

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS - UFMG
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS - FACE
CENTRO DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM CONTABILIDADE E
CONTROLADORIA - CEPCON**

A IMPLANTAÇÃO DO SPED FISCAL - BLOCO K NA INDÚSTRIA

ALEXANDRE JOSÉ SANTIAGO RIBEIRO

BELO HORIZONTE

2015

ALEXANDRE JOSÉ SANTIAGO RIBEIRO

A IMPLANTAÇÃO DO SPED FISCAL - BLOCO K NA INDÚSTRIA

Monografia apresentada à Universidade Federal de Minas Gerais, Centro de Pós-graduação e Pesquisa em Contabilidade e Controladoria - CEPCON, como parte das exigências do programa do Curso Especialização em Auditoria, para obtenção do Título Especialização em Auditoria.

Orientador:

Prof. Msc. João Aristides de Moraes

BELO HORIZONTE

2015

FOLHA DE APROVAÇÃO

AGRADECIMENTOS

A Deus por todas as coisas e pela vida.

A minha esposa e filha, meus companheiros, minha vida.

A meus professores pela influência positiva, pela paciência e amizade.

A meus amigos que se tornaram meus professores.

E especialmente,

A minha esposa, Vânia, pela compreensão nos momentos em que precisei me ausentar de você.

A minha filha Ester, que me ensina a cada dia o valor da vida e me mostra a presença de Deus em minha vida.

Ao meu sócio Ricardo Reis pela experiência e conhecimento que compartilha incansavelmente comigo.

Em especial ao professor João Aristides pelo acolhimento, pelo aceite da orientação desta monografia, pela inspiração profissional e pelo excelente e amigável convívio que mantivemos durante a especialização.

*“Lembre-se de que a sua verdadeira
Riqueza pode ser medida não pelo
Que você tem, mas pelo que você é.”
(Napoleon Hill)*

RESUMO

Pretende-se pelo presente estudo abordar todos os aspectos e procedimentos para gerar informações necessárias para a implantação dos registros do SPED Bloco K. Busca-se tecer, em primeiro plano, entender a obrigação acessória e suas consequências no ambiente da empresa, buscando por meio de pesquisas, de onde e como serão captadas as informações necessárias ao cumprimento desta nova obrigação. Os registros a serem informados no bloco K correspondem aos dados das Fichas Técnicas dos produtos, das perdas ocorridas no processo produtivo, das Ordens de Produção, dos insumos consumidos e da quantidade produzida inclusive às industrializações efetuadas em terceiros. Essas informações são geradas a partir da Contabilidade de Custos, que também passa a ser obrigatória a partir de Janeiro de 2016 para valorizar o inventário e apurar o custo dos produtos vendidos.

PALAVARES-CHAVE: Implantação SPED Bloco K. Obrigação Acessória. Ficha Técnica dos Produtos.

ABSTRACT

The present study aims to address all aspects and procedures to generate information needed for the implementation of the records of the K Block SPED. Search-if you weave in the foreground, understand the accessory obligation and its consequences for the environment of the company, seeking through research, where and how they will be collected the information necessary to comply with this new requirement. The records to be informed on the block K correspond to the Data Sheets of the products, the losses incurred in the production process, production orders, of the inputs consumed and the amount produced including industrialization made to third parties. This information is generated from the cost accounting, which also happens to be mandatory from January 2016 for valuing inventory and determine the cost of goods sold.

KEYWORDS: Block K SPED Deployment. Accessory Obligation. Technical data of the products..

.

LISTA DE SIGLAS

BNDES	- Banco Nacional de Desenvolvimento Social
CFC	- Conselho Federal de Contabilidade
CIAP	- Controle de Crédito de ICMS do Ativo
CNAE	- Código Nacional Atividades Econômicas
COFINS	- Contribuição para Financiamento Seguridade Social
CPC	- Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CPV	- Custo de Produtos Vendidos
CTE	- Conhecimento de Transporte Eletrônico
EFD	- Escrituração Fiscal Digital
EGP	- Empresa de Grande Porte
ENAT	- Encontro Nacional de Administradores Tributários
ENCAT	- Encontro Nacional Coordenadores e Administradores Tributários Estaduais
EPP	- Empresa Pequeno Porte
ERP	- <i>Enterprise Resource Planning</i>
IAS	- <i>International Accounting Standards Board</i>
ICMS	- Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IFRS	- <i>International Financial Reporting Standards</i>
IPI	- Imposto Sobre Produtos Industrializados
ITG	- Interpretação Técnica Geral
LC	- Lei Complementar
ME	- Microempresa

NBC	- Normas Brasileiras de Contabilidade
NFE	- Nota Fiscal Eletrônica
PAC	- Programa de Aceleração do Crescimento
PCP	- Planejamento Controle e Produção
PIS	- Programa de Integração Social
PME	- Empresa Médio e Pequeno Porte
PN	- Parecer Normativo
PVA	- Programa Validador e Analisador
RFB	- Receita Federal do Brasil
RIPI	- Regulamento Imposto Produto Industrializado
RIR	- Regulamento Imposto de Renda
SIGE	- Sistemas Integrados de Gestão Empresarial
SINIEF	- Sistema Nacional de Informações Econômicas e Fiscais
SPED	- Sistema Público de Escrituração Digital
SRF	- Secretaria da Receita Federal
TI	- Tecnologia da Informação

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
2 EFD (ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL)	14
2.1 O início da mudança	14
2.2 Sistemas Integrados de Gestão	16
2.3 Implantação do Bloco K	20
2.3.2 Geração das informações por meio da contabilidade de custos	24
3 PLANEJAMENTO E CONTROLE DA PRODUÇÃO DO ESTOQUE	26
3.1 Cadastro de Produtos	27
3.1.1 Codificação dos itens de estoques	27
3.2 Ficha Técnica de Produtos	28
3.2.1 Revisão das fichas técnicas	30
3.3 Ordens de Produção	31
3.3.1 Insumos consumidos	33
3.3.2 Quantidade produzida	33
3.4 Perdas Ocorridas no Processo	34
3.5 Industrializações Efetuadas por Terceiros	36
3.5.1 Estoque escriturado	36
3.6 Sistema de Controle de Estoques	37
4 SISTEMA CONTÁBIL DE CUSTOS	39
4.1 Aspectos da legislação (Lei nº 11.638/2007 e as IFRS)	42
4.2 Normas Brasileiras de Contabilidade	44
4.2.1 NBC 16 - Estoques	44
4.2.2 NBC TG 1000 - Seção 13 - Estoques	44
4.2.3 ITG 1.000 - Modelo Contábil Microempresa e Empresa de Pequeno Porte	44
4.2.4 NBC 12 - Ajuste a Valor Presente	45
4.2.5 A Situação das ME e EPP – Microempresas e Empresas de Pequeno Porte	45
4.3 Contabilidade de Custos	47
4.3.1 Custo por Absorção	48
4.4 Implantação do sistema de custos	50
4.4.1 Novos conceitos importantes	51
4.4.2 Implantação passo a passo	51
4.4.3 Recomendações Importantes	53
5 A IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA	54
5.1 Aspectos contábeis	55

5.2 Avaliação dos estoques	57
5.3 Controle dos estoques	58
5.5 Segurança fiscal e operacional da organização	61
5.5.1 Segredos de produção da organização.....	62
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	63
7 BIBLIOGRAFIA.....	66

1 INTRODUÇÃO

O presente estudo tem por finalidade apresentar o trabalho de conclusão do curso de Especialização em Auditoria da Universidade Federal de Minas Gerais, cujo objetivo é abordar todos os aspectos e procedimentos para gerar informações necessárias para a implantação dos registros do SPED Bloco K. O Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) é uma ferramenta tributária bastante atual, criando várias obrigações acessórias para atender ao Fisco, desde sua criação podemos citar: NFe, EFD ICMS/IPI, EFD Contribuições, e a mais recente o registro BLOCO K no SPED Fiscal (EFD ICMS/IPI) que se trata da inclusão da escrituração do Livro de Registro de Controle e Produção do Estoque.

Os registros a serem informados no bloco K correspondem aos dados das Fichas Técnicas dos produtos, das perdas ocorridas no processo produtivo, das Ordens de Produção, dos insumos consumidos e da quantidade produzida inclusive às industrializações efetuadas em terceiros. Essas informações são geradas a partir da Contabilidade de Custos, que também passa a ser obrigatória a partir de janeiro de 2016 para valorizar o inventário e apurar o custo dos produtos vendidos.

Ocorre que muitas indústrias não mantêm Contabilidade de Custos, utilizando o critério arbitrado pelo Fisco para valorizar os estoques e apurar seu custo de vendas. As indústrias terão de desenvolver e implantar o Sistema Contábil de Custos e evitar toda e qualquer inconsistência nas suas informações, para garantir segurança fiscal e operacional da organização.

Entretanto, algumas empresas acreditam não ter estrutura para gerar tais informações, outras empresas acreditam que as informações prestadas podem abrir os segredos de produção da organização.

Entendemos que para implantação do custo contábil, é necessário um enorme realinhamento interno, no que diz respeito à mudança de cultura, apoio da engenharia de produção, controladoria, recursos humanos e tecnologia da informação.

Assim, este trabalho tem como objeto geral abordar todos os aspectos e procedimentos para gerar informações necessárias para implantação dos registros do Bloco K, os impactos e consequências no ambiente da empresa, explicando sua implantação, planejamento, controles, aspectos da legislação, contábeis e de auditoria. Alguns objetivos específicos a serem perseguidos são: a) explicar de

forma objetiva os sistemas Geradores de Informações para o Bloco K; b) apresentar os impactos na Implantação, Planejamento, Controles de Produção, Controle Interno e Controle de Estoques; e c) a complexidade do Sistema Contábil de custos.

O trabalho está dividido em capítulos, onde buscamos deter primeiramente a explicação sobre o início do projeto SPED, mostra a mudança do cenário tributário Nacional tendo como meta a adoção de um modelo de escrituração contábil e fiscal digital, surgindo uma nova era da tecnologia da informação e sistemas integrados de Gestão. Também foram abordados os procedimentos necessários para Implantação do Bloco K.

O segundo capítulo buscamos relatar e descrever os processos de implantação e controle da produção do estoque, tratando de temas relacionados diretamente as operações que geram registros e consequentemente informações ao Sistema Contábil de Custos, seus aspectos da legislação e normas brasileiras de contabilidade, o sistema de custos e sua implantação estão no capítulo terceiro.

No último capítulo destinou-se a relatar sobre o envolvimento da Auditoria com relação aos aspectos contábeis, valorização dos estoques, controles, testes e segurança.

Dessa forma, busca-se no presente trabalho estudar e entender a obrigação e suas consequências no ambiente da empresa, buscando por meio de pesquisas, de onde e como serão captadas as informações necessárias ao cumprimento desta nova obrigação.

2 EFD (ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL)

2.1 O início da mudança

No ano de 2004 na cidade de Salvador/BA, foi realizado o 1º Encontro Nacional de Administradores Tributários - ENAT, reunindo os titulares das administrações tributárias federais, estaduais do Distrito Federal e dos municípios de capitais, com o objetivo de buscar soluções conjuntas entre as esferas do Governo, visando promover maior integração administrativa.

Assim, foram definidos novos encontros como o de 2005, com o propósito de alinhar as diretrizes do projeto, que foi realizada em São Paulo/SP, onde nesta reunião definiu-se que o projeto teria a participação da Secretaria da Receita Federal (SRF) e que o ENCAT (Encontro Nacional dos Coordenadores e Administradores Tributários Estaduais) seria o encarregado pela coordenação do Projeto NF-e, que passaria a integrar o Projeto SPED, que consiste na padronização e melhoria da qualidade das informações; racionalização de custos e da carga de trabalho operacional no atendimento; maior eficácia da fiscalização; maior possibilidade de realização de ações fiscais coordenadas e integradas; maior possibilidade de intercâmbio de informações fiscais entre diversas esferas governamentais; cruzamento de dados em larga escala com dados padronizados e uniformização de procedimentos; modernização da sistemática atual do cumprimento das obrigações acessórias, transmitidas pelos contribuintes às administrações tributárias e aos órgãos fiscalizadores, utilizando-se da certificação digital para fins de assinatura dos documentos eletrônicos, garantindo a validade jurídica.

