94.930,00
OUT	24000	R\$ 15,97	R\$ 383.280,00	26400	R\$ 15,94	R\$ 420.816,00	3600	R\$ 15,94	R\$ 57.394,00
NOV	26800	R\$ 16,08	R\$ 430.944,00	27500	R\$ 16,06	R\$ 441.650,00	2900	R\$ 16,06	R\$ 46.688,00
DEZ	22600	R\$ 16,22	R\$ 366.572,00	22600	R\$ 16,21	R\$ 366.346,00	2900	R\$ 16,21	R\$ 46.914,00

Fonte: Elaboração própria

Tabela 5. Entrada de Matéria-Prima em Almoxarifado e saída para Produtos em Processo – Produto C

Movimentação MP - PRODUTO C									
	Entrada			Saída			Saldo		
	Quant	Valor Unit.	Valor Monetário	Quant	Valor Unit.	Valor Monetário	Quant	Valor Unit.	Valor Monetário
E.I.							15000	R\$ 13,72	R\$ 205.800,00
JAN	18000	R\$ 13,85	R\$ 249.300,00	29000	R\$ 13,79	R\$ 399.910,00	4000	R\$ 13,79	R\$ 55.190,00
FEV	23000	R\$ 13,92	R\$ 320.160,00	22500	R\$ 13,90	R\$ 312.750,00	4500	R\$ 13,90	R\$ 62.600,00
MAR	25000	R\$ 13,99	R\$ 349.750,00	24700	R\$ 13,98	R\$ 345.306,00	4800	R\$ 13,98	R\$ 67.044,00
ABR	26900	R\$ 14,23	R\$ 382.787,00	26900	R\$ 14,19	R\$ 381.711,00	4800	R\$ 14,19	R\$ 68.120,00
MAI	24300	R\$ 14,37	R\$ 349.191,00	24700	R\$ 14,34	R\$ 354.198,00	4400	R\$ 14,34	R\$ 36.113,00
JUN	19700	R\$ 14,52	R\$ 286.044,00	20600	R\$ 14,49	R\$ 298.494,00	3500	R\$ 14,49	R\$ 50.663,00
JUL	25400	R\$ 14,63	R\$ 371.602,00	23000	R\$ 14,61	R\$ 336.030,00	5900	R\$ 14,61	R\$ 86.235,00
AGO	21650	R\$ 14,69	R\$ 318.038,00	22450	R\$ 14,67	R\$ 329.341,50	5100	R\$ 14,67	R\$ 74.932,00
SET	19750	R\$ 15,77	R\$ 311.457,00	20100	R\$ 15,55	R\$ 312.555,00	4750	R\$ 15,55	R\$ 73.834,50
OUT	20400	R\$ 14,83	R\$ 302.532,00	20300	R\$ 14,96	R\$ 303.688,00	4850	R\$ 14,96	R\$ 72.678,50
NOV	21600	R\$ 15,22	R\$ 328.752,00	21850	R\$ 15,18	R\$ 331.683,00	4600	R\$ 15,18	R\$ 69.747,50
DEZ	23700	R\$ 15,47	R\$ 366.639,00	26700	R\$ 15,42	R\$ 411.714,00	1600	R\$ 15,42	R\$ 24.672,50

Fonte: Elaboração própria

Tabela 6. Tabela de Descrição Monetária dos Custos de Produtos em Processo em cada mês do ano-calendário – Produto A.

PRODUTO EM PROCESSO - PRODUTO A				
	Matéria-Prima	Mão de Obra	CIF	TOTAL
JAN	R\$ 181.105,00	R\$ 36.000,00	R\$ 108.000,00	R\$ 325.105,00
FEV	R\$ 226.338,00	R\$ 36.400,00	R\$ 109.200,00	R\$ 371.938,00
MAR	R\$ 110.925,00	R\$ 35.800,00	R\$ 107.400,00	R\$ 254.125,00
ABR	R\$ 274.647,60	R\$ 35.000,00	R\$ 105.000,00	R\$ 414.647,60
MAI	R\$ 222.740,00	R\$ 35.400,00	R\$ 106.200,00	R\$ 364.340,00
JUN	R\$ 214.671,00	R\$ 36.600,00	R\$ 109.800,00	R\$ 361.071,00
JUL	R\$ 223.713,60	R\$ 37.000,00	R\$ 111.000,00	R\$ 371.713,60
AGO	R\$ 205.791,30	R\$ 36.200,00	R\$ 108.600,00	R\$ 350.591,30
SET	R\$ 238.602,00	R\$ 35.200,00	R\$ 105.600,00	R\$ 379.402,00
OUT	R\$ 226.545,00	R\$ 35.200,00	R\$ 105.600,00	R\$ 367.345,00
NOV	R\$ 129.270,00	R\$ 35.800,00	R\$ 107.400,00	R\$ 272.470,00
DEZ	R\$ 178.816,00	R\$ 72.000,00	R\$ 216.000,00	R\$ 466.816,00

Fonte: Elaboração própria

Tabela 7. Tabela de Descrição Monetária dos Custos de Produtos em Processo em cada mês do ano-calendário – Produto B.

