



Estratégia
CONCURSOS

Aula 15 - Parte II

Contabilidade Geral p/ Auditor Fiscal do Trabalho - AFT 2017 (Com videoaulas)

Professores: Gabriel Rabelo, Júlio Cardozo, Luciano Rosa

AULA 15 (PARTE II): CPC 16 – ESTOQUES.

SUMÁRIO

1	CONTINUAÇÃO.....	2
2	ESTOQUES NA LEI 6.404/76.....	2
3	CPC (R1) - ESTOQUES	3
3.1	- OBJETIVO	3
4	- ESCOPO	6
5	- DEFINIÇÕES	8
6	- MENSURAÇÃO DE ESTOQUE.....	10
7	- CUSTOS DO ESTOQUE.....	12
7.1	- CUSTOS DE AQUISIÇÃO	12
7.2	DEVOUÇÕES	13
7.3	DESCONTOS COMERCIAIS OU INCONDICIONAIS	14
7.4	ABATIMENTO.....	15
7.5	- CUSTOS DE TRANSFORMAÇÃO	16
7.6	PERDA NORMAIS X PERDAS ANORMAIS	20
7.7	PRODUÇÃO CONJUNTA E CUSTOS CONJUNTOS	24
7.8	COPRODUTO, SUBPRODUTOS E SUCATAS.....	25
7.9	- OUTROS CUSTOS.....	28
7.10	ATIVOS QUALIFICÁVEIS	31
7.11	ESTOQUES FINANCIADOS	33
8	- CUSTOS DE ESTOQUE DE PRESTADOR DE SERVIÇOS.....	35
9	- CUSTO DO PRODUTO AGRÍCOLA COLHIDO PROVENIENTE DE ATIVO BIOLÓGICO	36
10	- OUTRAS FORMAS PARA MENSURAÇÃO DO CUSTO	38
10.1	MÉTODO DO VAREJO	39
11	- CRITÉRIOS DE VALORAÇÃO DE ESTOQUE	40
12	PEPS, UEPS E PREÇO MÉDIO	42
12.1	PEPS	42
12.2	UEPS	43
12.3	CUSTO MÉDIO.....	44
13	- VALOR REALIZÁVEL LÍQUIDO	47
14	- RECONHECIMENTO COMO DESPESA NO RESULTADO	51
15	- DIVULGAÇÃO	52
16	QUESTÕES COMENTADAS	53
16.1	ESAF	53
16.2	FCC	61
16.3	CESPE	70
16.4	FGV.....	71
16.5	OUTRAS BANCAS/INÉDITAS	77
17	QUESTÕES COMENTADAS NESTA AULA	84
18	GABARITO DAS QUESTÕES COMENTADAS NESTA AULA.....	92

1 CONTINUAÇÃO...

Olá, meus amigos. Como estão?

Nesta aula, vamos examinar o Pronunciamento CPC 16 – Estoques.

Forte abraço!

Gabriel Rabelo/Luciano Rosa.

2 ESTOQUES NA LEI 6.404/76

Antes de começarmos o estudo do CPC 16, que trata dos estoques de mercadorias, vamos analisar as disposições pertinentes do assunto na Lei 6.404/76 (a chamada Lei das Sociedades por Ações).

Os estoques, de modo geral, compreendem as mercadorias que a empresa possui para revenda, matéria-prima, etc. Via de regra, são classificados no ativo circulante. Todavia, caso a intenção de realização seja de longo prazo, é plenamente aceitável a classificação no ativo não circulante realizável a longo prazo.

Nos termos da Lei 6.404/76:

Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

I - no ativo circulante: as disponibilidades, **os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente** e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte;

Os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente podem ser **reais ou pessoais**. Os reais representam os bens (estoques de matérias-primas, produtos acabados, em elaboração). Os pessoais representam os direitos (clientes, adiantamentos a fornecedores, ICMS e recuperar).

Essa realização dita pela lei se dá pelo consumo ou venda destes bens.

Sobre o critério de avaliação, a lei das SA (Lei 6.404/76) estabelece o seguinte, sobre esse assunto:

Critérios de avaliação do ativo

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

(...)

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

O que?	Avaliação (Art. 183, II)	
Mercadorias	Custo de aquisição ou produção	(-) Ajuste ao valor de mercado, se for inferior
Produtos do comércio		
Matérias-primas		
Produtos em fabricação		
Bens em almoxarifado		

3 CPC (R1) - ESTOQUES

Vamos estudar o pronunciamento CPC 16 (R1) – Estoques, de forma bem completa. Para isso, vamos copiar e explicar os trechos mais importantes do pronunciamento.

Texto do Pronunciamento CPC 16 (R1) – Estoques:

3.1 - OBJETIVO

1. O objetivo deste Pronunciamento é estabelecer o tratamento contábil para os estoques.

A questão fundamental na contabilização dos estoques é **quanto ao valor do custo a ser reconhecido como ativo** e mantido nos registros até que as respectivas receitas sejam reconhecidas. Este Pronunciamento proporciona orientação **sobre a determinação do valor de custo dos estoques e sobre o seu subsequente reconhecimento como despesa em resultado, incluindo qualquer redução ao valor realizável líquido**. Também proporciona orientação sobre o método e os critérios usados para atribuir custos aos estoques.