Ainda em 2005 no II ENAT, foi assinado o protocolo ENAT 03/2005, visando o desenvolvimento e implantação da Nota Fiscal Eletrônica. Em 2006 deu-se início à segunda fase do Projeto NF-e e nesta etapa iniciou-se a massificação da utilização da Nota Fiscal Eletrônica do Brasil. ¹

O Sistema de Escrituração Digital (SPED) foi instituído pelo Decreto Lei nº 6.022, de 22/01/2007 e fez parte do projeto governamental PAC do Governo Federal. O sistema entrou em vigor para algumas empresas em 2008, em carácter

¹ <http://www1.receita.fazenda.gov.br/sobre-o-projeto/historico.htm>, 2015 Acesso em 11 Jun. 2015

de teste, atingindo em 2009 grande parte das empresas tributadas no lucro real no Brasil.

Em 2014 o sistema passou a abarcar a grande maioria das empresas também tributadas pelo lucro presumido. O SPED tem como objetivo unificar a recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos integrantes das escriturações contábil e fiscal da pessoa jurídica, através de um fluxo computadorizado de informações. O SPED visa também facilitar a fiscalização, integrando informações do interesse dos governos federal e estaduais.

O Projeto foi composto inicialmente, EFD - Escrituração Fiscal Digital; ECD - Escrituração Contábil Digital; NF-e - Nota Fiscal Eletrônica e CT-e - Conhecimento de Transporte Eletrônico, atualmente existem também EFD - Contribuições; e-Social (em fase de implementação); ECF - Escrituração Contábil Fiscal (antigo EFD-IRPJ e e-Lalur) e mais recente com previsão de entrega para Janeiro/2016 o registro Bloco K do EFD (ICMS/IPI) para estabelecimentos industriais com faturamento anual igual ou superior a R\$ 300.000.000,00.

Com a inclusão destas obrigações acessórias e de certa forma uma mudança de paradigmas, Oliveira assim definiu:

Estas novas obrigações SPED (ICMS, IPI, Contábil, CIAP, PIS, COFINS) e Nota Fiscal Eletrônica estão levando as empresas a reverem seus conceitos sobre o tratamento das informações fiscais e o relacionamento com o Fisco. Trata-se de uma transformação empresarial sem precedentes no Brasil onde até mesmo as pequenas, médias e microempresas estão incluídas e terão que adotar novos padrões de gestão e possuir tecnologia tão eficiente quanto das grandes empresas. Este será, sem sombra de dúvidas, uma dos maiores desafios: integrar a cadeia produtiva tecnologicamente, de forma que a geração, distribuição e transmissão da informação ao cliente, transportador, o recebimento do arquivo do fornecedor e a guarda documento eletrônico por 5 anos no mínimo, não sofram danos de qualquer espécie.²

² OLIVEIRA, 2011, p. 9

2.2 Sistemas Integrados de Gestão

Os Sistemas Integrados de Gestão são softwares que automatizam os processos de uma empresa, com o papel de integrar as informações através da organização, eliminando interfases complexas e caras entre sistemas não projetados para conversarem.

Desta forma, todos os processos de uma organização são colocados dentro de um mesmo sistema e num mesmo ambiente, eliminando a redundância de informações, fazendo com que os usuários olhem para uma única fonte de dados, independentemente das tarefas que realizam.

Este banco de dados é único e, contém e integra todos os dados que a empresa manipula e mantém, interagindo com todas as aplicações no sistema, não havendo redundâncias, inconsistências, repetições de processos e tarefas como a entrada de dados em duas ou mais aplicações, assegurando-se a integridade das informações.

Afirma Duarte sobre Sistemas Integrados de Gestão:

O ERP - *Enterprise Resource Planning* - é mais que um conjunto de sistemas departamentais interligados. É uma ferramenta para compreensão do ecossistema empresarial. É um sistema de gestão que integra as operações da empresa, seus relacionamentos com ambiente e fornece as informações precisas, de forma rápida e intuitiva para que os gestores possam analisar as relações de causa e efeito, fazer simulações e construções de cenários, além de acompanhar o resultado das ações planejadas. Assim, a empresa passa a ser encarada como um ser vivo, que responde aos estímulos internos e externos.³

Independente de seu porte ou ramo de atividade, as empresas precisam de uma gestão integrada de processos para competir no mundo atual. Desta forma, quanto mais competitivo for o mercado em que a empresa atua, maior a correlação entre gestão integrada e sucesso empresarial. (DUARTE, 2008, p. 136)

³ DUARTE, 2008, p. 134

ERP (*Enterprise Resource Planning*)⁴, (SIGE - Sistemas Integrados de Gestão Empresarial, no Brasil) são sistemas de informações que integram todos os dados e processos de uma organização em um único sistema. A integração pode ser vista sob a perspectiva funcional (sistemas de: finanças, contabilidade, recursos humanos, fabricação, marketing, vendas, custos e etc.) e sob a perspectiva sistêmica (sistema de processamento de transações, sistemas de informações gerenciais, sistemas de apoio a decisões, etc.). OS ERPs, em termos gerais, são uma plataforma de software desenvolvida para integrar os diversos departamentos de uma empresa, possibilitando a automação e o armazenamento de todas as informações de negócios.⁵

Duarte⁶, no Brasil muita gente usa o termo “Sistema Integrado de Gestão Empresarial”, como tradução de ERP, mas segundo o autor e Professor Vicente Falconi prefere o termo "Sistemas ERP de informação gerencial" e com a frase de quem entende:

A existência destes sistemas permite à empresa fazer coincidir as informações gerenciais com as contábeis. Isso propicia um controle orçamentário antes inexistente. Os sistemas ERP ainda forçam as empresas a repensar seus processos e contabilizar seus custos de forma antes impossível.⁷

Atualmente no Brasil, muitas empresas estão implantando ou já trabalham com um ERP, principalmente as grandes empresas adotaram a ferramenta. Hoje o mercado destes sistemas já está alcançando empresas de menor porte.

Porém, o quadro ainda encontrado em diversas empresas são sistemas que refletem a falta de integração entre os processos empresariais. O que existe é a interfaceamento e não a integração, atendendo aos processos de uma forma precária e agravando a situação, estes sistemas encontram-se tecnologicamente desatualizados e em plataformas diferentes.

⁴ DUARTE, 2008, p. 136 - A sigla em Inglês significa Planejamento dos recursos empresariais

⁵ http://pt.wikipedia.org/wiki/Sistema_integrado_de_gest%C3%A3o_empresarial#Ver_tamb.C3.A9m, 2015
Acesso em 11 Jun. 2015

⁶ DUARTE, 2008, p. 136 apud Prof. Vicente Falconi

⁷ FALCONI, 2015 <http://www.falconi.com/conhecimento/clipping/> Acesso em 11 Jun. 2015

Diante da obrigação acessória SPED BLOCO K, em relação à estrutura para gerar informações, sem dúvida, será necessário investimento em recursos para o atendimento ao detalhamento das informações que estão sendo requeridas. As empresas serão diretamente impactadas no que tange à necessidade de aperfeiçoamento da qualidade nos controles relacionados aos estoques e a produção. A ausência ou falta de qualidade nesses controles poderá expor as empresas.

A implantação do ERP viabiliza a obtenção de melhores controles consolidados ou analíticos com bastante precisão e agilidade. A implantação do ERP é um projeto caro e demorado, sendo em função da complexidade dos processos e operações da empresa, do seu porte, e do escopo da implantação. Segundo (DUARTE, 2008):

Comprar um bom software e configurá-lo é apenas uma pequena parte do processo. Para que o projeto de implantação do ERP seja bem sucedido, as seguintes atividades devem ser executadas: a) Seleção do Fornecedor do Software: Tenha absoluta certeza de que nenhuma opção atenderá a 100% das necessidades de sua empresa. b) Compreensão da Organização da Empresa: Um bom diagnóstico é quase uma garantia de sucesso, é preciso compreender como funciona a empresa, quais processos são necessários e quais profissionais para implantação e quais irão boicotar o processo. c) Preparação das pessoas: não se iluda que todos estão empenhados em que tudo funcione bem, quase todos temem mudanças. d) Preparação dos Processos: Há atividades que são executadas nas empresas apenas porque sempre foram assim, esta é a hora de repensá-las ou até eliminá-las, caso não sejam mais necessárias. e) Preparação do Sistema: Com as informações obtidas, o sistema pode ser instalado, com configuração e personalização para funcionar conforme os processos desenhados e gerando informações. f) Problemas pós-implantação: Se algum processo não foi suficientemente detalhado ou validado, algum problema irá surgir quando o sistema for implantando, e, certamente isso ocorrerá.⁸

Para Duarte, (2008 pag. 140) entretanto, analisando todos esses aspectos, fica claro que o software é apenas um dos elementos para o sucesso no contexto de implantação do ERP, para que o projeto tenha eficiência e eficácia almejada, os

⁸ DUARTE, 2008, p. 138

fatores como: metodologia, experiência, cultura, estratégia, trabalho em equipe, melhoria de processos e atitudes, que realmente fazem a diferença.

2.3 Implantação do Bloco K

O Bloco correspondente ao Livro Registro de Controle da Produção do Estoque é denominado Bloco K, incluído para vigorar na Escrituração Fiscal Digital ICMS/IPI a partir de do período de apuração de Janeiro de 2016 para todos os estabelecimentos, porém com o Ajuste SINIEF 8 de 02/10/2015⁹ que altera o § 7º da cláusula terceira do Ajuste SINIEF 02/09, de 03/04/2009, conforme:

I - A partir de 1º de janeiro de 2016:

a) para os estabelecimentos industriais classificados nas divisões 10 a 32 da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) pertencentes à empresa com faturamento anual igual ou superior a R\$300.000.000,00;

b) para os estabelecimentos industriais de empresa habilitada ao Regime Aduaneiro Especial de Entrepasto Industrial sob Controle Informatizado (Recof) ou a outro regime alternativo a este;

II – A partir de 1º de janeiro de 2017, para os estabelecimentos industriais classificados nas divisões 10 a 32 da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) pertencentes à empresa com faturamento anual igual ou superior a R\$78.000.000,00;

III - 1º de janeiro de 2018, para: os demais estabelecimentos industriais; os estabelecimentos atacadistas classificados nos grupos 462 a 469 da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) e os estabelecimentos equiparados a industrial.”

Os registros de cada Bloco são compostos de campos que devem ser apresentados de forma sequencial e conforme estabelecido no leiaute do respectivo registro.

Para viabilizar o Bloco K, foi inserido dentro do Bloco 0 - Abertura e identificação do item o Registro 0210 - Consumo Específico Padronizado que corresponde às informações sobre a composição do produto acabado e as respectivas perdas nominais percentuais de cada item.

Para Rocha e Almeida (2014, p. 140) os registros são compostos de campos que devem ser apresentados de forma sequencial e conforme estabelecido no leiaute do respectivo registro com todos os campos previstos independentemente de

⁹ https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2015/aj_008_15 - Acesso em 02 Dez. 2015

haver ou não informação a ser prestada naquele (a exclusão de campos ocasiona erro na estrutura do registro).

Dentro da Hierarquia, a ordem de apresentação dos registros é sequencial e ascendente. Todos os registros com a observação de "registro obrigatório" devem constar do arquivo, que se destina a prestar informações mensais da produção e respectivo consumo de insumos, bem como estoque escriturado¹⁰:

Bloco	Descrição	Reg.	Nível	Ocor.
K	Abertura do Bloco K	K001	1	1
K	Período de Apuração do ICMS/IPI	K100	2	V
K	Estoque Escriturado	K200	3	1.N
K	Outras Movimentações Internas entre Mercadorias	K220	3	1.N
K	Itens Produzidos	K230	3	1.N
K	Insumos Consumidos	K235	4	1.N
K	Industrialização Efetuada por Terceiros – Itens Produzidos	K250	3	1.N
K	Industrialização em Terceiros – Insumos Consumidos	K255	4	1.N
k	Encerramento do Bloco K	K990	1	1

Tabela: demonstração dos registros do Bloco K na EFD

- Registro K001: Abertura do Bloco K. Este registro deve ser gerado para abertura do bloco K, indicando se há registros de informações no bloco.
- Registro K100: Período de Apuração do ICMS/IPI. Informar o período de apuração do ICMS ou do IPI, prevalecendo os períodos mais curtos. Os contribuintes com mais de um período de apuração no mês declaram um registro K100 para cada período no mesmo arquivo.
- Registro K200: Estoque Escriturado. Para cada período de apuração informado no K100, deve ser escriturado o estoque final por tipo (mercadorias para revenda, matérias primas, embalagens, produtos em processo, produtos acabados, subprodutos e outros insumos).
- Registro K220: Outras Movimentações Internas entre Mercadorias. Informar a movimentação interna entre mercadorias, que não se enquadre nas já informadas nos Registros K230 e K235: produção acabada e consumo no processo produtivo, respectivamente.
- Registro K230: Itens Produzidos. Informar a produção de produto em processo e acabado.