PRODUTO EM PROCESSO - PRODUTO B				
	Matéria-Prima	Mão de Obra	CIF	TOTAL
JAN	R\$ 390.340,00	R\$ 72.000,00	R\$ 216.000,00	R\$ 678.340,00
FEV	R\$ 395.450,00	R\$ 72.800,00	R\$ 218.400,00	R\$ 686.650,00
MAR	R\$ 449.448,00	R\$ 71.600,00	R\$ 214.800,00	R\$ 735.848,00
ABR	R\$ 271.032,00	R\$ 70.000,00	R\$ 210.000,00	R\$ 551.032,00
MAI	R\$ 345.448,00	R\$ 70.800,00	R\$ 212.400,00	R\$ 628.648,00
JUN	R\$ 285.923,00	R\$ 73.200,00	R\$ 219.600,00	R\$ 578.723,00
JUL	R\$ 299.924,00	R\$ 74.000,00	R\$ 222.000,00	R\$ 595.924,00
AGO	R\$ 295.407,00	R\$ 72.400,00	R\$ 217.200,00	R\$ 585.007,00
SET	R\$ 297.040,00	R\$ 70.400,00	R\$ 211.200,00	R\$ 578.640,00
OUT	R\$ 420.816,00	R\$ 70.400,00	R\$ 211.200,00	R\$ 702.416,00
NOV	R\$ 441.650,00	R\$ 71.600,00	R\$ 214.800,00	R\$ 728.050,00
DEZ	R\$ 366.346,00	R\$ 144.000,00	R\$ 216.000,00	R\$ 726.346,00

Fonte: Elaboração própria

Tabela 8. Tabela de Descrição Monetária dos Custos de Produtos em Processo em cada mês do ano-calendário – Produto C.

	PRODUTO EM PROCESSO - PRODUTO C			
	Matéria-Prima	Mão de Obra	CIF	TOTAL
JAN	R\$ 399.910,00	R\$ 72.000,00	R\$ 216.000,00	R\$ 687.910,00
FEV	R\$ 312.750,00	R\$ 72.800,00	R\$ 218.400,00	R\$ 603.950,00
MAR	R\$ 345.306,00	R\$ 71.600,00	R\$ 214.800,00	R\$ 631.706,00
ABR	R\$ 381.711,00	R\$ 70.000,00	R\$ 210.000,00	R\$ 661.711,00
MAI	R\$ 354.198,00	R\$ 70.800,00	R\$ 212.400,00	R\$ 637.398,00
JUN	R\$ 298.494,00	R\$ 73.200,00	R\$ 219.600,00	R\$ 591.294,00
JUL	R\$ 336.030,00	R\$ 74.000,00	R\$ 222.000,00	R\$ 632.030,00
AGO	R\$ 329.341,50	R\$ 72.400,00	R\$ 217.200,00	R\$ 618.941,50
SET	R\$ 312.555,00	R\$ 70.400,00	R\$ 211.200,00	R\$ 594.155,00
OUT	R\$ 303.688,00	R\$ 70.400,00	R\$ 211.200,00	R\$ 585.288,00
NOV	R\$ 331.683,00	R\$ 71.600,00	R\$ 214.800,00	R\$ 618.083,00
DEZ	R\$ 411.714,00	R\$ 144.000,00	R\$ 216.000,00	R\$ 771.714,00

Fonte:Elaboração própria

É importante salientar que os custos localizados em tais colunas correspondem aos preços de compra e venda das unidades produzidas e que o primeiro é responsável pela avaliação do montante, em dinheiro, dos custos dos produtos em processo e dos custos dos produtos acabados. O preço de venda tem utilização específica na relação com a obrigação tributária decorrente da falta de integração entre os sistemas de custos e de contabilidade financeira da empresa em estudo, sem prejuízo de sua participação para efetuar o cálculo da receita de vendas.

Da análise das movimentações dos custos de produtos em elaboração, passa-se a mensurar a quantidade de produtos acabados no período e a quantidade de produtos vendidos que integrará a conta de Custos de Produtos Vendidos (CPV). Foram vendidas 95% (noventa e cinco por cento) das unidades acabadas em cada período do ano em análise. Nas Tabelas 12, 13 e 14 estão expostos esses dados em cada mês do ano-calendário. Na coluna das saídas revela-se o total dos custos dos produtos vendidos no período. Esse total é confrontado com as receitas na Demonstração de Resultados do Exercício para a apuração do Lucro Bruto Operacional.