Comentários:

A questão fundamental, portanto, é a avaliação dos estoques. O Pronunciamento fornece orientação sobre:

- 1) A determinação do valor de custos dos estoques;
- 2) Eventuais reduções ao valor realizável; e
- 3) Orientações sobre o método e os critérios usados para atribuir custos aos estoques.

4) E o seu subsequente reconhecimento como despesa em resultado.

O item 4 pode causar uma certa estranheza.

Como assim, “reconhecimento como despesa em resultado?” Não estamos tratando de estoques (e consequentemente custos)?

Vale esclarecer esse conceito, emprestado da chamada contabilidade de custos.

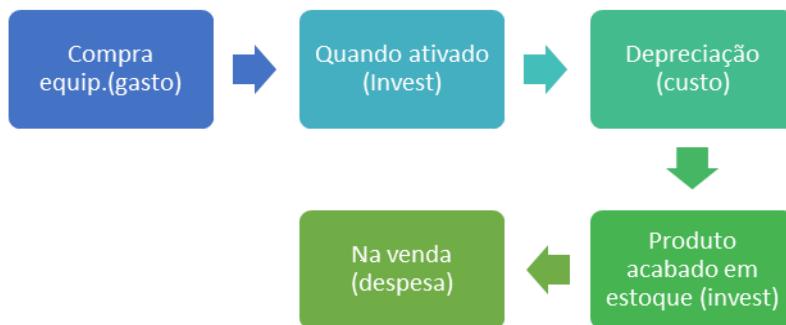
Despesa: Bem ou serviço consumido diretamente ou indiretamente para a obtenção de receitas.

(Eliseu Martins, “Contabilidade de Custos”.)

Esse conceito costuma provocar alguma confusão, e é explorado em provas.



Vamos entender melhor. A compra do equipamento gera um gasto. Ao ser ativado (contabilizado no Ativo), torna-se investimento. Quando é utilizado na produção de outros bens e serviços, a sua depreciação torna-se Custo. Durante o período em que o produto acabado fica estocado, temos investimento, novamente. E, ao ser vendido, surge uma Despesa.



Observação: o nome “Custo das Mercadorias Vendidas”, que aparece na DRE, é a denominação mais comum, mas não é a mais correta tecnicamente.

Vamos ler mais um pouco do livro do Prof. Eliseu Martins:

O computador da secretaria do diretor financeiro, que fora transformada em investimento, tem uma parcela reconhecida como despesa (depreciação), sem transitar por custo.

As **despesas são itens que reduzem o Patrimônio Líquido e que têm essa**

característica de representar sacrifícios no processo de obtenção de receitas.

Exemplo: No momento da sua aquisição, a matéria-prima é um gasto. Ao ser estocada, transforma-se em Investimento. Ao ser utilizada na produção, torna-se custo. Caso o produto acabado resultante volte ao estoque, volta a ser considerada investimento. Finalmente, transforma-se em despesa quando ocorre a venda do produto.

Nota: **Todo produto vendido provoca despesa.** Normalmente, chamamos de Custo do Produto Vendido, e é assim que aparece na DRE. Mas o correto seria:

“Despesa que é o somatório dos itens que compuseram o custo de fabricação do produto ora vendido.”



Embora, como já dissemos, não seja o mais correto tecnicamente, vamos usar o termo “**custos**” para o gasto relativo a consumo na produção.

E “**despesas**” para os gastos que se destinam às fases de administração, vendas, e financiamento.

Esses conceitos já foram cobrados em provas. Veja a seguinte questão:



(AFR/ICMS/SP) Julgue as afirmações a seguir.

I. Na sua aquisição, a matéria-prima é um gasto que imediatamente se transforma em investimento; no momento de sua utilização, transforma-se em custo integrante do bem fabricado; quando o produto é vendido, transforma-se em despesa.

II. Muitos gastos são automaticamente transformados em despesas; outros passam, primeiro, pela fase de custos; outros, ainda, passam pelas fases de investimento, custo, investimento, novamente e, por fim, despesa.

III. Cada componente que foi custo no processo de produção torna-se, na baixa, despesa; no Resultado, existem receitas e despesas - às vezes ganhos e perdas, mas não custos.

Pode-se afirmar que:

- A) Apenas as afirmações I e II são verdadeiras.
- B) Apenas a afirmação I é verdadeira.
- C) Apenas a afirmação II é verdadeira.
- D) Apenas a afirmação III é verdadeira.
- E) Todas as afirmações são verdadeiras.

Comentários

Com base no que explicamos, podemos inferir que todos os itens são verdadeiros.

Gabarito → E.

Vamos continuar.

4 – ESCOPO

2. Este Pronunciamento aplica-se a todos os estoques, com exceção dos seguintes:

- (a) produção em andamento proveniente de **contratos de construção**, incluindo os contratos de serviços diretamente relacionados (ver o Pronunciamento Técnico CPC 17 - Contratos de Construção);
- (b) **instrumentos financeiros** (ver os Pronunciamentos Técnicos CPC 38 e CPC 39 sobre Instrumentos Financeiros); e
- (c) **ativos biológicos** relacionados com a atividade agrícola e o produto agrícola no ponto da colheita (ver Pronunciamento Técnico CPC 29 - Ativo Biológico e Produto Agrícola).