¹⁰ <http://www.gpconline.com.br/capa.asp?infoid=4740> - Acesso 18 Mai. 2015

- Registro K235: Insumos Consumidos. Informar o consumo de mercadoria no processo produtivo, vinculado ao produto resultante informado no Registro K230 - Itens Produzidos.
- Registro K250: Industrialização Efetuada por Terceiros - Itens Produzidos. Informar os produtos que foram industrializados por terceiros e sua quantidade.
- Registro K255: Industrialização em Terceiros - Insumos Consumidos. Informar a quantidade de consumo do insumo que foi remetido para ser industrializado em terceiro, vinculado ao produto resultante informado no Registro K250.
- Registro K990: Encerramento do Bloco K. Identificar o encerramento do bloco K e informar a quantidade de linhas existentes no bloco.

2.3.1 Grupo de gestão do SPED fiscal

Entende Rocha e Almeida¹¹ que o mecanismo completo do bloco K para entendimento das empresas, é fundamental a criação de um grupo de gestão do SPED Fiscal, com participação de profissionais das áreas de produção, engenharia, contabilidade, escrituração fiscal e tecnologia da informação, sendo:

O primeiro passo é a realização de uma reunião com os profissionais envolvidos e com a participação da diretoria, com o objetivo de demonstrar os objetivos e funcionamento do Bloco K, enfatizando a importância das informações na forma da lei.

O segundo passo é analisar se os sistemas da empresa estão preparados e adequados para o fornecimento dos dados necessários para os registros correspondentes.

Dessa forma, áreas da empresa terão participação direta, como afirma (ROCHA e ALMEIDA, 2014):

A área industrial estará envolvida com as informações sobre a composição do produto fabricado, perdas decorrentes do processo, volumes produzidos e saldos de inventário.

A área de tecnologia de informação, envolvida com interfaces, integrações e parametrizações para atender ao leiaute da Receita Federal e viabilizar as informações solicitadas no Guia Prático da EFD - Escrituração Fiscal Digital.

A área de Controladoria estará envolvida com PVA - Programa Validador e Assinador e com os aspectos contábeis e fiscais do Sped.

¹¹ ROCHA, ALMEIDA, 2014, p. 15

2.3.2 Geração das informações por meio da contabilidade de custos

Segundo Rocha e Almeida (2014, p. 15) o sistema mais completo para gerar as informações do Sped Fiscal referentes ao Bloco 0 - Abertura e Identificação do Item, Bloco H - Inventário e Bloco K - Controle da Produção é a Contabilidade de Custos e define:

A Contabilidade de Custos é o ramo da Contabilidade Financeira ou Geral, que trata da apropriação de custos e do controle Físico e financeiro dos estoques de matérias primas, mercadorias, produtos em processo e produtos acabados.

Ocorre que no Brasil a contabilidade é fortemente influenciada pela Legislação Tributária, que mediante decretos e leis, dita regras relativas a critérios de mensuração em desacordo com as normas contábeis como no caso da avaliação e controle dos estoques, a receita Federal estabelece em lei que as empresas que não mantem a contabilidade de custos devem avaliar seus estoques por critérios arbitrados pelo artigo 296 do decreto nº 3.000/1999 - Regulamento do Imposto de Renda.¹²

Para os autores a interferência da Receita Federal nos critérios de avaliação dos estoques, a grande maioria das empresas brasileiras passou a não manter a Contabilidade de Custos para avaliar os estoques e apurar o Custo dos Produtos Vendidos, preferindo utilizar o critério fiscal e a fórmula matemática criada pelo Fisco: $CPV = EI + C - EF$ (Custos dos Produtos Vendidos = Estoque Inicial + Compras - Estoque Final) e apesar de a Contabilidade de Custos ser obrigatória para sociedades anônimas de capital aberto desde a publicação da Lei nº 6.404/1976 - Lei das S.A. e agora para todas as empresas pela novas Normas Brasileiras de Contabilidade NBC 16 - Estoques, ainda não há uma conscientização da necessidade do cumprimento das novas normas, por grande parte dos Contadores.

¹² ROCHA, ALMEIDA, 2014, p. 16 - Art. 296 Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

Dessa forma, as indústrias que não mantêm a Contabilidade de Custos devem, a partir de agora, iniciar o processo de estruturação para implantação da Contabilidade de Custos, com seguintes objetivos:

- 1) atender às novas Normas Brasileiras de Contabilidade - NBC;
- 2) Controlar e avaliar os estoques;
- 3) gerar informações para Bloco H - Inventário;
- 4) gerar informações para Bloco K - Controle da Produção;
- 5) apurar o CPV (Custo de Produtos Vendidos); e
- 6) Analisar a rentabilidade dos produtos fabricados e vendidos para a tomada de decisões.

Até que a Contabilidade de Custos seja implantada, as informações para registros dos Blocos O, H e K serão obtidas do Sistema de PCP (Planejamento e Controle da Produção), do Sistema de Controle de Estoques do Almoxarifado e do Sistema de Controle de Estoques do Depósito de Produtos Acabados.

3 PLANEJAMENTO E CONTROLE DA PRODUÇÃO DO ESTOQUE

O Planejamento e controle da Produção é um conjunto de atividades da administração industrial relacionadas à alocação dos recursos de produção da empresa (materiais, máquinas, equipamentos e pessoas) para fabricação de produtos para estoques ou demandados pelos clientes¹³.

Para Rocha e Almeida (2014) o departamento de PCP dedica-se às atividades mais operacionais como a programação da produção, controle de estoques (matérias-primas, em processo e produtos acabados), emissão e controle de ordens de produção, entretanto, a atividade de planejamento não se limita ao nível operacional, no nível tático-estratégia, a gerência de produção toma decisões de médio e longo prazos que incluem decisões sobre aquisição de equipamentos e máquinas, contratação de pessoas, administração de materiais e fornecedores, com base em previsões atualizadas de demanda, sendo umas principais atividades do PCP o controle da produção que consiste no acompanhamento dos processos produtivos de produtos em processo e acabados.

Portando, o PCP é a área geradora das informações relativas às quantidades produzidas que se encontram em processo e acabadas. Essas informações alimentam a entrada das quantidades físicas no depósito de produtos acabados e no Sistema de Controle de Estoques.¹⁴

¹³ ROCHA, ALMEIDA, 2014, p. 19

¹⁴ ROCHA, ALMEIDA, op. cit., p. 19

3.1 Cadastro de Produtos

O cadastro de produtos é a base de gestão da cadeia de abastecimento. Nele é que se registram todos os produtos transacionados, bem como suas características, necessárias às diferentes áreas intervenientes no processo de produção, estocagem, distribuição, abastecimento, comercialização, tributação e etc. Basicamente, o cadastro deve conter o código do produto, descrição, especificação técnica, unidade de medida e local de armazenamento. Além dessas informações, o cadastro pode identificar também o tipo e origem do produto, classificação tributária, informações fiscais, etc.¹⁵

Do Cadastro de Produtos, são extraídas as informações para preenchimento dos campos do Registro 0200 - Tabela de Identificação do Item.

3.1.1 Codificação dos itens de estoques

Afirmam Rocha e Almeida (2014) que os itens de estoques devem ser classificados por tipo, pelos os seguintes códigos:

- 00 - Mercadoria para Revenda;
- 01 - Matéria-prima;
- 02 - Embalagem;
- 03 - Produto em Processo;
- 04 – Produto Acabado;
- 05 - Subproduto;
- 06 - Produto Intermediário;
- 07 - Material de Uso e Consumo;
- 08 - Ativo Imobilizado;
- 09 - Serviços;
- 10 - Outros Insumos;
- 99 - Outras

Nas situações de um mesmo código de item possuir mais de um tipo de item (destinação), deverá ser informado o tipo de maior relevância.¹⁶

¹⁵ ROCHA, ALMEIDA, 2014, p. 20

¹⁶ ROCHA, ALMEIDA, 2014, p. 23

3.2 Ficha Técnica de Produtos

Outra responsabilidade do PCP é a elaboração da Ficha Técnica, ou Lista de Materiais base para as informações do registro 0219 - Consumo Específico Padronizado.

A Ficha Técnica é uma lista de todas as matérias-primas, materiais, componentes, materiais intermediários e demais itens comprados que são utilizados na fabricação e/ou montagem de um produto, mostrando as relações de precedência e quantidade de cada item necessário, além dos processos envolvidos na fabricação do produto.

No entendimento de Rocha e Almeida:

A Ficha Técnica é também um elemento que gera integração, uma vez que suas informações são compartilhadas por quase todos os departamentos da empresa. Logo, a forma como é gerenciada, controlada e estruturada pode diretamente influenciar no consumo das matérias-primas e materiais.¹⁷

É importante destacar ainda a importância da Ficha Técnica como sendo o ponto mais comum para interface ou integração entre os sistemas ERP (*Enterprise Resource Planning*) e os sistemas de custos industriais, possibilitando assim o fluxo e a consistência das informações. (ROCHA e ALMEIDA, 2014)

A Ficha Técnica mais simples possível é a de dois níveis, um com as matérias-primas e itens comprados, e outro com o produto final. A única razão para a criação de mais níveis são as necessidades do planejamento e controle da produção (PCP), como a criação de submontagens ou itens intermediários que precisam ser estocados.

A Ficha Técnica modular é a capacidade de se construir um produto ou processo complexo a partir de subsistemas menores (chamados módulos), os quais podem ser projetados independentemente e ainda assim funcionar juntos como um todo.¹⁸

Rocha e Almeida (2014) se um produto possui muitas opções de escolha de

¹⁷ ROCHA, ALMEIDA, 2014, p. 24

¹⁸ ROCHA, ALMEIDA, 2014, p. 25

itens, o número de combinações possíveis torna-se muito grande, dificultando a previsão de vendas e o planejamento mestre de produção de cada item final. Além disso, se for mantida uma Ficha Técnica para cada configuração diferente do produto, o espaço requerido pode ser muito grande, envolvendo altos custos de armazenagem e manutenção. Ao invés de se manter uma Ficha Técnica para cada produto final possível dentro de uma família, são identificadas as opções para cada um dos seus componentes, as quais são organizadas em módulos. Essa análise deve ocorrer no nível de menor variação na configuração, reduzindo assim o número de itens manipulados na previsão de vendas e no planejamento mestre de produção.

A Ficha Técnica de manufatura representa a integração lógica da estrutura de produto e do plano de processo. A sequência de operações é especificada e a cada operação são associados os itens necessários da Ficha Técnica. É usada como um guia para fabricação e montagem de um produto, sendo que seus níveis refletem o fluxo de produção e pontos de estoque. Como as diferentes indústrias possuem diferentes necessidades, tornou-se uma prática comum que cada uma delas estruture a sua própria Ficha Técnica de acordo com suas necessidades. São criadas pela engenharia e reflete a transformação da matéria-prima e a montagem dos subconjuntos pelo processo produtivo, em produtos acabados. (ROCHA e ALMEIDA, 2014)

3.2.1 Revisão das fichas técnicas

Esclarece Rocha e Almeida (2014) para que as informações do registro 0210 estejam corretas, as Fichas Técnicas precisam ser revistas e atualizadas nos seguintes aspectos:

- a) verificar se a codificação das matérias-primas e materiais correspondem exatamente à classificação informada no Registro 0200 - Tabela de Identificação do Item;
- b) verificar se o consumo mencionado na Ficha Técnica corresponde à quantidade utilizada no processo de produção. É comum produtos sofrerem substituição de materiais e alterações na quantidade consumida e a Ficha Técnica permanecer inalterada;
- c) verificar se há identificação do percentual médio de perda/quebra normal para se fabricar cada unidade de produto acabado. Como normalmente a Ficha Técnica não traz essa informação, visto que, na maioria das vezes, as perdas são resultantes de processos industriais, é necessário transformar essas perdas de processo para cada item de matérias-primas e materiais.