Na Tabela 15 notam-se os valores recebidos pela venda de cada produto no exercício de 2011. Estão expostos apenas os valores monetários das vendas, que são o resultado da multiplicação das quantidades de produtos acabados que tiveram

Tabela 9. Entrada de Insumos em Produtos em Processo e saída para Produtos Acabados – Produto A

Movimentação de PRODUTO EM PROCESSO - PRODUTO A								
			ENTRADA		SAÍDA		SALDO	
Preço			Quant	Valor	Quant	Valor	Quant	Valor
E.I.	Venda	Compra						
							4.800	R\$ 94.560,00
JAN	R\$ 56,05	R\$ 22,42	14.500	R\$ 325.105,00	11.600	R\$ 260.084,00	7.700	R\$ 159.581,00
FEV	R\$ 52,10	R\$ 20,84	17.850	R\$ 371.938,00	14.280	R\$ 297.550,40	11.270	R\$ 233.968,60
MAR	R\$ 73,02	R\$ 29,21	8.700	R\$ 254.125,00	6.960	R\$ 203.300,00	13.010	R\$ 284.793,60
ABR	R\$ 48,45	R\$ 19,38	21.390	R\$ 414.647,60	17.112	R\$ 331.718,08	17.288	R\$ 367.723,12
MAI	R\$ 47,45	R\$ 18,98	19.200	R\$ 364.340,00	15.360	R\$ 291.472,00	21.128	R\$ 440.591,12
JUN	R\$ 55,37	R\$ 22,15	16.300	R\$ 361.071,00	13.040	R\$ 288.856,80	24.388	R\$ 512.805,32
JUL	R\$ 55,57	R\$ 22,23	16.720	R\$ 371.713,60	13.376	R\$ 297.370,88	27.732	R\$ 587.148,04
AGO	R\$ 57,62	R\$ 23,05	15.210	R\$ 350.591,30	12.168	R\$ 280.473,04	30.774	R\$ 657.266,30
SET	R\$ 54,25	R\$ 21,70	17.480	R\$ 379.402,00	13.984	R\$ 303.521,60	34.270	R\$ 733.146,70
OUT	R\$ 55,65	R\$ 22,26	16.500	R\$ 367.345,00	13.200	R\$ 293.876,00	37.570	R\$ 806.615,70
NOV	R\$ 73,22	R\$ 29,29	9.300	R\$ 272.470,00	7.440	R\$ 217.976,00	39.430	R\$ 861.109,70
DEZ	R\$ 70,07	R\$ 28,03	12.800	R\$ 358.816,00	10.240	R\$ 287.052,80	41.990	R\$ 932.872,90

Fonte: Elaboração própria

Tabela 10. Entrada de Insumos em Produtos em Processo e saída para Produtos Acabados – Produto B

	Movimentação de PRODUTO EM PROCESSO - PRODUTO B							
	Preço		ENTRADA		SAÍDA		SALDO	
	Venda	Compra	Quant	Valor	Quant	Valor	Quant	Valor
E.I.							7.300	R\$ 154.030,00
JAN	R\$ 58,47	R\$ 23,39	29.000	R\$ 678.340,00	23.840	R\$ 542.672,00	12.460	R\$ 289.698,00
FEV	R\$ 62,42	R\$ 24,97	27.500	R\$ 686.650,00	22.000	R\$ 549.320,00	17.960	R\$ 427.028,00
MAR	R\$ 59,92	R\$ 23,97	30.700	R\$ 735.848,00	24.560	R\$ 588.678,40	24.100	R\$ 574.197,60
ABR	R\$ 74,87	R\$ 29,95	18.400	R\$ 551.032,00	14.720	R\$ 440.825,60	27.780	R\$ 684.404,00
MAI	R\$ 67,75	R\$ 27,10	23.200	R\$ 628.648,00	18.560	R\$ 502.918,40	32.420	R\$ 810.133,60
JUN	R\$ 77,37	R\$ 30,95	18.700	R\$ 578.723,00	14.960	R\$ 462.978,40	36.160	R\$ 925.878,20
JUL	R\$ 76,80	R\$ 30,72	19.400	R\$ 595.924,00	15.520	R\$ 476.739,20	40.040	R\$ 1.045.063,00
AGO	R\$ 77,37	R\$ 30,95	18.900	R\$ 585.007,00	15.120	R\$ 468.005,60	43.820	R\$ 1.162.064,40
SET	R\$ 76,95	R\$ 30,78	18.800	R\$ 578.640,00	15.040	R\$ 462.912,00	47.580	R\$ 1.271.792,40
OUT	R\$ 66,52	R\$ 26,61	26.400	R\$ 702.416,00	21.120	R\$ 561.932,80	52.860	R\$ 1.418.275,60
NOV	R\$ 66,17	R\$ 26,47	27.500	R\$ 728.050,00	22.000	R\$ 582.440,00	58.360	R\$ 1.563.885,60
DEZ	R\$ 80,35	R\$ 32,14	22.600	R\$ 726.346,00	18.080	R\$ 581.076,80	62.880	R\$ 1.709.154,80