3. Este Pronunciamento **não se aplica** também à mensuração dos estoques mantidos por:

- (a) **produtores de produtos agrícolas e florestais, de produtos agrícolas após colheita, de minerais e produtos minerais, na medida em que eles sejam mensurados pelo valor realizável líquido de acordo com as práticas já estabelecidas** nesses setores. Quando tais estoques são mensurados pelo valor realizável líquido, as alterações nesse valor devem ser reconhecidas no resultado do período em que tenha sido verificada a alteração;
- (b) **comerciantes de commodities que mensurem seus estoques pelo valor justo deduzido dos custos de venda.** Nesse caso, as alterações desse

valor devem ser reconhecidas no resultado do período em que tenha sido verificada a alteração.

4. Os estoques referidos no item 3(a) devem ser mensurados pelo valor realizável líquido em determinadas fases de produção. Isso ocorre, por exemplo, quando as culturas agrícolas tenham sido colhidas ou os minerais tenham sido extraídos e a venda esteja assegurada pelos termos de um contrato futuro ou por garantia governamental ou quando exista um mercado ativo e haja um risco baixo de fracasso de venda. Esses estoques devem ser excluídos apenas dos requisitos de mensuração deste Pronunciamento.

5. Os operadores (*broker-traders*) de *commodities* são aqueles que compram ou vendem *commodities* para outros ou por sua própria conta. Os estoques referidos no item 3(b) são essencialmente adquiridos com a finalidade de venda no futuro próximo e de gerar lucro com base nas variações dos preços ou na margem dos operadores. Quando esses estoques são mensurados pelo valor justo menos os custos de venda, eles são excluídos apenas dos requisitos de mensuração deste Pronunciamento.

Comentário: o Pronunciamento aplica-se a todos os estoques, exceto os provenientes de:

CPC 16 - Não se aplica a

- Contratos de construção
- Instrumentos financeiros
- Ativos biológicos

Estes tipos de estoque são regulados por outros pronunciamentos.

O CPC 16 também não se aplica à mensuração de produtos agrícolas e florestais, de produtos agrícolas após colheita, de minerais e produtos minerais, na medida em que eles sejam mensurados pelo valor realizável líquido de acordo com as práticas já estabelecidas nesses setores, e às **commodities** que sejam mensuradas pelo valor justo deduzidos dos custos de venda.

Como já vimos, as commodities, que a Lei das S.A.s chama de “mercadorias fungíveis”, são avaliados normalmente pelo valor de mercado:

Critérios de Avaliação do Ativo

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

§ 4º Os estoques de mercadorias fungíveis destinadas à venda poderão ser avaliados pelo valor de mercado, quando esse for o costume mercantil aceito pela técnica contábil.

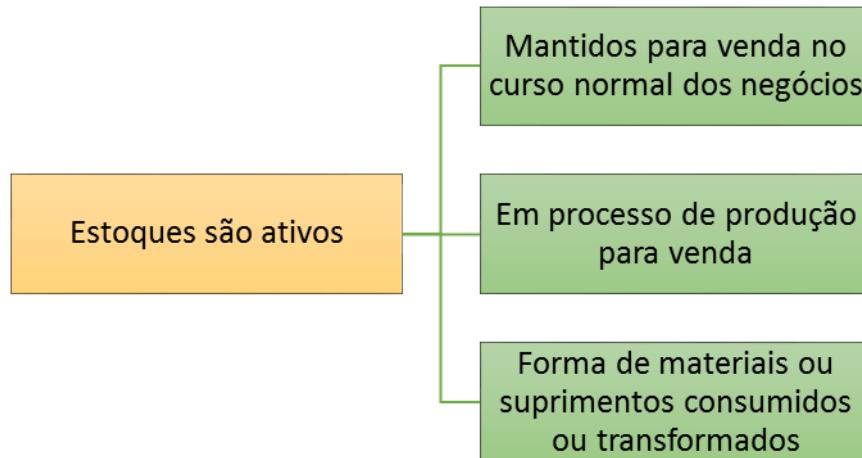
Texto do Pronunciamento 16:

5 - DEFINIÇÕES

6. Os seguintes termos são usados neste Pronunciamento, com os significados especificados:

Estoques são ativos:

- (a) mantidos para venda no curso normal dos negócios;
- (b) em processo de produção para venda; **ou**
- (c) na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos ou transformados no processo de produção ou na prestação de serviços.



Um primeiro aspecto importante a norma fala em **ou** e não em **e**. Assim, basta atender-se um requisito para a classificação como estoque. Exemplifiquemos!

1) Um supermercado comprou mercadorias de uma indústria para vender posteriormente. É considerado estoque?

Sim, pois são mantidas para venda no curso normal dos negócios.

2) Uma indústria compra matéria-prima, madeira, parafusos, tinta, e outros materiais, para a produção de estantes e posterior venda. É estoque?

Sim, pois se trata de matéria-prima e materiais diversos que serão transformados em processo de produção.

3) Determinado artesão mantém grão de cacau torrado para a posterior fabricação de chocolate amargo. É estoque?

Sim, pois é matéria-prima em processo de produção para posterior venda.

Texto do Pronunciamento CPC 16.

Valor realizável líquido é o preço de venda estimado no curso normal dos negócios deduzido dos custos estimados para sua conclusão e dos gastos estimados necessários para se concretizar a venda.

Valor justo é o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração. (Alterada pela Revisão CPC 03).