Da Ficha Técnica, são extraídas as informações, para preenchimento dos campos do Registro 0210 - Consumo Específico Padronizado.¹⁹

¹⁹ ROCHA, ALMEIDA, 2014, p. 26

3.3 Ordens de Produção

Os processos operacionais de uma empresa são executados mediante ordens e, no caso das indústrias, suas unidades fabris trabalham sobre prescrição das ordens de produção. Uma ordem de produção possui todas as especificações do produto com descrição, matérias-primas necessárias, data em que deve ser entregue e quantidades requisitadas. (ROCHA e ALMEIDA, 2014)

De maneira geral, existem dois sistemas básicos de produção: Sistema de Produção contínua e Sistema de produção por Encomenda.

O Sistema de Produção Contínua caracteriza-se pela fabricação em série de produtos padronizados. Normalmente, esse sistema produtivo, todos os produtos são fabricados para estoque. Uma unidade de produção é idêntica à outra, os produtos são movimentados no processo de produção continuamente e todos os procedimentos de fábrica são predominantemente padronizados. O fluxo de produção é igual e contínuo.

²⁰

A simples previsão de demanda pode ser o motivo que vai impulsionar o processo. Neste caso, a ordem de produção deve ser feita para que haja a solicitação de produção, devendo conter todas as informações de especificações do produto e as instruções de produção para que o operador, ao receber o documento, saiba exatamente o que deve ser feito.

O Sistema de Produção por Encomenda caracteriza-se pela fabricação descontínua de produtos não padronizados. Geralmente, este sistema de produção se dá sob encomenda específica dos seus clientes, tendo início no pedido de vendas.²¹

Em se tratando de um sistema de produção por encomenda, o procedimento tem início com a negociação de um produto ou de um lote de produtos. Assim que for gerado o pedido de vendas pela área comercial, o processo produtivo dos itens

²⁰ ROCHA, ALMEIDA, 2014, p. 34

²¹ ROCHA, ALMEIDA, op. cit., p. 34

se dará por meio da ordem de produção.²²

A Ordem de Produção (OP) é também conhecida como Ordem de Fabricação (OF), Ordem de Serviço (OS) ou Ordem de Montagem (OM). Na situação de Produção Contínua, a ordem de produção deve ser incluída de acordo com a programação da produção. Já no Sistema de Produção por Encomenda, a ordem de produção é gerada por meio do pedido de vendas. Este documento, portanto, continuamente, dá a partida no processo de fabricação, sendo que nenhum trabalho poderá ser iniciado sem a emissão da correspondente ordem de produção. Uma mesma ordem de produção pode conter diferentes produtos e quantidades. A quantidade de matérias-primas e materiais corresponde ao consumo especificado na Ficha Técnica multiplicado pela quantidade a ser produzida.²³

²² ROCHA, ALMEIDA, op. cit., p. 34

²³ ROCHA, ALMEIDA, 2014, p. 34

3.3.1 Insumos consumidos

Este registro tem o objetivo de informar o consumo de mercadoria no processo produtivo, vinculado ao produto resultante informado no campo COD_ITEM do Registro K230 - Itens Produzidos.²⁴

A unidade de medida é, obrigatoriamente, a de controle de estoque constante no campo 06 do Registro 0200.

3.3.2 Quantidade produzida

Este registro tem o objetivo de informar a produção acabada de produto em processo (tipo 03 do Registro 0200) e produto acabado (tipo 04 - do Registro 0200), deverá existir mesmo que a quantidade de produção acabada seja igual a zero, nas situações em que exista o consumo de item componente/insumo no Registro Filho K235. Nessa situação, a produção ficou em elaboração. Essa produção em elaboração não é quantificada uma vez que a matéria não é mais um insumo e nem é ainda um produto resultante.²⁵

²⁴ ROCHA, ALMEIDA, 2014, p. 30

²⁵ ROCHA, ALMEIDA, 2014, p. 29

3.4 Perdas Ocorridas no Processo

O percentual de perdas e quebras a ser informado no campo 4 do registro 0210 deve levar em consideração os seguintes aspectos:

Cumpra ao contribuinte observar o limite de tolerância para as quebras ocorridas durante o processo industrial. Sobre esse aspecto a coordenação do sistema de tributação do Ministério da Fazenda vem sustentando reiteradamente que o referido limite deve ser previamente estabelecido pela autoridade fiscal, para cada empresa, atendendo às condições peculiares do estabelecimento, como se verifica, no Regulamento do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados). Define o artigo 255 do RIPI/2012 que o contribuinte poderá manter e utilizar o crédito do imposto relativo à matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem que tenham sido objeto de quebras ocorrida durante o processo de industrialização, quando convenientemente comprovadas.²⁶

O artigo 255, além de dispor sobre a manutenção do crédito nas ocorrências de quebras, assegura o mesmo direito nas saídas de sucatas, aparas, resíduos, fragmentos e semelhantes, que resultem do emprego de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem no processo de industrialização.²⁷

Ressalta Rocha e Almeida (2004, p. 32) que poderão ser constatados quebras de estoque de insumos em decorrência, por exemplo, de perecimento, deterioração, evaporação de matérias-primas, no almoxarifado. Tais quebras serão admitidas em casos excepcionais, previamente justificados e aprovados em processo junto à repartição fiscal da Secretaria da Receita Federal de acordo como o Parecer Normativo nº 45/1977. De acordo com o artigo 254 do RIPI, o crédito do imposto relativo aos insumos objeto de quebras (perecimento, deterioração etc.) deve ser estornado da escrita fiscal, no período de apuração em que se verificar a ocorrência.

Segundo os ilustres autores a inutilização de produtos, em que o material resultante destina-se ao reaproveitamento na composição de novos produtos, uma vez que não caracteriza perda da matéria-prima, não determina a obrigatoriedade de anulação do crédito respectivo. Esta hipótese configura-se principalmente na quebra de frascos de vidro obsoletos e correspondente reaproveitamento.

²⁶ ROCHA, ALMEIDA, 2014, p. 31

²⁷ ROCHA, ALMEIDA, op. cit., p. 32

Contudo a destruição ou inutilização dos produtos objeto da quebra ou a sua transformação em resíduos inaproveitáveis deve ocorrer dentro do próprio estabelecimento industrial. No caso, porém, de produtos deteriorados ou defeituosos, podem surgir razões de ordem técnica ou de saúde pública que exijam a destruição fora do estabelecimento industrial. Em qualquer dos casos, a destruição ou inutilização deverá ser certificada mediante laudo da autoridade fiscal, cabendo à autoridade competente, para admitir a tolerância de quebra, autorizar o procedimento especial para destruição ou inutilização do produto. Os pedidos de certificados da destruição de bens devem ser requeridos e instruídos com perfeita justificativa e acompanhados de relação completa dos bens (PN CST nº 65/1975).²⁸

Observa ainda que o contribuinte poderá efetuar a baixa do estoque de produtos comprovadamente desaparecidos em virtude de furto ou roubo, desde que estes estejam relacionados em documento fornecido por autoridade policial competente (Parecer Normativo CST nº 112/1971). Nas mencionadas ocorrências o contribuinte deverá estornar o crédito do imposto relativo aos insumos empregados na fabricação dos produtos que tenham sido objeto de furto ou roubo (artigo 193, IV do RIPI).

²⁸ ROCHA, ALMEIDA, 2014, p. 32

3.5 Industrializações Efetuadas por Terceiros

O processo produtivo das indústrias, muitas das vezes são terceirizados parcialmente ou até em sua totalidade. Este procedimento pode ser visto com frequência em empresas com a atividade de indústria de calçados, confecções, automobilísticas e etc.

Outra forma de terceirização muito utilizada e com uma complexidade maior é chamada de operação triangular de industrialização, onde estão envolvidas 3(três) ou mais estabelecimentos.²⁹

Esclarece Rocha e Almeida (2014) que são 2 registros que necessitam ser informados, K250 Itens Produzidos e K255 Itens Consumidos. O primeiro registro tem o objetivo de informar os produtos que foram industrializados por terceiros e sua quantidade. O segundo tem o objetivo de informar quantidade de consumo do insumo que foi remetido para ser industrializado em terceiro, vinculado ao produto resultante informado no campo COD_ITEM do Registro K250.³⁰

3.5.1 Estoque escriturado

Ensina os autores que este registro tem o objetivo de informar o estoque final da escrituração do período de apuração informado no Registro K100, por tipo de estoque e por participante, nos casos em que couber, das mercadorias de tipos 00 – Mercadoria para revenda, 01 – Matéria-prima, 02 – Embalagem, 03 – Produtos em Processo, 04 - Produto Acabado, 05 – Subproduto e 10 – Outros Insumos – campo TIPO_ITEM do registro 0200.³¹

Devemos considerar também a relação que deverá existir entre a movimentação mensal deste registro K100, com o bloco H, que contém as informações de inventário anual.

²⁹ Informanet.com.br, 2015 -

http://www.informanet.com.br/Prodinfo/boletim/2008/geral/icms_48_2008.html Acesso em 12 Jun. 2015

³⁰ ROCHA, ALMEIDA, 2014, p. 39 e 40

³¹ ROCHA, ALMEIDA, 2014, p. 37

3.6 Sistema de Controle de Estoques

Os critérios e práticas para a avaliação e apresentação dos estoques são estabelecidos pela NBC (Norma Brasileira de Contabilidade) 16 – Estoques para as EGP (Empresa de Grande Porte) e pela NBC 1000 – Seção 13 – Estoques para as PME (Empresas de Médio e Pequeno Porte). Os estoques devem representar bens e direitos que sejam de propriedade da entidade, quer estejam em seu poder ou em poder de terceiros. Dessa forma, da determinação de integrar ou não um elemento à conta de estoques no balanço patrimonial da entidade, o importante não é sua posse, mas o direito à sua propriedade ou condições tais de controle e responsabilidade que caracterizem a existência do ativo e uma respectiva obrigação.

³²

Para os autores Rocha e Almeida³³, estoques designam o “conjunto” dos itens materiais de propriedade da empresa que: a) são mantidos para venda futura; b) encontram-se em processo de produção; ou c) são correntemente consumidos no processo de produção de produtos ou serviços a serem vendidos.

Ainda, segundo os autores, os principais tipos de ativos considerados estoques são: a) mercadoria para revenda; b) matéria-prima; c) materiais de embalagem, indiretos, auxiliares ou de consumo; d) produtos em processo de fabricação ou elaboração; e) produtos acabados; f) custo das importações em andamento referentes a itens de estoque; e g) adiantamento a fornecedores de qualquer dos itens mencionados anteriormente.

Continua os eminentes autores, que as três contas básicas de estoques para atender o processo de custo são: (ROCHA e ALMEIDA, 2014, p. 36)

- 1) **Matérias Primas e Materiais:** Registramos todas as matérias primas ou materiais diretos utilizados com o objetivo de atender ao processo produtivo. Para melhor controle das operações, é sempre recomendado que este estoque seja dividido por tipos de matérias-primas ou material direto. Quanto maior a divisão, melhor será o controle sobre o nível desses itens de estoques.
- 2) **Produtos em Processo de Fabricação:** Incluímos o custo do material direto, mão de obra direta e dos custos indiretos de fabricação,

³² ROCHA, ALMEIDA, 2014, p. 35

³³ ROCHA, ALMEIDA, op. cit, p. 36

representando o custo dos produtos em processo de elaboração. É a conta intermediária entre a de estoque de matérias-primas e a de produtos acabados.³⁴

3) Produtos Acabados: Registramos os custos de todos os produtos acabados aguardando a efetivação da venda. Como ela recebe os custos de produção da etapa anterior, incluirá os três elementos de custos. Para melhor controle, é recomendado a sua segregação, conforme as linhas de produtos.³⁵

Desta forma, do sistema de Controle de Estoques, são extraídas as informações, para preenchimento dos seguintes registros do bloco k:

- Registro K200 – Estoque Escriturado;
- Registro K220 – Outras movimentações internas entre mercadorias;
- Registro K250 – Industrialização efetuada por terceiros – Itens produzidos;
- Registro K255 – Industrialização em Terceiros – Itens consumidos.