Fonte: Elaboração própria

Tabela 11. Entrada de Insumos em Produtos em Processo e saída para Produtos Acabados – Produto C

	Movimentação de PRODUTO EM PROCESSO - PRODUTO C							
	Preço		ENTRADA		SAÍDA		SALDO	
	Venda	Compra	Quant	Valor	Quant	Valor	Quant	Valor
E.I.							8.600	R\$ 179.998,00
JAN	R\$ 59,30	R\$ 23,72	29.000	R\$ 687.910,00	23.200	R\$ 550.328,00	14.400	R\$ 317.580,00
FEV	R\$ 67,10	R\$ 26,84	22.500	R\$ 603.950,00	18.000	R\$ 483.160,00	18.900	R\$ 438.370,00
MAR	R\$ 63,92	R\$ 25,57	24.700	R\$ 631.706,00	19.760	R\$ 05.364,80	23.840	R\$ 564.711,20
ABR	R\$ 61,50	R\$ 24,60	26.900	R\$ 661.711,00	21.520	R\$ 529.368,80	29.220	R\$ 697.053,40
MAI	R\$ 64,50	R\$ 25,80	24.700	R\$ 637.398,00	19.760	R\$ 509.918,40	34.160	R\$ 824.533,00
JUN	R\$ 71,75	R\$ 28,70	20.600	R\$ 591.294,00	16.480	R\$ 473.035,20	38.280	R\$ 942.791,20
JUL	R\$ 68,70	R\$ 27,48	23.000	R\$ 632.030,00	18.400	R\$ 505.624,00	42.880	R\$ 1.069.197,80
AGO	R\$ 68,92	R\$ 27,57	22.450	R\$ 618.941,50	17.960	R\$ 495.153,20	47.360	R\$ 1.192.986,10
SET	R\$ 73,90	R\$ 29,56	20.100	R\$ 594.155,00	16.080	R\$ 475.324,00	51.390	R\$ 1.311.817,10
OUT	R\$ 72,07	R\$ 28,83	20.300	R\$ 585.288,00	16.240	R\$ 468.230,40	55.450	R\$ 1.428.874,70
NOV	R\$ 70,72	R\$ 28,29	21.850	R\$ 618.083,00	17.480	R\$ 494.466,40	59.820	R\$ 1.552.491,30
DEZ	R\$ 72,25	R\$ 28,90	26.700	R\$ 771.714,00	21.360	R\$ 617.371,20	65.160	R\$ 1.706.834,10

Fonte: Elaboração própria

Tabela 12. Entrada de Insumos em Produtos Acabados e apuração dos CPV – Produto A

Movimentação de PRODUTO ACABADO - PRODUTO A						
	ENTRADA		SAÍDA		SALDO	
	Quant	Valor	Quant	Valor	Quant	Valor
E.I.					7.500	R\$ 147.750,00
JAN	11.600	R\$ 260.084,00	11.020	R\$ 247.079,80	8.080	R\$ 160.754,20
FEV	14.280	R\$ 297.550,40	13.566	R\$ 282.672,88	8.794	R\$ 175.631,72
MAR	6.960	R\$ 203.300,00	6.612	R\$ 193.135,00	9.142	R\$ 185.796,72
ABR	17.112	R\$ 331.718,08	16.256	R\$ 315.132,18	9.998	R\$ 202.382,62
MAI	15.360	R\$ 291.472,00	14.592	R\$ 276.898,40	10.766	R\$ 216.956,22
JUN	13.040	R\$ 288.856,80	12.388	R\$ 274.413,96	11.418	R\$ 231.399,06
JUL	13.376	R\$ 297.370,88	12.707	R\$ 282.511,84	12.087	R\$ 246.258,10
AGO	12.168	R\$ 280.473,04	11.560	R\$ 266.449,39	12.695	R\$ 260.281,75
SET	13.984	R\$ 303.521,60	13.285	R\$ 288.345,52	13.394	R\$ 275.457,83
OUT	13.200	R\$ 293.876,00	12.540	R\$ 279.182,20	14.054	R\$ 290.151,63
NOV	7.440	R\$ 217.976,00	7.068	R\$ 207.077,20	14.426	R\$ 301.050,43
DEZ	10.240	R\$ 287.052,80	9.728	R\$ 272.700,16	14.938	R\$ 315.403,07
TOTAL				R\$ 3.185.598,53		