7. 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 o preço pelo qual uma transação ordenada para a venda do mesmo estoque no mercado principal (ou mais vantajoso) para esse estoque ocorreria entre participantes do mercado na data de mensuração. 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 ao valor justo deduzido dos gastos necessários para a respectiva venda. (Alterado pela Revisão CPC 03).

DIFERENÇA ENTRE VALOR REALIZÁVEL LÍQUIDO E VALOR JUSTO	
Valor realizável líquido	Preço de venda no curso normal dos negócios - custos para conclusão - gastos de venda
Valor justo	Preço que seria recebido pela venda em transação não forçada

Comentário:

Não podemos confundir os conceitos.



Exemplo. Surge inesperadamente o blu-ray. Temos na loja X um estoque de aparelhos de DVDs para venda, adquiridos por R\$ 1.000,00, esperando-se

(antes da nova tecnologia) vendê-los por R\$ 1.500,00, mas cuja venda, agora, se dará por R\$ 700,00. Nossa valor realizável líquido é de R\$ 700.

Já o valor justo é geralmente (mas não necessariamente) o valor de mercado. No nosso caso, se um consumidor fosse a diversas lojas à procura de DVDS e os encontrasse por um preço aproximado de R\$ 600,00, este seria o seu valor justo, posto que as partes são independentes e a transação não é compulsória.

Todavia, a empresa X continuará vendendo os seus por R\$ 700,00. Assim, **o valor realizável líquido e o valor justo não são necessariamente coincidentes, embora também possam coincidir.**

Texto do Pronunciamento 16:

8. Os estoques compreendem bens adquiridos e destinados à venda, incluindo, por exemplo, mercadorias compradas por um varejista para revenda ou terrenos e outros imóveis para revenda. Os estoques também compreendem produtos acabados e produtos em processo de produção pela entidade e incluem matérias-primas e materiais aguardando utilização no processo de produção, tais como: componentes, embalagens e material de consumo. No caso de prestador de serviços, os estoques devem incluir os custos do serviço, tal como descrito no item 19, para o qual a entidade ainda não tenha reconhecido a respectiva receita (ver o Pronunciamento Técnico CPC 30 - Receita).

Comentário:

Devemos entender como estoques:

Estoques compreendem
Mercadorias para revenda
Terrenos e imóveis para revenda
Produtos acabados, matérias primas, produtos em processo, componentes, embalagens, material de consumo
Custos de serviços (prestador de serviços)

Texto do Pronunciamento CPC 16:

6 - MENSURAÇÃO DE ESTOQUE



9. Os estoques objeto deste Pronunciamento devem ser mensurados pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor.

Esta é a regra básica de mensuração dos estoques, que anteriormente era chamada de: **“custo ou mercado, dos dois o menor”**.

Lembramos que Valor Realizável Líquido é o preço de venda deduzido dos custos estimados para sua conclusão e dos gastos estimados necessários para se concretizar a venda.

Se uma mercadoria custou R\$10.000,00 e pode ser vendida por valor superior, deve ficar registrada contabilmente pelo valor original (R\$10.000,00).

Mas, se o valor realizável líquido for de R\$8.000,00, deverá ser feito um “Ajuste para perdas prováveis”.

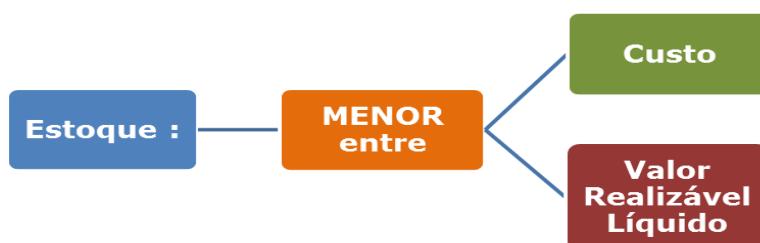
A contabilização do Ajuste é a seguinte:

D – Despesa - ajuste para perdas prov. no estoque (resultado)	2.000,00
C – Ajuste para perdas prováveis (retificadora do ativo)	2.000,00

Desp - Perda Estoq.	Ajuste - Perdas prov.
2000	2000

O estoque fica registrado assim:

D – Estoque produtos acabados (Ativo)	10.000,00
C – Ajuste para perdas prováveis (retificadora ativo)	2.000,00



<u>Estoque - Prod. Aca.</u>	<u>Ajuste - Perdas prov.</u>
10000	2000

Valor contábil do estoque: \$10.000,00 – \$2.000,00 = \$8.000,00.

Texto do Pronunciamento CPC 16:

7 - CUSTOS DO ESTOQUE

10. O valor de custo do estoque deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais.

7.1 - CUSTOS DE AQUISIÇÃO

11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição. **(NR)**
(Nova Redação dada pela Revisão CPC nº. 1, de 8/01/2010)

Custo do estoque inclui:
Preço de compra
Impostos de importação e outros tributos (exceto recuperáveis)
Custo de transportes
Seguro
Manuseio
Custos diretamente atribuíveis
Não inclui
Tributos recuperáveis (MP: IPI, ICMS, PIS, COFINS não cumulativos. Revenda: ICMS, PIS, COFINS não cumulativos)
Descontos comerciais
Abatimentos

As devoluções, os descontos comerciais e os abatimentos devem ser deduzidos do custo de aquisição.