³⁴ ROCHA, ALMEIDA, 2014, p. 36

³⁵ ROCHA, ALMEIDA, op. cit, p. 37

4 SISTEMA CONTÁBIL DE CUSTOS

Sob a ótica dos autores Rocha e Almeida (2014), a Legislação Societária - Lei nº 11.638/2007 e das NBC (Normas Brasileiras de Contabilidade), todas as empresas industriais, independente de valor de faturamento ou de regime tributário estão obrigadas a manter a Contabilidade de Custos para avaliar os estoques de produtos em processo e acabados. A inobservância às Normas Brasileiras de Contabilidade constitui infração disciplinar sujeita às penalidades previstas no Decreto-lei nº 9.295/1946, alterado pela Lei nº 12.249/2010 e ao Código de Ética Profissional do Contador.

A Legislação Tributária - Lei nº 12.973/2014 e Decreto nº 3.000/1999 – Regulamento do Imposto de Renda, as empresas que não mantêm a Contabilidade de Custos devem avaliar seus estoques pelos critérios estabelecidos nos artigos 289 a 298 do Decreto nº 3.000/1999. A inobservância ao Regulamento do Imposto de Renda, constitui infração penal, conforme o artigo 926 com observância do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações posteriores, que dispõem sobre o Processo Administrativo Fiscal.³⁶

Para os autores a evolução da Legislação Societária e tributária de 1940 até 1976, as sociedades anônimas e limitadas regeram-se pelo Decreto-lei nº 2.627/1940. Com o desenvolvimento do país, as empresas brasileiras passaram a exigir uma legislação societária mais moderna e consistente com esse desenvolvimento.

Em 1975, o governo deu início à reformulação, publicando em 1976 a Lei nº 6.404, denominada Lei das S.A. Essa lei colocou a legislação societária brasileira em igualdade com a americana e a europeia, mediante a adoção dos IAS (*International Accounting Standards*).

Entre as alterações, a lei obrigou as sociedades anônimas de capital aberto a avaliar os estoques de matérias-primas, produtos em fabricação e produtos acabados pelo custo de aquisição ou de produção.

Entretanto, afirma Rocha e Almeida (2014, p. 58) que a regulamentação do artigo 183 da Lei nº 6.404/1976, que trata da avaliação dos estoques, foi efetuada

³⁶ ROCHA, ALMEIDA, 2014, p. 58

não pelo CFC (Conselho Federal de Contabilidade), mas, sim, pela Receita Federal, pelo Decreto-lei nº 1.598/1977 e PN nº 06/1979, atualmente incorporados no Decreto nº 3.000/1999 - RIR (Regulamento do Imposto de Renda). O Decreto nº 3.000/1999, por meio dos artigos 289 a 296, definiu o sistema contábil de custos utilizado para avaliar os estoques de matérias-primas, produtos em fabricação e produtos acabados.

De acordo com os autores, o método definido, denominado sistema de contabilidade de custos integrado e coordenado com o restante da escrituração contábil, observa os princípios contábeis em relação a custos e despesas, ou seja, os custos diretos e indiretos são apropriados aos produtos fabricados e as despesas reconhecidas na apuração do resultado do período. Esse método corresponde ao Custo por Absorção, pois absorve tanto os custos diretos como os custos indiretos e reconhece as despesas no resultado do período. Estabeleceu, ainda, que, se a escrituração do contribuinte não satisfizer as condições regulamentadas, os estoques deverão ser avaliados pelos seguintes critérios arbitrados:

- matérias-primas: pelo maior preço de aquisição;
- produtos acabados: por 70% do maior preço de venda;
- produtos em fabricação: por 80% do valor dos produtos acabados ou por uma vez e meia o maior preço das matérias-primas utilizadas ³⁷

Durante os 31 anos de vigência da Lei nº 6.404, a observância ao seu artigo 183 - manter o sistema contábil de custos -, restringiu-se às sociedades anônimas de capital aberto sujeitas ao parecer da auditoria independente em suas demonstrações financeiras. A grande maioria das empresas limitou-se a atender à Legislação Tributária, avaliando seus estoques e apurando o CPV (Custo dos Produtos Vendidos), pelos critérios arbitrados, estabelecidos pelo Decreto nº 3.000/1999 - Regulamento do Imposto de Renda, ou seja, o contador passou a seguir a cartilha do RIR (Regulamento do Imposto de Renda) para avaliar os estoques e apurar o CPV (Custo dos Produtos Vendidos).

³⁷ ROCHA e ALMEIDA, 2014, p. 59

Na opinião dos autores ROCHA e ALMEIDA, (2014 p. 59) os esforços do Conselho Federal de Contabilidade para dar à Contabilidade de Custos seu verdadeiro significado sempre foram em vão.

4.1 Aspectos da legislação (Lei nº 11.638/2007 e as IFRS)

Com o processo de globalização e visando proporcionar a uniformidade na elaboração das demonstrações contábeis, o IAS³⁸, passou a emitir as IFRS³⁹ iniciando a convergência para uma única regra contábil mundial. Com a promulgação da Lei nº 11.638, em 28 de dezembro de 2007, o Brasil deu início ao processo de convergência das NBC-T Normas Brasileiras de Contabilidade, às IFRS - Normas Internacionais de Contabilidade. Para o processo de convergência, o CFC⁴⁰ criou pela Resolução nº 1.055/2005 o CPC⁴¹, que tem como objetivo estudar, preparar e emitir pronunciamentos técnicos baseados em procedimentos de contabilidade internacional para a emissão de normas, visando à uniformização do processo sempre considerando a convergência do padrão contábil brasileiro aos padrões internacionais. ROCHA e ALMEIDA, (2014, p. 60)

Continua os eminentes autores, dentre as alterações trazidas pela Lei nº 11.638, destaca-se a desvinculação da contabilidade societária da contabilidade fiscal. Em seu artigo 177, § 2º, a referida lei determina que, na elaboração dos demonstrativos contábeis em acordo com as normas internacionais, as possíveis divergências entre o padrão adotado e a lei fiscal deverão ser ajustadas em livros fiscais auxiliares. Portanto, o critério arbitrado de avaliação de estoques e apuração do CPV (Custo dos Produtos Vendidos), definidos pelo RIR (Regulamento do Imposto de Renda), não é mais aceito pelas Normas Brasileiras de Contabilidade.

Esse procedimento, utilizado por 90% das empresas brasileiras, realmente não se configura como sistema de custos. O custo arbitrado é uma fórmula matemática criada pela Receita Federal para padronizar a apuração do CPV⁴² e nada tem a ver com contabilidade e com custos reais de fabricação, o que dessa forma, o sistema contábil de custo passa ser obrigatório para todas as empresas, independente do seu faturamento e do regime tributário.⁴³

³⁸ IAS (*International Accounting Standards Board*), uma organização privada sem fins lucrativos, sediada em Londres.

³⁹ IFRS (*International Financial Reporting Standards*), Normas Internacionais de Contabilidade.

⁴⁰ CFC (Conselho Federal de Contabilidade).

⁴¹ CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis).

⁴² CPV (Custos dos Produtos Vendidos).

⁴³ ROCHA e ALMEIDA, 2014, p. 61

A partir de agora, a Receita Federal do Brasil e o Conselho Federal de Contabilidade passam a cumprir seus verdadeiros papéis. Além da desvinculação contábil, a Lei nº 11.638/2007 classificou as empresas em duas categorias: ROCHA e ALMEIDA (2014, p. 62)

EGP ⁴⁴ - empresa com receita bruta anual acima de R\$ 300 milhões ou com ativo total superior a R\$ 240 milhões. Enquadram-se ainda nessa categoria as empresas com obrigação pública de prestação de contas. Essas empresas têm obrigação de aplicar as IFRS na íntegra, ou seja, todos os CPC e NBC-TG publicados.

PME ⁴⁵ - empresas com receita bruta anual até R\$ 300 milhões. Essas empresas têm obrigação de aplicar as IFRS parcialmente, ou seja, o CPC PME e NBC TG 1000 (Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas).

Seguindo essa linha, os Contadores deverão observar as novas Normas Brasileiras de Contabilidade, assimilando conceitos totalmente novos na avaliação dos estoques. Terão que passar por um vasto processo de mudança cultural, pois a contabilidade brasileira sempre teve um enfoque "pró-fisco".

⁴⁴ EGP (Empresa de Grande Porte)

⁴⁵ PME (Empresa de Médio e Pequeno Porte)

4.2 Normas Brasileiras de Contabilidade

As Normas Brasileiras de Contabilidade relacionada aos estoques são as seguintes:

4.2.1 NBC 16 - Estoques

Ensina ROCHA e ALMEIDA (2014, p. 62) que a NBC⁴⁶ 16 aplica-se às EGP (Empresas de Grande Porte). A norma determina que o custo dos estoques deva incluir todos os custos de aquisição e de transformação. O custo de transformação corresponde aos custos diretos como matéria-prima e mão de obra direta e também incluem a alocação sistemática de custos indiretos de produção, fixos e variáveis, incorridos para transformar a matéria-prima e materiais em produtos acabados.

4.2.2 NBC TG 1000 - Seção 13 - Estoques

Ensina ROCHA e ALMEIDA (2014, p. 62) que a NBC TG 1000 seção 13 aplica-se às PME (Pequenas e Médias Empresas). Igualmente ao NBC 16, a Seção 13 determina que o custo dos estoques deva incluir todos os custos de aquisição e de transformação. O custo de transformação corresponde aos custos diretos como matéria-prima e mão de obra direta e também incluem a alocação sistemática de custos indiretos de produção, fixos e variáveis, incorridos para transformar a matéria-prima e materiais em produtos acabados.

4.2.3 ITG 1.000 - Modelo Contábil Microempresa e Empresa de Pequeno Porte

Para ROCHA e ALMEIDA (2014, p. 63) aplica-se às ME (Microempresas) e EPP (Empresas de Pequeno Porte). Conforme os artigos 15 a 17, o custo dos estoques deve compreender todos os custos de aquisição e outros custos incorridos

⁴⁶ NBC (Normas Brasileiras de Contabilidade).

para trazer os estoques em seu local e condições atuais, tais como transporte e produção.

4.2.4 NBC 12 - Ajuste a Valor Presente

Além das normas citadas, a NBC - TG 12 tem relação direta na avaliação dos estoques. Segundo essa NBC, os estoques com juros implícitos embutidos, devem ser mensurados pelo seu valor presente. Por isso, quando aplicável, o custo dos estoques deve ser ajustado em contrapartida à conta de despesa financeira, com base em taxa de juros que renda o valor do dinheiro no tempo. A princípio, a NBC 12 é aplicável somente às EGP (Empresas de Grande Porte).⁴⁷

4.2.5 A Situação das ME e EPP – Microempresas e Empresas de Pequeno Porte

Afirma ROCHA e ALMEIDA (2014, p. 63) que sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada ou empresário a que se refere o artigo 966 do Código Civil, que tenha auferido no ano anterior, receita bruta anual até os limites previstos nos incisos I e II do artigo 3º da LC nº 123/2006, podem utilizar-se da ITG 1000 - Modelo contábil simplificado para pequenas e médias empresas.

As condições estabelecidas definem ME (Microempresa) como empresas com faturamento até R\$ 360.000,00 anuais e EPP (Empresa de Pequeno Porte) como empresas com faturamento até R\$ 3.600.000,00 anuais.

Portanto, para os autores, em vez de realizar "contabilidade completa", as microempresas e as empresas de pequeno porte podiam valer-se de sistema escritural de menor complexidade e mais prático em termos operacionais.

Com relação a avaliação dos estoques, às ME e EPP devem observar os seguintes artigos da ITG 1000:

15. O custo dos estoques deve compreender todos os custos de aquisição e outros custos incorridos para trazer os estoques ao seu local e condição atuais, como transporte e produção.