Fonte: Elaboração própria

Tabela 13. Entrada de Insumos em Produtos Acabados e apuração dos CPV – Produto B

	Movimentação de PRODUTO ACABADO - PRODUTO B					
	ENTRADA		SAÍDA		SALDO	
	Quant	Valor	Quant	Valor	Quant	Valor
E.I.					9.800	R\$ 193.550,00
JAN	23.840	R\$ 542.672,00	22.648	R\$ 515.538,40	10.992	R\$ 220.683,60
FEV	22.000	R\$ 549.320,00	20.900	R\$ 521.854,00	12.092	R\$ 248.149,60
MAR	24.560	R\$ 588.678,40	23.332	R\$ 559.244,48	13.320	R\$ 277.583,52
ABR	14.720	R\$ 440.825,60	13.984	R\$ 418.784,32	14.056	R\$ 299.624,80
MAI	18.560	R\$ 502.918,40	17.632	R\$ 477.772,48	14.984	R\$ 324.770,72
JUN	14.960	R\$ 462.978,40	14.212	R\$ 439.829,48	15.732	R\$ 347.919,64
JUL	15.520	R\$ 476.739,20	14.744	R\$ 452.902,24	16.508	R\$ 371.756,60
AGO	15.120	R\$ 468.005,60	14.364	R\$ 444.605,32	17.264	R\$ 395.156,88
SET	15.040	R\$ 462.912,00	14.288	R\$ 439.766,40	18.016	R\$ 418.302,48
OUT	21.120	R\$ 561.932,80	20.064	R\$ 533.836,16	19.072	R\$ 446.399,12
NOV	22.000	R\$ 582.440,00	20.900	R\$ 553.318,00	20.172	R\$ 475.521,12
DEZ	18.080	R\$ 581.076,80	17.176	R\$ 552.022,96	21.076	R\$ 504.574,96
TOTAL				R\$ 5.909.474,24		

Fonte: Elaboração própria

Tabela 14. Entrada de Insumos em Produtos Acabados e apuração dos CPV – Produto C

Movimentação de PRODUTO ACABADO - PRODUTO C						
	ENTRADA		SAÍDA		SALDO	
	Quant	Valor	Quant	Valor	Quant	Valor
E.I.					4.300	R\$ 85.441,00
JAN	23.200	R\$ 550.328,00	22.040	R\$ 522.811,60	5.460	R\$ 112.957,40
FEV	18.000	R\$ 483.160,00	17.100	R\$ 459.002,00	6.360	R\$ 137.115,40
MAR	19.760	R\$ 505.364,80	18.772	R\$ 480.096,56	7.348	R\$ 162.383,64
ABR	21.520	R\$ 529.368,80	20.444	R\$ 502.900,36	8.424	R\$ 188.852,08
MAI	19.760	R\$ 509.918,40	18.772	R\$ 484.422,48	9.412	R\$ 214.348,00
JUN	16.480	R\$ 473.035,20	15.656	R\$ 449.383,44	10.236	R\$ 237.999,76
JUL	18.400	R\$ 505.624,00	17.480	R\$ 480.342,80	11.156	R\$ 263.280,96
AGO	17.960	R\$ 495.153,20	17.062	R\$ 470.395,54	12.054	R\$ 288.038,62
SET	16.080	R\$ 475.324,00	15.276	R\$ 451.557,80	12.858	R\$ 311.804,82
OUT	16.240	R\$ 468.230,40	15.428	R\$ 444.818,88	13.670	R\$ 335.216,34
NOV	17.480	R\$ 494.466,40	16.606	R\$ 469.743,08	14.544	R\$ 359.939,66
DEZ	21.360	R\$ 617.371,20	20.292	R\$ 586.502,64	15.612	R\$ 390.808,22
TOTAL				R\$ 5.801.977,18		

Fonte: Elaboração própria

saída nas Tabelas 12, 13 e 14 e os preços de venda constatados nas tabelas 9, 10 e 11.