(CESPE/MPU/Finanças e Controle/2015) Julgue o item que se segue, relativo à contabilização dos itens do ativo e do passivo.

O valor de custo do estoque deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e à sua localização atuais.

Comentários:

Cópia do Pronunciamento Técnico CPC 16 (R1) – Estoque:

Custos do estoque

10. O valor de custo do estoque deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais.

Gabarito → Correto.

Algumas considerações importantes!

1) **ICMS sobre frete:** para a contabilidade, só destacamos ICMS sobre frete se a questão mencionar expressamente. Do contrário, não. Não é um aspecto muito usual em questões de contabilidade, somente em questões de legislação tributária do ICMS.

2) **Há diferença no tratamento contábil se o transporte for do fornecedor ou de transportadora?** Não. O frete sobre compras entra no custo do produto transportado, seja por transportadora ou pelo fornecedor.

3) **Qual o lançamento correto relativo à parte que acerta o frete na devolução de mercadorias?** O frete referente às unidades devolvidas deve ser retirado do estoque e vai para o resultado, como despesa.

D – Despesa com frete (Resultado)

C - Estoque

4) **Este raciocínio vale também para despesas de manuseio, seguros, já que o CPC 16 dá a elas o mesmo tratamento?** Sim. Do contrário, a empresa ficaria com o estoque maior indevidamente.

7.2 DEVOLUÇÕES

A **nota fiscal de devolução deve ser um espelho da nota fiscal de venda**, incluindo todos os itens que nela aparecem.

Exemplo: vamos supor que a empresa KLS vendeu 10 unidades do produto X pelo preço unitário de \$100, com IPI de 10% e ICMS de 18%. Além disso,

concedeu um desconto comercial, que constou na Nota Fiscal, de 20%. A nota fiscal de venda fica assim:

10 unidades x preço unitário 100	1.000,00
(-) Desconto comercial concedido	(200,00)
IPI: (\$ 1.000 x 10%)	100,00
ICMS (\$ 800,00 x 18%)	144,00
Valor total da Nota Fiscal: 1.000 + IPI 100 – desconto 200 = \$900,00	

A empresa compradora devolve duas unidades. A nota fiscal de devolução ficará assim:

2 unidades x preço unitário 100	200,00
(-) Desconto comercial concedido	(40,00)
IPI: (\$ 200 x 10%)	20,00
ICMS (\$ 160,00 x 18%)	28,80

Valor total da nota fiscal de devolução:

$$\text{Valor mercadoria } 200 + \text{IPI } 20 - \text{desconto } 40 = \$180,00$$

Repare que o total da NF de devolução corresponde a 20% do valor total da NF de venda, o que está de acordo com a quantidade devolvida (2 unidades de uma venda de 10 unidades).

SE na NF de venda constar desconto incondicional ou comercial, na NF de devolução também deve constar.

Entretanto, se constar frete na NF de vendas e houver devolução parcial, o frete das unidades devolvidas deve sair do estoque, sendo transferido para o resultado, como despesa do exercício.

7.3 DESCONTOS COMERCIAIS OU INCONDICIONAIS

São aqueles que são negociados no momento da compra, sem nenhuma condição. Exemplo: determinada mercadoria custa 100 reais a unidades, mas, na negociação, acaba saindo por 95 reais. O vendedor concede um desconto de 5 reais, para realizar a venda. Esse tipo de desconto deve ser deduzido do custo do produto. Além disso, quando constar na nota fiscal, o desconto incondicional é abatido da base de cálculo do ICMS, do PIS/COFINS e do IPI.



(FGV/Auditor Fiscal/ISS Cuiabá/2014) Em dezembro de 2008, uma empresa vendeu mercadorias por R\$ 600.000 para recebimento em 90 dias. Na data da negociação, foi estabelecido um desconto comercial de 10% da venda e um desconto adicional de 5% caso o cliente pagasse na data acordada. O cliente costuma pagar no prazo correto, sendo muito provável que receba o desconto adicional. A empresa paga a seus vendedores comissão de 20% das vendas. Além disso, o custo da mercadoria vendida foi de R\$ 200.000. Considerando que a empresa é isenta do pagamento do PIS e do COFINS, e que a alíquota incidente do ICMS é de 18%, a receita líquida, em 31/12/2008, foi de:

- (A) R\$ 242.800,00.
- (B) R\$ 418.200,00.
- (C) R\$ 432.000,00.
- (D) R\$ 442.800,00.
- (E) R\$ 492.000,00.

Comentário:

Vamos demonstrar a Receita Líquida:

Receita Bruta	600.000,00
Desconto comercial	- 60.000,00
ICMS sobre vendas	- 97.200,00
Receita Líquida	442.800,00

O desconto comercial é abatido da base de cálculo do ICMS. Fica assim:

$$\begin{aligned} \$600.000 - \$60.000 &= \$ 540.000 \\ \$540.000 \times 18\% &= \$97.200,00 \end{aligned}$$

Gabarito → D

7.4 ABATIMENTO

O **abatimento ocorre num momento posterior à compra**. Por exemplo, uma loja fecha um pedido de cadeiras por 100 reais a unidade e, quando recebe a mercadoria, a cor está diferente do que foi pedido. Nesse caso, o vendedor pode conceder um abatimento para que a mercadoria não seja devolvida. Digamos, um abatimento de 3 reais por unidade. Nesse caso, a Nota Fiscal é emitida por 100 reais a unidade, mas deverá entrar para o estoque apenas 97 reais (sem considerar impostos ou outros custos).