⁴⁷ ROCHA e ALMEIDA, 2014, p. 63

16. O custo dos estoques deve ser calculado considerando os custos individuais dos itens, sempre que possível. Caso não seja possível, o custo dos estoques deve ser calculado por meio do uso do método "primeiro que entra, primeiro que sai"- PEPS ou custo médio ponderado.

17. Estoques devem ser mensurados pelo menor valor entre o custo e o valor realizável líquido. Para estoques de produtos acabados, o valor realizável líquido corresponde ao valor estimado pelo preço de venda no curso normal dos negócios menos as despesas necessárias estimadas para a realização da venda. Para estoques de produtos em elaboração, o valor realizável líquido corresponde ao valor estimado do preço de venda no curso normal dos negócios menos os custos estimados para o término de sua produção e as despesas necessárias para a venda.⁴⁸

⁴⁸ ROCHA e ALMEIDA, 2014, p. 64

4.3 Contabilidade de Custos

Nas palavras de ROCHA e ALMEIDA (2014, p. 64) Contabilidade de Custos é o ramo da Contabilidade Financeira ou Geral, que trata do processo de apropriação, acumulação e avaliação dos estoques de matérias-primas, produtos em processo, produtos acabados e dos serviços prestados. Pode ser definida como um conjunto de registros específico baseados em escrituração regular (contábil) e apoiada por elementos de suporte (planilhas, rateios, cálculos, controles) utilizados para identificar, mensurar e informar os custos das vendas de produtos, mercadorias e serviços. O objetivo é avaliar os estoques de matérias-primas, materiais, produtos em elaboração, produtos acabados e de serviços e, conseqüentemente, apurar o CPV (Custo dos Produtos Vendidos e de Serviços Prestados).

Contudo é importante citar MARTINS (2003, p. 23):

Em resumo, a Contabilidade de custos nasceu da Contabilidade Financeira, quando da necessidade de avaliar estoques da indústria, tarefa essa que era fácil na empresa típica da era do mercantilismo. Seus princípios derivam dessa finalidade primeira e, por isso, nem sempre conseguem atender completamente a suas outras duas mais recentes e provalvemente mais importantes tarefas: controle e decisão. Esses novos campos deram nova vida a essa área que, por sua vez, apesar de já ter criado técnicas e métodos específicos para tal missão, não conseguiu ainda explorar todo seu potencial; não conseguiu, talvez, sequer mostrar a seus profissionais e usuários que possui três facetas distintas que precisam ser trabalhadas diferentemente, apesar de não serem incompatíveis entre si.

De acordo com as novas Normas Brasileiras de Contabilidade, as EGP (Empresas de Grande Porte) devem avaliar seus estoques de acordo com os procedimentos descritos no CPC 16 e NBC TG 16, aprovada pela Resolução CFC nº 1.170, de 29 de maio de 2009 e as PME (Pequenas e Médias Empresas) devem avaliar seus estoques de acordo com os procedimentos descritos no CPC PME - Seção 13 - Estoques e NBC TG 1000, aprovada pela Resolução CFC nº 1.255, de 10 de dezembro de 2009.

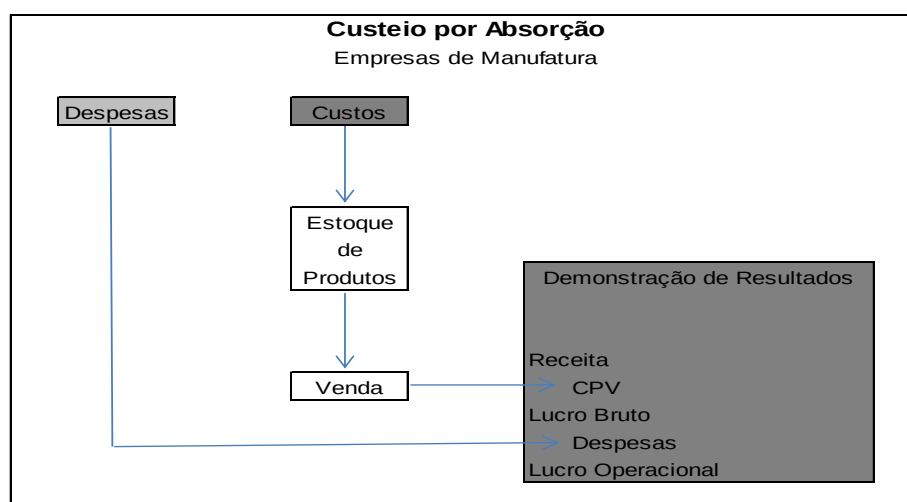
A obrigatoriedade do cumprimento das normas e de avaliar os estoques e apurar o CPV pelo sistema contábil de custos, não é por força da lei e sim por regulamentação da profissão contábil, cujo poder de fiscalização foi atribuído ao CFC (Conselho Federal de Contabilidade) por meio da Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010.⁴⁹

Ressalta ROCHA e ALMEIDA (2014, p. 64), o Contador que não cumprir as novas normas contábeis, estará sujeito a sanções legais como advertência, multa, suspensão e até cassação do registro no Conselho Regional de Contabilidade.

4.3.1 Custo por Absorção

Para (MARTINS, 2003) custeio significa Apropriação de Custos. Assim, existem Custeio por Absorção, Custeio Variável, ABC, RKW etc.

Custeio por Absorção é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, nascidos da situação histórica mencionada. 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.⁵⁰



A Contabilidade de Custos baseia-se nos princípios contábeis geralmente aceitos aplicáveis a custos para definir a forma de apuração dos custos. O

⁴⁹ ROCHA e ALMEIDA, 2014, p. 65

⁵⁰ MARTINS, 2003, p. 37

método de custeio que atende aos princípios contábeis denomina-se Custo por Absorção, pois absorve tanto os custos diretos como os custos indiretos. As despesas são reconhecidas no resultado no mês que incorreram. A observância desses princípios contábeis: custos (apropriados nos estoques) e despesas (reconhecidas no resultado do mês), permite a uniformidade e a confiabilidade dos acionistas, governo, credores e auditores no resultado apurado pela Contabilidade.⁵¹

⁵¹ ROCHA e ALMEIDA, 2014, p. 64 e 65

4.4 Implantação do sistema de custos

Sugere ROCHA e ALMEIDA (2014, p. 66) que o processo de implantação do primeiro sistema contábil de custos ou de revisão ou adaptação de um sistema já existente requer a observância de algumas premissas básicas:

1. o sistema contábil de custos deve ser desenvolvido de acordo com o processo produtivo e características do produto fabricado;
2. exige-se a existência e bom funcionamento dos controles de base normais como contabilidade, controle de estoques, controle de mão de obra, apontamento da produção e controle de vendas;
3. exige-se nível adequado de formação do pessoal envolvido na implantação. São pessoas e não relatórios, formulários e softwares que fazem o sistema funcionar a contento;
4. manter bom relacionamento com áreas geradoras de informações como engenharia, produção e vendas;
5. efetuar avaliação periódica para assegurar o bom funcionamento do sistema.

No entendimento dos autores estas instruções foram desenvolvidas com a finalidade de orientar os responsáveis pela implantação do sistema contábil de custos, quanto aos passos a serem seguidos para a adequada implementação, revisão ou atualização do sistema contábil de custos. Contempla as alterações efetuadas pelas novas Normas Brasileiras de Contabilidade, convergidas das IFRS (*International Financial Reporting Standards*).

Em relação ao sistema contábil anterior, as principais alterações efetuadas pelas normas internacionais são: (ROCHA e ALMEIDA, 2014, p. 66)

1. desvinculação da contabilidade com a legislação fiscal/tributária;
2. estoques calculados a valor presente;
3. estoques avaliados pelo valor realizável líquido;
4. custos calculados com base na capacidade normal de produção;
5. custos indiretos resultantes da diferença entre produção real e capacidade normal de produção podem ser levados a resultado;
6. os custos indiretos variáveis devem ser rateados aos produtos fabricados com base no consumo da matéria-prima;
7. novos métodos de avaliação de coprodutos e subprodutos.

4.4.1 Novos conceitos importantes

Um primeiro conceito relacionado a estoques aqui mencionado:

Valor realizável líquido - corresponde ao preço de venda estimado no curso normal dos negócios, deduzido dos custos estimados para a sua conclusão e dos gastos estimados necessários para concretizar a venda.⁵²

O segundo conceito:

Valor justo - corresponde a um ativo que pode ser trocado ou um passivo liquidado entre partes interessadas, conhecedoras do negócio e independentes entre si, com ausência de fatores que pressionem para a liquidação da transação ou que caracterizem uma transação compulsória.⁵³

E o terceiro conceito:

O valor realizável líquido refere-se à quantia líquida que a entidade espera realizar com a venda do estoque no curso normal dos negócios. O valor justo reflete a quantia pelo qual o mesmo estoque pode ser trocado entre compradores e vendedores conhecedores e dispostos a isso. O primeiro é um valor específico para a entidade, ao passo que o segundo já não é. Por isso, o valor realizável líquido dos estoques pode não ser equivalente para a respectiva venda.⁵⁴

Destaca os autores que os passos para implantação, atualização ou revisão do sistema de custos correspondem a instruções sintéticas e resumidas, descritos a seguir correspondem às alterações efetuadas pelas IFRS e são baseados no material de treinamento da IFRS *Foundation* e dos workshops e seminários do BNDES e dos seminários regionais do CPC (Conselho Federal de Contabilidade).

4.4.2 Implantação passo a passo

Para o autor MARTINS (2003, p. 358) o sucesso de um sistema de informações depende do pessoal que o alimenta e o faz funcionar. O sistema representa um conduto que recolhe dados em diversos pontos, processa-os e emite,

⁵² ROCHA e ALMEIDA, 2014, p. 67

⁵³ ROCHA e ALMEIDA, 2014, p. 67

⁵⁴ ROCHA e ALMEIDA, 2014, p. 67

com base neles, relatórios na outra extremidade. Esses relatórios não podem ser, em hipótese alguma, de qualidade melhor do que a qualidade dos dados recebidos no início do processamento.

Segundo ROCHA e ALMEIDA (2014, p. 68) a implantação do Sistema Contábil de Custos permitirá gerar as informações para o preenchimento dos campos correspondentes aos registros do Bloco 0 - Abertura e Identificação do Item, Bloco H - Inventário e Bloco K - Controle da Produção.

Com a adoção das normas internacionais de avaliação e mensuração dos estoques, os relatórios de informações serão utilizados para tomada de decisões como: analisar a rentabilidade dos produtos, eliminar produtos deficitários, formar preço de venda, elaborar o programação da produção, etc.⁵⁵

A seguir, descrevemos os 18 passos a serem seguidos para uma adequada implantação ou revisão do Sistema Contábil de Custos: (ROCHA e ALMEIDA, 2014)

A implantação deve ser gradativa e com o mínimo de detalhes possíveis.

- Passo 1 - Criação do Departamento de Custos
- Passo 2 - Objetivo e Metodologia do Sistema de Custos
- Passo 3 - Estudo da Legislação Vigente
- Passo 4 - Análise Estruturada do Sistema
- Passo 5 - Ferramenta Operacional
- Passo 6 - Departamentalização da Empresa
- Passo 7 - Departamentalização da Folha de Pagamento
- Passo 8 - Adaptação do Plano de Contas
- Passo 9 - Sistema de Controle de Estoque de Matéria-prima
- Passo 10 - Ficha Técnica do Produto
- Passo 11 - Sistema de apontamento da Produção
- Passo 12 - Capacidade Normal de Produção
- Passo 13 - Mapa de Apropriação e Distribuição dos Custos
- Passo 14 - Apuração do Custo dos Produtos Acabados
- Passo 15 - Registro da Movimentação de Estoques
- Passo 16 - Lançamentos Contábeis
- Passo 17 - DRE (Demonstração do Resultado do Exercício)
- Passo 18 – Divulgação

⁵⁵ ROCHA e ALMEIDA, 2014, p. 68

4.4.3 Recomendações Importantes

A Implantação do Sistema Contábil de Custos apresenta muitas dificuldades, sendo a maior delas está na compreensão e assimilação dos conceitos aqui expostos, das novas Normas Brasileiras de Contabilidade e dos ajustes fiscais.