Tabela 15. Receita com vendas em 2011 – por mês

Vendas – 2011			
	Produtos		
	A	B	C
JAN	R\$ 617.671,00	R\$ 1.324.228,56	R\$ 1.306.972,00
FEV	R\$ 706.788,60	R\$ 1.304.578,00	R\$ 1.147.410,00
MAR	R\$ 482.808,24	R\$ 1.398.053,44	R\$ 1.199.906,24
ABR	R\$ 787.603,20	R\$ 1.046.982,08	R\$ 1.257.306,00
MAI	R\$ 692.390,40	R\$ 1.194.568,00	R\$ 1.210.794,00
JUN	R\$ 685.923,56	R\$ 1.099.582,44	R\$ 1.123.318,00
JUL	R\$ 706.127,99	R\$ 1.132.339,20	R\$ 1.200.876,00
AGO	R\$ 666.087,20	R\$ 1.111.342,68	R\$ 1.175.913,04
SET	R\$ 720.711,25	R\$ 1.099.461,60	R\$ 1.128.896,40
OUT	R\$ 697.851,00	R\$ 1.334.657,28	R\$ 1.111.895,96
NOV	R\$ 517.518,96	R\$ 1.382.953,00	R\$ 1.174.376,32
DEZ	R\$ 681.640,96	R\$ 1.380.091,60	R\$ 1.466.097,00
TOTAL	R\$ 7.963.122,36	R\$ 14.808.837,88	R\$ 14.503.760,96

Fonte: Elaboração própria

Da soma dos totais de cada produto tem-se o montante de R\$ 37.275.721,20 (trinta e sete milhões, duzentos e setenta e cinco mil, setecentos e vinte e um reais e vinte centavos) de vendas efetuadas no período de 2011.

Com o subsídio das Tabelas 12, 13 e 14, podemos afirmar que os custos dos produtos vendidos no período teve o valor de R\$ 14.897.049,95 (quatorze milhões, oitocentos e noventa e sete mil, quarenta e nove reais e noventa e cinco centavos).

A seguir, na Tabela 16, é feita uma prévia do lucro bruto e do lucro antes da taxa o do imposto de renda (IR) e da contribui o sobre o lucro l quido (CSLL). Esses valores s o encontrados pela subtra o dos custos dos produtos vendidos em rela o   receita de vendas e pela subtra o das despesas operacionais confrontada com o lucro bruto, respectivamente.

Vale salientar que o c culo baseado nos valores retirados do sistema de custeio por absor o gera a informa o legal para a aferi o dos impostos incidentes sobre o lucro da empresa. Constitui, portanto, para o objetivo desta monografia, o c culo de tais impostos quando h  integra o entre o sistema de custos e a contabilidade financeira normalmente feita pela empresa.

Portanto, tem-se que se a empresa utilizar o m todo de custeio por absor o integrado ao sistema financeiro da contabilidade regularmente produzida, dever  recolher, a t tulo de imposto de renda e contribui o social sobre o lucro os valores

de R\$ 5.045.787,06 (cinco milhões, quarenta e cinco mil, setecentos e oitenta e sete reais e seis centavos) e R\$ 1.825.123,34 (um milhão, oitocentos e vinte e cinco mil, cento e vinte e três reais e trinta e quatro centavos), respectivamente. Desta forma apurará ao fim do período um lucro líquido de R\$ 13.408.237,85 (treze milhões, quatrocentos e oito mil, duzentos e trinta e sete reais e oitenta e cinco centavos).

Tabela 16. Apuração do Lucro e Impostos com Integração

Demonstração dos Resultados	
Venda	R\$ 37.275.721,20
(-) CPV	R\$ (14.897.049,95)
Lucro Bruto	R\$ 22.828.671,25
(-) Despesas do Exercício	R\$ (2.549.523,00)
Lucro antes do IR e CSLL	R\$ 20.279.148,25
(-) Imposto de Renda	R\$ (5.045.787,06)
(-) CSLL	R\$ (1.825.123,34)
Lucro do Exercício	R\$ 13.408.237,85

Fonte: Elaboração própria

Quando não há integração e não há dados que propiciem a determinação do CPV, o cálculo do imposto de renda e da CSLL tem uma forma diferente da usual, pois o RIR/99 determina que se verifique o valor do estoque final dos produtos em processo e dos produtos acabados de acordo com os critérios estabelecidos em tal regulamento. Desta forma o CPV assumirá um valor discrepante daquele que seria apurado com um sistema de custos integrado e coordenado. A seguir é evidenciada essa discrepância através do cálculo sob os critérios arbitrados pela RIR/99 e pela posterior confrontação com os dados que já foram expostos, e que tinham como base o custeio por absorção integrado e coordenado à escrituração contábil normalmente produzida.