Texto do Pronunciamento CPC 16:

7.5 - CUSTOS DE TRANSFORMAÇÃO

12. Os custos de transformação de estoques incluem os custos diretamente relacionados com as unidades produzidas ou com as linhas de produção, como pode ser o caso da mão-de-obra direta. Também incluem a alocação sistemática de custos indiretos de produção, fixos e variáveis, que sejam incorridos para transformar os materiais em produtos acabados. Os custos indiretos de produção fixos são aqueles que permanecem relativamente constantes independentemente do volume de produção, tais como a depreciação e a manutenção de edifícios e instalações fabris, máquinas e equipamentos e os custos de administração da fábrica. Os custos indiretos de produção variáveis são aqueles que variam diretamente, ou quase diretamente, com o volume de produção, tais como materiais indiretos e certos tipos de mão-de-obra indireta.

Comentário:

Vejamos rapidamente o conceito de Custos de Transformação:

Custos de Transformação: soma de todos os Custos de Produção, exceto os relativos a matérias-primas e outros eventuais adquiridos e empregados sem nenhuma modificação pela empresa (componentes adquiridos prontos, embalagens compradas, etc.). (Eliseu Martins, "Contabilidade de Custos".)

Representam esses Custos de Transformação o valor do esforço da própria empresa no processo de elaboração de um determinado item (mão de obra direta e indireta, energia, materiais de consumo industrial, etc.).



(FCC/SEFAZ-SP/AFR – ICMS/2006) Na terminologia de custos, são custos de conversão ou de transformação:

- A) mão-de-obra direta e indireta.
- B) mão-de-obra direta e materiais diretos.
- C) mão-de-obra direta e custos indiretos de fabricação.
- D) matéria Prima, mão-de-obra direta e custos indiretos de fabricação.
- E) custos primários e custos de fabricação fixos.

Comentários:

Segundo o Prof. Eliseu Martins, no livro “Contabilidade de Custos”, **Custo de Transformação** é a soma de todos os Custos de Produção, exceto os relativos a matérias-primas e outros eventuais adquiridos e empregados sem nenhuma modificação pela empresa (componentes adquiridos prontos, embalagens compradas, etc.).

Embora a alternativa A também esteja correta, a alternativa C é mais completa. Pois os custos indiretos de fabricação incluem a mão de obra indireta e os outros custos indiretos de fabricação.

Vamos ver rapidamente qual o erro nas outras alternativas.

As alternativas B e D mencionam “materiais diretos”, que não fazem parte dos custos de transformação ou conversão.

E a alternativa E menciona os “custos Primários”, que correspondem à matéria-prima e mão de obra direta. A matéria-prima não entra no cálculo do custo de conversão ou transformação.

Gabarito → C

Segundo o Pronunciamento CPC 16, os custos de transformação de estoques incluem a alocação sistemática de custos indiretos de produção, fixos e variáveis, que sejam incorridos para transformar os materiais em produtos acabados.



A inclusão dos custos indiretos **fixos** caracteriza o uso do Custo por Absorção.

Custo significa apropriação de custos. É o método utilizado para apropriar os custos de produção aos produtos. Vamos examinar rapidamente os métodos do custo por absorção e do custo variável (também denominado custo direto).

Custo por Absorção: É o método resultante da aplicação dos Princípios de Contabilidade. Consiste na apropriação de todos os custos incorridos, sejam fixos, variáveis, diretos ou indiretos, aos produtos fabricados. É o método que deve ser usado na contabilidade oficial da empresa.

Custo Variável ou Custo Direto: Nesse método de custo, apenas os custos variáveis são atribuídos aos produtos. Os custos fixos são tratados como despesas do período, sendo lançados diretamente na Demonstração do

Resultado do Exercício. O Custo Variável ou Direto pode ser usado para fins gerenciais, mas não na contabilidade oficial, pois fere o princípio da Competência, especialmente na parte referente ao confronto das receitas e despesas.

Vamos em frente.

Texto do Pronunciamento CPC 16:

13. A **alocação de custos fixos indiretos** de fabricação às unidades produzidas **deve ser baseada na capacidade normal de produção**. A capacidade normal é a produção média que se espera atingir ao longo de vários períodos em circunstâncias normais; com isso, leva-se em consideração, para a determinação dessa capacidade normal, a parcela da capacidade total não utilizada por causa de manutenção preventiva, de férias coletivas e de outros eventos semelhantes considerados normais para a entidade. O nível real de produção pode ser usado se aproximar-se da capacidade normal. Como consequência, o valor do custo fixo alocado a cada unidade produzida não pode ser aumentado por causa de um baixo volume de produção ou ociosidade. Os custos fixos não alocados aos produtos devem ser reconhecidos diretamente como despesa no período em que são incorridos. Em períodos de anormal alto volume de produção, o montante de custo fixo alocado a cada unidade produzida deve ser diminuído, de maneira que os estoques não são mensurados acima do custo. Os custos indiretos de produção variáveis devem ser alocados a cada unidade produzida com base no uso real dos insumos variáveis de produção, ou seja, na capacidade real utilizada. (Alterado pela Revisão CPC 03)

Comentário:

Vamos resumir as informações acima:



- 1 - A alocação de custos fixos indiretos de fabricação às unidades produzidas deve ser baseada na capacidade normal de produção.
- 2 - A capacidade normal é a produção média que se espera atingir ao longo de vários períodos em circunstâncias normais.
- 3 - O nível real de produção pode ser usado se aproximar-se da capacidade normal.
- 4 - **O valor do custo fixo alocado a cada unidade produzida não pode ser aumentado por causa de um baixo volume de produção ou ociosidade.**
- 5 - Os custos fixos não alocados aos produtos devem ser reconhecidos diretamente como despesa no período em que são incorridos.