Tais considerações são importantes, principalmente a adequada estruturação do sistema e um programa de treinamento aos usuários podem superar o problema.

Outrossim, merece destacar a lição de ROCHA e ALMEIDA (2014, p. 78) que a estruturação e implantação, entretanto, merecem cuidados especiais e recomenda-se que a implantação seja feita sob orientação de pessoas com amplo conhecimento contábil, fiscal, de custos, do chão de fábrica e do processo fabril e que utilize ferramenta adequada de tecnologia de informação.

Entende-se que é o caminho mais seguro e rápido para a empresa adotar um sistema contábil de custos, para atender às normas brasileiras de contabilidade e às obrigações acessórias do Sped Fiscal.⁵⁶

⁵⁶ ROCHA e ALMEIDA, 2014, p. 78

5 A IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA

A auditoria é uma atividade relativamente nova no Brasil, ainda no estágio embrionário em termos de técnicas, haja vista que as legislações específicas brasileiras vêm abordando superficialmente o assunto, sem definir de forma clara e precisa os procedimentos que os profissionais da área deveriam adotar por ocasião das auditorias das demonstrações financeiras.⁵⁷

A Auditoria Interna quanto a Auditoria externa tem papel fundamental nos aspectos relacionados a custos e a estoques.

⁵⁷ ALMEIDA, 2008, p. 20

5.1 Aspectos contábeis

A verificação dos estoques, nos trabalhos de auditoria, é também ponto de vital importância, pois, merecem maior cuidado, embora seja impraticável, na maioria das vezes, a sua verificação integral.

Ensina SÁ (2007, P. 327) que os estoques abrangem o grupo que cientificamente, na Contabilidade, denominamos de bens de venda. Como os estoques servem de base direta para o levantamento do *rédito*⁵⁸, isto é, constituem peça importantíssima na apuração do lucro ou da perda, merecem sério exame.

Continua o autor:

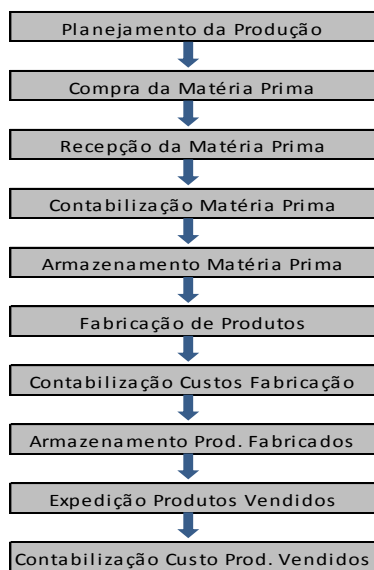
Isto porque, segundo a lei que enuncia o princípio do *rédito* fictício, em Contabilidade, avaliando-se a mais ou a menos os estoques, formam-se *réditos* fictícios, ou seja, se diminuirmos o valor dos estoques, avaliando-o, portanto, a menos, surgirá um prejuízo. Se aumentarmos o valor do estoques, superavaliando-os, aparecerá um lucro. Em ambos os casos, lucro e prejuízo serão fictícios porque exprimem resultados exatos.

Os erros derivados da avaliação podem ser propositais ou decorrer do desconhecimento de normas de avaliação.

Para ALMEIDA (2008, p. 223) as atividades envolvendo a área de estoques oferecem ao auditor excelentes oportunidades para ele desenvolver recomendações construtivas, visando aprimoramento dos controles e redução de custos da empresa auditada. Esse fato acontece em função da complexidade das operações de estoques, conforme exemplificado:

⁵⁸ *Rédito*: Termo designa, segundo as Normas Internacionais de Contabilidade, o rendimento que surge no decurso das atividades ordinárias de uma entidade.

Diagrama: Atividade da área de estoques



Em resumo, os principais objetivos da auditoria de estoques são:

- Verificar se as quantidades de bens declaradas realmente existem;
- Verificar se os bens foram custeados e avaliados de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos e a consistência dos procedimentos em relação ao exercício social anterior;
- Verificar se as informações referentes aos estoques foram adequadamente divulgadas nas demonstrações financeiras sob exame (classificação, notas explicativas sobre estoques dados em garantia e mudança na base de avaliação com efeito relevante).⁵⁹

⁵⁹ ALMEIDA, 2008, p. 223 e 225

5.2 Avaliação dos estoques

O princípio de contabilidade indica o custo como base para a efetiva avaliação dos estoques, ou seja, entre o custo ou mercado, dos dois o menor. Dessa forma o auditor deve apurar se a base que a companhia se propôs a utilizar está realmente sendo seguida e corretamente aplicada. (ATTIE, 1984, p. 206)

Para ALMEIDA (2008, p. 229), segundo a Lei das Sociedades por Ações, os estoques são avaliados pelo custo de aquisição ou produto, deduzido de provisão para ajudá-los ao valor de mercado, quando de realização mediante venda no mercado, deduzidos de provisão para ajustá-los ao valor de mercado, quando este for inferior. Para as matérias primas, o valor de mercado significa o preço pelo qual possam ser repostas, mediante compra no mercado. Com relação aos produtos em processo e acabados, o valor de mercado representa o preço líquido de realização de realização mediante venda no mercado, deduzidos os impostos e demais despesas para venda e a margem de lucro, e completa:

Realmente, a definição de mercado é muito polêmica. Na prática, a maioria das empresas tem interpretado a palavra *mercado* como custo de reposição para as matérias-primas e preço de venda, deduzido das demais despesas necessárias para realizar a venda (despesas com vendas e impostos), para os produtos acabados e em processo (deve ser estimado o custo a completar). Esse procedimento tem certa lógica, já que o princípio contábil é a realização dos custos dos estoques.⁶⁰

⁶⁰ ALMEIDA, 2008, p. 230

5.3 Controle dos estoques

Nos dias de hoje os registros sobre a movimentação do estoques são praticamente todos informatizados.

Ensina SÁ (2007, p. 347) que os programas costumam manter sistemas, ou seja, vários registros decorrem a um só tempo. Dependendo do regime implantado, deve o auditor estabelecer o seu programa de revisão, o importante é que se busque segurança de que os registros se realizaram adequadamente.

No que diz respeito a controles internos, principalmente no ciclo de produção, MIGLIAVACCA (2004 p. 98), define algumas funções básicas: controle de produção, contabilidade de custos, administração de estoques, inventários e manutenção de ativos.

Afirma SÁ (2007, p. 348) que o importante é que o auditor assegure que entradas, saídas e saldos são idôneos e os saldos dos registros só afinam com as existências ou contagens físicas e o livro de inventário.

O trabalho do auditor na área de estoques deve envolver procedimentos voltados para determinação de quaisquer problemas com a realização dos estoques, quer sejam com perdas potenciais em relação ao mercado ou com prazos além do normalmente realizável. (ATTIE, 1984, p. 208)

Neste entendimento, uma maneira de avaliar os controles internos de uma organização é por meio de seu ciclo de produção, com o objetivo evitar os seguintes riscos:

Produção de produtos que não vendem, excesso de estoques, sucateamento e perdas; ativos podem ser retirados da empresa sem conhecimento da administração; contas podem ser super ou subvalorizadas, não expressando a real situação; riscos fiscais e custos errados.⁶¹

COLELLA⁶², conclui que auditor não deverá esquecer que uma empresa poderá ter controles administrativos excelentes e ótimos controles internos contábeis, porém, se utiliza princípios e métodos de contabilidade não apropriados, as demonstrações contábeis estarão seriamente afetadas.

⁶¹ MIGLIAVACCA, 2004, p. 99

⁶² COLELLA, 1986, p. 70

5.4 Teste de avaliação

Esclarece ALMEIDA (2008, p. 237), que o teste de avaliação de estoques, é necessário:

Revisar o sistema de alocação de custos dos estoques. Verificar se ele é adequado em relação as operações da empresa, se está de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos e consistente em comparação com o exercício social anterior; verificar se o somatório das relações finais de inventário concorda com os saldos das respectivas contas do razão geral da contabilidade e selecionar matérias primas, produtos em processo e produtos acabados para testes, com base nas relações finais de inventário.

Teste a matéria prima da seguinte forma:

- confira as informações com os registros perpétuos de estoques;
- verifique se as quantidades multiplacadas pelo custo unitário são iguais ao custo total;
- revise os cálculos de apuração dos custo unitários durante o exercício social sob exame, de acordo com o método utilizado pela empresa (custo médio, PEPS, UEPS etc.) e com base no registro de estoque;
- compare o custo unitário atual com o do ano anterior e inestigue quaisquer anormalidades;
- coteje o custo unitário atual com o custo de reposição (compra recente, cotação junto ao fornecedor e etc.), a fim de constatar se o custo não está inferior ao valor de mercado. Se o valor de reposição ou mercado é menor, assegure-se que os produtos acabados, em que tais matérias primas seriam transformadas, ainda podem ser vendidos com lucro, depois da incorporação dessas matérias primas a seu custo. Caso contrário, a empresa deve constituir provisão para desvalorização de estoques.⁶³

Teste os produtos em processo da seguinte maneira:

- confira as informações com os registros analíticos de custos;
- verifique se esses produtos em processo estão recebendo débitos normalmente, caso contrário, poderia indicar projetos abandonados, produtos defeituosos, obsoletos, sem mercado e etc.;
- obtenha estimativas dos custos necessários para completar o produto em processo, compare o custo unitário total (estimativa mais custos acumulados) com o custo unitário do ano anterior de um produto terminado da mesma natureza e analise quaisquer discrepâncias;

⁶³ ALMEIDA, 2008, p. 237

- confronte o custo unitário total (estimativa mais custos acumulados) com o valor de mercado (preço de venda deduzido das demais despesas necessárias para efetuar a venda). Caso o valor de mercado seja inferior, a empresa deve constituir provisão para desvalorização de estoques.⁶⁴

Teste os produtos acabados do seguinte modo:

- confira as informações com os registros perpétuos de estoques;
- confira se o cálculo das quantidades multiplicadas pelo custo unitário é igual ao custo total;
- revise, da mesma forma das matérias primas, os cálculos de apuração dos custos unitários durante o exercício social sob exame;
- confronte o custo unitário atual com o do ano anterior e investigue quaisquer anormalidades;
- compare o custo unitário atual com o valor de mercado (preço de venda deduzido das demais despesas necessárias para efetuar a venda). Na hipótese de o valor de mercado estar abaixo do custo, a empresa deve constituir provisão para desvalorização de estoques. Nesse caso, o auditor deve estar atento para a possível necessidade de constituir provisão para o estoque de matérias que serão transformadas em produtos acabados.⁶⁵

Ensina ATTIE (1984, p. 204) que a área de estoques, em verdade, constitui o maior desafio ao auditor, pois, geralmente envolve o ativo circulante de maior importância, e qualquer erro influi diretamente no resultado. Muito embora este erro seja compensável quase que de imediato, o exercício em exame estará incorreto, prejudicando o princípio de competência de exercícios e conseqüentemente o resultado do ano e patrimônio líquido.

⁶⁴ ALMEIDA, 2008, p. 237 e 238

⁶⁵ ALMEIDA, 2008, p. 239

5.5 Segurança fiscal e operacional da organização

A partir de 1º de janeiro de 2016, como parte do programa do Sped Fiscal, as indústrias e atacadistas estarão obrigadas a enviar o livro Registro de Controle da Produção e do Estoque por meio do Bloco K. Essa mudança terá grande impacto nas empresas, pela sua complexidade.

No artigo escrito por Luiz Carlos Gewehr⁶⁶, muito o assusta quando uma nova obrigação se faz necessária e muitos profissionais preferem cegamente a revolta ao estudo e ao planejamento. A bola da vez é o Bloco K da EFD ICMS/IPI, com obrigatoriedade a partir de 2016. A crítica é legítima, quando é embasada, por isso, alerta para o fato que a crítica e o planejamento não podem de maneira alguma ser excludentes, mas sim complementares e sinérgicos. Sem uma boa análise do projeto, não há como fazer nenhum tipo de crítica fundamentada.

De acordo com autor, sem este trabalho de pesquisa, nem mesmo é possível o cumprimento da missão dos profissionais dos setores impactados pelo SPED que é garantir a segurança fiscal e operacional da organização.