Na Tabela 17 apresenta-se o total de custos transferidos para a produção no período em análise:

Tabela 17. Total dos Custos alocados nas Contas de Produtos em Processo

Total de Mão-de-Obra		R\$ 2.333.000,00
Total de CIF		R\$ 6.459.000,00
Total de Matéria-Prima		R\$ 10.809.369,00
Produto A	R\$ 2.433.164,50	
Produto B	R\$ 4.258.824,00	
Produto C	R\$ 4.117.389,50	
TOTAL GERAL		R\$ 19.601.369,00

Fonte: Elaboração própria

Pode-se observar que os dados da Tabela 17 encontraram subsídio nas Tabelas anteriormente apresentadas. Ademais, num sistema de custos sem integração e coordenação o gestor e os contadores só podem aferir os valores monetários totais ingressados no processamento dos produtos. Como expresso reiteradamente, o estoques finais de produtos em processo e dos produtos acabados são determinados segundo os critérios do art. 926 do RIR/99.

Com base na Tabela 9, verifica-se que o maior preço de venda, do vidro A, alcançado no ano foi constatado em novembro quando o produto foi vendido pelo valor de R\$ 73,22 (setenta e três reais e vinte e dois centavos). Pelo critério imposto pela legislação, deve ser registrada como estoque final de Produtos Acabados, a quantidade inventariada avaliada na razão de 70% (setenta por cento) do maior preço de venda obtido no ano. Desta forma, com o auxílio da Tabela 12, é possível identificar que o estoque final de Produtos Acabados teve um saldo de 14.398 (quatorze mil, trezentos e noventa e oito) unidades. Essas unidades multiplicadas por 70% (setenta por cento) do maior preço de venda do ano, que é R\$ 51,25 (cinquenta e um reais e vinte e cinco centavos) resultam num estoque final monetário de R\$ 765.572,50 (setecentos e sessenta e cinco mil, quinhentos e setenta e dois reais e cinquenta centavos).

Para a determinação do estoque final de Produtos em Processo utiliza-se o valor de avaliação dos estoques de Produtos Acabados na razão de 80% (oitenta por cento) de seu valor unitário. Assim o valor unitário dos produtos em processo é R\$ 41,00 (quarenta e um reais), conforme o cálculo: $R\$ 51,25 * 80\%$. Assim, pela análise da Tabela 9, pode-se perceber que há um saldo de 41.990 (quarenta e um mil, novecentos e noventa) unidades ainda em elaboração. Confrontada esta quantidade com o valor que devem ser avaliadas, verifica-se que o estoque final de Produtos em Processo do produto A tem o valor de R\$ 1.721.590,00 (um milhão, setecentos e vinte e um mil, quinhentos e noventa reais).

Consultando-se as Tabelas respectivas, os mesmos cálculos são efetuados para a aferição dos estoques finais de Produtos em Processo e Produtos Acabados dos produtos B e C. Esses valores foram calculados e serão expressos nas duas próximas Tabelas. Na Tabela 18, há o demonstrativo, através da fórmula: estoque inicial + custos de produção – estoque final, do custo dos produtos processados no período sem integração e coordenação do sistema de custos. Para tal, será utilizado o valor do Custo de Produção apresentado na Tabela 17.

Tabela 18. Custos do Produto Processado

Estoque Inicial de Produto em Processo (a)		R\$ 428.588,00
Produto		
A	R\$ 94.560,00	
B	R\$ 154.030,00	
C	R\$ 179.998,00	
(+) Total de Custos de Produção (b)		R\$ 19.601.369,00
(-) Estoque Final de Produto em Processo (c)		R\$ (7.247.510,80)
Produto		
A	R\$ 1.721.590,00	
B	R\$ 2.829.600,00	
C	R\$ 2.696.320,80	
Custo do Produto Processado (a+b-c)		R\$ 12.782.446,20

Fonte: Elaboração própria

Com a ajuda da Tabela 18, podemos calcular o Custo dos Produtos Vendidos. Esse custo é aferido pela soma do estoque inicial de produtos acabados com o custo dos produtos processados subtraídos do estoque final de produtos acabados. A Tabela 19, a seguir, demonstra o cálculo do CPV. E logo adiante, na Tabela 20, é apresentada a Demonstração dos Resultados do Exercício, e o cálculo do IR e da CSLL, neste cenário em que não houve integração e coordenação do sistema de custos com a escrituração contábil habitual.

Tabela 19. Custo dos Produtos Vendidos sem integração e coordenação do sistema de custos.