6 – Se o volume for muito alto, o montante de custo fixo alocado deve ser diminuído, de maneira que os estoques não sejam mensurados acima do custo.

Um exemplo numérico para esclarecer o assunto:

A empresa A possui custos fixos indiretos de fabricação de \$10.000 e volume normal de produção de 1.000 unidades.

Custo fixo unitário: \$10.000/1.000 unidades = R\$ 10,00 por unidade.

Digamos que, em determinado período, a produção seja de apenas 800 unidades. Se apropriarmos normalmente o custo fixo indireto, teríamos:

\$ 10.000/800 unidades = R\$ 12,50.

Mas o que diz o pronunciamento?

O valor do custo fixo alocado a cada unidade produzida não pode ser aumentado por causa de um baixo volume de produção ou ociosidade.

Portanto, nesse período de baixa produção, a contabilização do custo fixo ficaria assim:

Custo fixo unitário “normal”: \$10,00 x 800 unidades = \$8.000
 Custo não apropriado aos produtos: \$10.000 - \$8.000 = \$2.000

O valor de \$2.000 deve ser reconhecido diretamente como despesa no período em que é incorrido.

D – Despesa – custo fixo não apropriado (Resultado)	2.000
D – Custo da produção (Ativo)	8.000
C – Caixa (Ativo)	10.000



Então ficamos assim:

- Se a produção aumentar, diminui o custo fixo unitário.
- Se a produção diminuir, apropriarmos o custo fixo unitário da produção “normal” e o custo fixo não alocado aos produtos vai para a despesa (Resultado).

- O nível real de produção pode ser usado se aproximar-se da capacidade normal.

Uma questão sobre o assunto:



(ESAF/STN/Contador/2013) A empresa Produtividade S.A. teve, no último período, um anormal alto volume de produção. Dessa forma, a entidade deve alocar o custo fixo:

- a) em sua totalidade de formar a atribuir o custo efetivo do produto produzido aos estoques.
- b) diminuindo-o, de maneira que os estoques não sejam mensurados acima do custo.
- c) pelo método UEPS, de forma a reconhecer o custo mais próximo do valor de reposição.
- d) até o limite da normalidade nos estoques e o restante reconhecer nos lucros acumulados.
- e) reconhecendo-o em sua totalidade diretamente no resultado do período, afetando todos os produtos vendidos no período.

Comentários:

Conforme o CPC 16:

Em períodos de anormal alto volume de produção, o montante de custo fixo alocado a cada unidade produzida deve ser diminuído, de maneira que os estoques não são mensurados acima do custo.

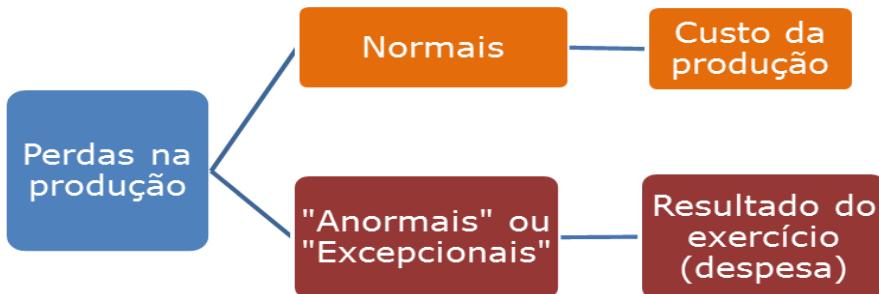
Gabarito → B.

7.6 PERDA NORMAIS X PERDAS ANORMAIS

Vejamos agora o tratamento das “perdas normais” e “perdas excepcionais”, durante o processo de produção.

As perdas normais são incluídas no custo da produção.

E as perdas excepcionais são contabilizadas diretamente como despesa do período.



Vejamos duas questões, para gravar o assunto:



(FCC/Analista/CVM/2003/Adaptada) A empresa Albatroz tem em seu parque industrial capacidade instalada para processar o equivalente a 4 toneladas de fertilizantes agrícolas ao mês. Esta capacidade, ao longo dos últimos 5 anos, tem se mostrado superior em 10% ao que regularmente a empresa processa. No último exercício, em virtude de uma anormal crise econômica no país no qual a empresa opera, sua produção tem sido 25% abaixo da sua capacidade instalada. Se a empresa opera com uma ociosidade de 25% em relação a sua capacidade instalada, pode-se concluir que 10% é a sua ociosidade normal e os 15% restantes é a sua capacidade ociosa excedente.