Em seu entendimento, o Bloco K nada mais é do que a digitalização do livro de controle da produção e estoque, através do qual organizações industriais e atacadistas deverão apresentar seus estoques e sua produção no SPED Fiscal, dito isso, vamos então ao núcleo da revolta sobre o Bloco K: algumas empresas acreditam não ter estrutura para gerar tais informações, outras empresas acreditam que as informações prestadas podem “abrir” os segredos de produção da organização.

Com toda certeza, as empresas que acreditem ser alvo de obrigações ou prazos abusivos devem procurar seus direitos democráticos, individualmente ou através de entidades representativas.

Todavia, antes disso e enquanto estiver na busca de seus direitos, devem buscar informação, estudar, entender o que é solicitado, de onde e como serão captadas as informações necessárias ao cumprimento dessa nova obrigação.

A escolha de estudar e entender a obrigação e suas consequências no ambiente da empresa, além de diminuir o risco fiscal, ainda tornam a reclamação mais legítima e embasada tecnicamente.

⁶⁶ <http://www.mauronegruni.com.br/2014/06/26/o-polemico-bloco-k-do-sped-fiscal-o-que-fazer/> Acesso em 21 ago. 2015

Ele deixa claro é que, sem conhecimento sobre a obrigação não há como se cumpri-la com segurança fiscal, muito menos protestar legitimamente contra ela, por isso, gostaria de fomentá-los para que estudem, pesquisem, contextualizem o projeto nas suas empresas, só assim se garantirá, ao mesmo tempo, a saúde fiscal nas organizações e solicitações legítimas para que tenhamos obrigações justas.

5.5.1 Segredos de produção da organização

Para indústrias, representará que deverão ser cadastrados eletronicamente no Bloco K, quais os produtos que tiveram que ser utilizados para a fabricação de um produto, isto é, o consumo específico padronizado, além de perdas normais do processo produtivo e substituição de insumos para todos os produtos fabricados pelo próprio estabelecimento ou por terceiros.

Sempre seguindo a máxima de que cada caso é um caso, vamos analisar o exemplo de uma indústria de grande porte que estará obrigada ao Bloco K, por exemplo. É legítima sua preocupação com a não divulgação do seu método produtivo, afinal os mercados estão cada vez mais competitivos e dinâmicos.

Este desejo é compreensível, pois além da dificuldade de controlar e detalhar todas as fases da produção não se descarta a possibilidade de vazamento de informações estratégicas, como fórmulas e receitas secretas.

A autoridade tributária, entretanto, assegura a confidencialidade dos dados, embora não raramente surjam notícias da venda clandestina de dados de contribuintes na internet ou em conhecidas praças do País. Sinal de que até mesmo o mais seguro dos sistemas pode ser burlado.⁶⁷

⁶⁷ <http://www.dci.com.br/opinioao/segredos-industriais-em-risco-id403092.html> Acesso 21 Ago. 2015.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve como objetivo abordar todos os aspectos e procedimentos para geração de informações necessárias para a implantação dos registros do SPED Bloco K.

Diante de tudo o que foi exposto, entendemos que a partir de 2008 quando o Sistema Público de Escrituração Digital - SPED entrou em vigor fazendo parte do projeto governamental do PAC Governo Federal, obrigou as empresas a reverem seus conceitos sobre tratamento das informações fiscais, onde iniciou uma transformação empresarial atingindo todos os níveis de empresas: grande, média, pequena e micro.

No tocante a tecnologia da informação, as empresas necessitam de uma gestão integrada de processos para competir no mercado cada vez mais globalizado, independente de seu porte ou segmento, porém, a realidade de algumas empresas é bastante adverso, a ausência de investimentos em recursos voltados para TI, utilizam ainda sistemas sem integração, ou seja, apenas existe o interfaceamento, atendendo de forma precária e agravando a situação. Contudo, para o atendimento ao detalhamento das informações que serão exigidas nesta obrigação acessória, a implantação de um sistema integrado ERP possibilita a obtenção de melhores controles, permitindo a empresa fazer coincidir as informações gerenciais com as contábeis.

Também, merece destacar que para implantação do Bloco K na indústria, é fundamental a criação de um grupo de gestão, com a participação da diretoria, profissionais das áreas de produção, engenharia, contabilidade, escrituração fiscal e tecnologia da informação. Para tanto, dispõe que cada área da empresa terá participação direta, sendo área industrial envolvida com a composição do produto fabricado, perdas decorrentes do processo, volumes produzidos e saldos de inventário, enquanto a área de tecnologia da informação deve analisar se os sistemas da empresa estão preparados e adequados para o fornecimento dos dados necessários para os registros exigidos, interfaces, integrações, parametrizações e finalmente, a área contábil fica envolvida com a validação e os aspectos contábeis e fiscais.

Concluiu-se que haverá uma grande mudança de paradigmas, pois ocorre que no Brasil a contabilidade é fortemente influenciada pela legislação tributária,

onde 90% das empresas brasileiras utilizam de uma fórmula matemática criada pela Receita Federal para padronizar a apuração do Custo dos Produtos Vendidos - CPV, chamado de custo arbitrado e nada tem haver com a contabilidade. Com promulgação da Lei nº 11.638 o Brasil deu início ao processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade às Normas Internacionais de Contabilidade, dentro das alterações trazidas pela lei, destaca-se a desvinculação da contabilidade societária da contabilidade fiscal, portando, o critério arbitrado de avaliação de estoques não é mais aceito pelas Normas Brasileiras de Contabilidade. Assim o sistema contábil de custos passa a ser obrigatório para todas as empresas, independente de seu faturamento e do regime tributário. Dessa forma as indústrias que não mantêm contabilidade de custos devem, a partir de agora, iniciar o processo de estruturação para sua implantação, com o objetivo de atender as Normas Brasileiras de Contabilidade, controlar e avaliar estoques, gerar informações Bloco K, apurar CPV e a analisar a rentabilidade dos produtos fabricados e vendidos. Até que a contabilidade de custos seja implantada, as informações para registros de Bloco K serão obtidas do Sistema de PCP (Planejamento e Controle da Produção), do sistema de controle de estoques do almoxarifado e de produtos acabados.

Restou demonstrado que a responsabilidade dos contadores vem ao encontro da observação às Normas Brasileiras de Contabilidade, assimilando conceitos totalmente novos na avaliação de estoques e teremos de passar por um vasto processo de mudança cultural, e caso não venha a cumpri-las, estará sujeito a sanções legais pelo Conselho Federal de Contabilidade.

Cabe ressaltar, a importância da Auditoria interna e externa nas áreas envolvidas no processo, sendo de vital importância para garantir a segurança fiscal da empresa, sendo a informação do SPED Bloco K uma ferramenta importantíssima nos trabalhos de auditoria, no que tange a apuração dos custos, valorização dos estoques, CPV e inventário final.

Por fim, atender a mais esta obrigação acessória, Bloco K será um grande desafio para as empresas, principalmente aquelas que não possuem um sistema de custos eficiente, a complexidade das informações exige análise, estudo e entender sobre o produto e os processos da organização.

O Ajuste SINIEF nº 13 de 11/12/2015 publicado no DOU de 15/12/2015, alterou o Ajuste SINIEF nº 8 de 02/10/2015 prorrogando o prazo para 01/01/2017, o que diante de tal fato, nos remete a apresentar as seguintes questões para

pesquisas futuras: As empresas possuem um sistema capaz de integrar informações para atender a esta obrigação acessória? As empresas possuem conhecimento para implantar contabilidade de custos? As empresas de software estão capacitadas a desenvolver um sistema capaz de integrar todos os processos da empresa, inclusive a contabilidade de custos? As empresas possuem material humano com conhecimento e treinamento para implantação necessária para gerar informações para atender a esta obrigação acessória? Os administradores tributários estão preparados para receber um volume de informações enormes de empresas de grande, médio e pequeno porte?

No que tange as informações consideradas sigilosas ou estratégicas, indústrias de cosméticos, alimentos, bebidas, farmacêuticas e outras, tratam a composição de seus produtos como segredo industrial, ou seja, será que os administradores tributários podem garantir a segurança destas informações?

7 BIBLIOGRAFIA

Sped Sistema publico de Escrituração Digital, 2015. Disponível em: <<http://www1.receita.fazenda.gov.br/sistemas/sped-fiscal/>>. Acesso em: 11 jun. 2015.

ALMEIDA, M. C. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

ATTIE, W. **Auditoria Conceitos e Aplicações**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1984.

COLELLA, V. **Auditoria**: controle interno e estoques. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1986.

DUARTE, R. D. **Big Brother Fiscal na Era do Conhecimento. Como a Certificação Digital, SPED e NF-e estão transformando a Gestão Empresarial no Brasil**. 1. ed. [S.l.]: Quanta Editora e Empreendimentos Ltda, 2008.

DUARTE, R. D. **Big Brother Fiscal - IV - Manual de sobrevivência do empreendedor no mundo pós-SPED**. Belo Horizonte: ideas@work, 2011.

FALCONI, P. V. Falconi.com. **Falconi Consultores de Resultado**, 2015. Disponível em: <<http://www.falconi.com/conhecimento/clipping/>>. Acesso em: 11 jun. 2015.

GEWEHR, L. C. Mauro Negrini - Contribuindo para o mundo dos negócios SPED. **mauronegrini.com.br**, 2015. Disponível em: <<http://www.mauronegrini.com.br/2014/06/26/o-polemico-bloco-k-do-sped-fiscal-o-que-fazer/>>. Acesso em: 21 ago. 2015.

[HTTP://PT.WIKIPEDIA.ORG/WIKI/SISTEMA_INTEGRADO_DE_GEST%C3%A3O_EMPRESARIAL#VER_TAMB.C3.A9M](http://pt.wikipedia.org/wiki/Sistema_Integrado_de_Gest%C3%A3o_Empresarial#Ver_tamb.C3.A9m). **Wikipédia A enciclopedia livre**, 2015. Disponível em: <http://pt.wikipedia.org/wiki/Sistema_integrado_de_gest%C3%A3o_empresarial#Ver_tamb.C3.A9m>. Acesso em: 11 jun. 2015.

[HTTP://WWW.GPCONLINE.COM.BR/CAPA.ASP?INFOID=4740](http://www.gpconline.com.br/capa.asp?infoID=4740). **http://www.gpconline.com.br/capa.asp?infoID=4740**, 2015. Disponível em: <<http://www.gpconline.com.br/capa.asp?infoID=4740>>. Acesso em: 18 maio 2015.

[HTTP://WWW1.RECEITA.FAZENDA.GOV.BR/SOBRE-O-PROJETO/HISTORICO.HTM](http://www1.receita.fazenda.gov.br/sobre-o-projeto/historico.htm). **SPED Sistema Publico de Escrituração Fiscal**, 2015. Disponível em: <<http://www1.receita.fazenda.gov.br/sobre-o-projeto/historico.htm>>. Acesso em: 11 jun. 2015.

[INFORMANET.COM.BR](http://www.informanet.com.br). **Informanet.com.br**, 2015. Disponível em: <http://www.informanet.com.br/Prodinfo/boletim/2008/geral/icms_48_2008.html>. Acesso em: 12 jun. 2015.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MIGLIAVACCA, P. N. **Controles internos nas organizações**: um estudo abrangente dos princípios de controle interno. 2. ed. São Paulo: Edicta, 2004.

OLIVEIRA, A. S. **SPED no Escritório Contábil**: manual do contador. 1. ed. São Paulo: Ônixjur, 2011.

PEREIRA, E. D. S.; PEREIRA, E. D. S. **Apostila Sped Fiscal Blocok**. Belo Horizonte, p. 40. 2015.

ROCHA, C. A. D.; ALMEIDA, C. B. D. S. **Bloco K**: aspectos teórico e práticos. 1. ed. São Paulo: IOB Folhamatic EBS - SAGE, 2014.

SÁ, A. L. D. **Curso de auditoria**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

SHIMOMOTO, M. M. DCI Diário Comercio Industria e Serviços. **dci.com.br**, 2015. Disponível em: <<http://www.dci.com.br/opiniao/segredos-industriais-em-risco-id403092.html>>. Acesso em: 21 ago. 2015.