Estoque Inicial de Produto Acabado (a)		R\$ 426.741,00
Produto		
A	R\$ 147.750,00	
B	R\$ 193.550,00	
C	R\$ 85.441,00	
(+) Custo do Produto Processado (b)		R\$ 12.782.446,20
(-) Estoque Final de Produto Acabado (c)		R\$ (2.758.706,26)
Produto		
A	R\$ 765.572,50	
B	R\$ 1.185.525,00	
C	R\$ 807.608,76	
Custo dos Produtos Vendidos (a+b-c)		R\$ 10.450.480,94

Fonte: Elaboração própria

Tabela 20. Demonstração de Resultados do Exercício

Demonstração dos Resultados	
Venda	R\$ 37.275.721,20
(-)CPV	R\$ (10.450.480,94)
Lucro Bruto	R\$ 26.825.240,26
(-)Despesas do Exercício	R\$ (2.549.523,00)
Lucro antes do IR e CSLL	R\$ 24.275.717,26
Imposto de Renda	R\$ (6.044.929,32)
CSLL	R\$ (2.184.814,55)
Lucro do Exercício	R\$ 16.045.973,39

Fonte: Elaboração própria

A partir dos cálculos apresentados, é imprescindível fazer um resumo do impacto verificado, no que diz respeito ao recolhimento dos impostos incidentes sobre o lucro, nos dois cenários propostos. Na Tabela 21, é exposta a diferença entre os tributos analisados.

Tabela 21. Quadro resumo do recolhimento dos tributos incidentes sobre o lucro

RESUMO			
Tributos	Sistema Integrado (a)	Sistema não integrado (b)	Impacto (b-a)
IR	R\$ 5.045.787,06	R\$ 6.044.929,32	
CSLL	R\$ 1.825.123,34	R\$ 2.184.814,55	
Total	R\$ 6.870.910,40	R\$ 8.229.743,87	R\$ 1.358.833,47

Fonte: Elaboração própria

Fica demonstrado que há uma diferença significativa quando os tributos incidentes sobre o lucro são aferidos nos dois cenários propostos. Pelo resumo apresentado verificou-se que o cálculo dos tributos quando não há integração e coordenação entre as contabilidades de custos e financeira superou, em aproximadamente vinte por cento, o valor determinado num cenário em que existe a integração na forma da legislação. O impacto identificado foi de R\$ 1.358.833,47 (um milhão, trezentos e cinquenta e oito mil, oitocentos e trinta e três reais e quarenta e sete centavos).

3 CONCLUSÃO

Ao final da tarefa de demonstrar a diferença entre o recolhimento dos tributos incidentes sobre o lucro em cenários de integração e coordenação do sistema de custos e da contabilidade financeira e de não integração e coordenação, verificou-se que a diferença existe, e é impactante. Foi identificada no caso da empresa XPTO a discrepância financeira de R\$ 1.358.833,47 (um milhão, trezentos e cinquenta e oito mil, oitocentos e trinta e três reais e quarenta e sete centavos).

Com base num estudo dessa vertente, a empresa pode planejar a implantação de um sistema integrado e coordenado e, assim, evitar um gasto econômico relevante para os negócios da organização. Além disso, a implantação de um sistema dessa natureza tornará o gestor e a área contábil capazes de gerar informações mais confiáveis e fidedignas para seus usuários.

Ademais, foram alcançados os objetivos do trabalho de conclusão, uma vez que atendeu às propostas de informação sobre o método de custeio de absorção e conseguiu demonstrar o impacto imaginado na hipótese apresentada.

REFERÊNCIAS

- BERBEL, J. D. S. **Introdução à contabilidade e análise de custos: (simples e prático)**. São Paulo: Editora STS, 2003.
- BRASIL. **Decreto nº 3.000**. Regulamento do Imposto de Renda. Brasília, DF, 1999.
- CHALMERS, A. F. **O que é ciência afinal?** – 1. ed. – São Paulo: Brasiliense, 1993.
- FERREIRA, R. J. **Contabilidade de Custos**. – 4. Ed. – Rio de Janeiro: Ed. Ferreira, 2007.
- HARADA, K. **Direito Financeiro e tributário**. – 17. ed. – São Paulo: Atlas, 2008.
- IUDÍCIBUS, S. de; MARION, J. C.. **Introdução à teoria da contabilidade para o nível de graduação**. - 3. Ed. – São Paulo: Atlas, 2002.
- LAKATOS, E. M., MARCONI, M. de A. **Metodologia Científica**. – 3. ed. – São Paulo: Atlas, 2000.
- MAHER, M. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2001
- MARION, J. C. **Contabilidade Empresarial**. – 5. Ed. – São Paulo: Atlas, 1993.
- MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. - 9. ed. - São Paulo: Atlas, 2003.
- SALOMON, D. V. **Como fazer uma monografia**. – 4. ed. – São Paulo: Martins Fontes, 1996.
- SILVA, A. C. R. de. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade: orientações de estudos, projetos, relatórios, monografias, dissertações, teses**. – São Paulo: Atlas, 2003.
- VANDERBECK, E. J.; NAGY, C. F. **Contabilidade de Custos**. – 11. ed – São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.
- VICECONTI, P. E. V.; NEVES, S. das. **Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo**. - 7. ed. rev. e ampl. – São Paulo: Frase Editora, 2003.