Levando em consideração o que anteriormente foi exposto, a capacidade ociosa deve sofrer o seguinte tratamento contábil:

- (A) capacidade ociosa excedente deveria ser lançada diretamente ao resultado do período em uma despesa não operacional.
- (B) capacidade ociosa normal deve ser lançada aos estoques para, posteriormente, ser apropriada ao Custo do Produto Vendido; a ociosidade excedente deve ser lançada a uma despesa operacional no período em que ocorrer.
- (C) capacidade ociosa normal e capacidade ociosa excedente, por não estarem ligadas diretamente à produção de produtos, devem ser lançadas ao resultado do exercício, quando ocorrerem, em uma despesa não operacional.
- (D) capacidade ociosa excedente e a capacidade ociosa normal devem ser transferidas aos estoques de produtos acabados, para posteriormente serem apropriadas ao custo da produção vendida.

(E) capacidade ociosa não é mensurada, não podendo ser lançada em estoques, custo da produção vendida ou despesas não operacionais.

Comentário:

Devemos lembrar que perdas normais fazem parte do custo da produção; perdas anormais (excepcionais) devem ir diretamente para o resultado do exercício.

Gabarito → B.

A ESAF também cobrou:

(ESAF) No processo produtivo da empresa Desperdício S.A., no mês de julho de 2005, ocorreram perdas com rebarbas decorrentes do corte de tecidos da linha de produção. Em virtude da contratação de funcionário sem experiência houve a perda de 100 itens por mau uso de equipamentos. De acordo com os conceitos contábeis, devem ser registradas essas perdas:

- a) ambas como custo dos produtos vendidos.
- b) respectivamente, como despesa operacional e custo.
- c) ambas como despesas não-operacionais no resultado.
- d) ambas como despesas operacionais no resultado.
- e) respectivamente, como custo e despesa operacional.

Comentários:

Esta questão explora o mesmo conceito. Perdas normais (perdas com rebarbas decorrentes do corte) integram o custo dos produtos. As perdas excepcionais (contratação de funcionários sem experiência) vão diretamente para o resultado, como despesa. (Lembramos que atualmente não há mais o conceito de resultado Operacional e Não Operacional, para a contabilidade. Esse conceito continua apenas para a legislação do Imposto de Renda.)

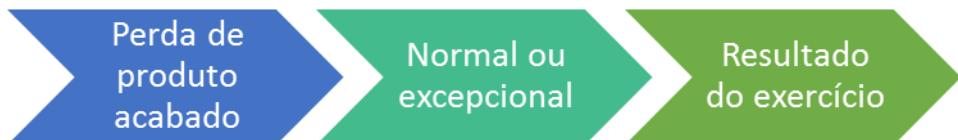
Gabarito → E.

Muito bem. As perdas que ocorrem na produção seguem essa regra que já mencionamos acima: **as perdas normais fazem parte do custo da produção e as perdas anormais (excepcionais) devem ir diretamente para o resultado do exercício.**



E quanto à perda do produto acabado?

Bem, no caso de produto acabado, não precisamos nos preocupar se a perda foi “normal” ou “excepcional”. Todas as perdas de produto acabado vão diretamente para o resultado do exercício. Não devem impactar o custo do produto.



Vejamos uma questão sobre o assunto:



(FBC/Exame de Suficiência/Bacharel/2015/2) Um posto de combustível comercializa, por mês, aproximadamente 100.000 litros de etanol. Em determinado momento, constatou um índice de evaporação de 0,5% desse produto. O Conselho Nacional do Petróleo considera normal um índice de até 0,6% de evaporação. Segundo a NBC TG 16 (R1) – Estoques, o valor decorrente da evaporação é considerado:

- a) um desperdício e não pode ser contabilizado, exceto por determinação judicial.
- b) um passivo a ser reembolsado pelo fornecedor, visto que a evaporação é conhecida até pelo Código Tributário Nacional.
- c) uma perda de operações descontinuadas, e só pode ser contabilizada no período em que for formalmente confirmada a evaporação, por meio de medição.
- d) uma redução no resultado do período, visto que a evaporação é considerada normal e deve ser baixada do estoque periodicamente.

Comentários:

As perdas de produto acabado diminuem o resultado do período, independente de serem perdas normais ou não.

Gabarito → D.

Continuando...

Texto do Pronunciamento CPC 16.

14. Um processo de produção pode resultar em mais de um produto fabricado simultaneamente. Este é, por exemplo, o caso quando se fabricam produtos em conjunto ou quando há um produto principal e um ou mais subprodutos. Quando os custos de transformação de cada produto não são separadamente identificáveis, eles devem ser atribuídos aos produtos em base racional e consistente. Essa alocação pode ser baseada, por exemplo, no valor relativo da receita de venda de cada produto, seja na fase do processo de produção em que os produtos se tornam separadamente identificáveis, seja no final da produção, conforme o caso. A maior parte dos subprodutos, em razão de sua natureza, geralmente é imaterial. Quando for esse o caso, eles são muitas vezes mensurados pelo valor realizável líquido e este valor é deduzido do custo do produto principal. Como resultado, o valor contábil do produto principal não deve ser materialmente diferente do seu custo.

Comentário:

Este item trata dos coprodutos, subprodutos e sucatas:

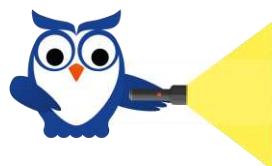
7.7 PRODUÇÃO CONJUNTA E CUSTOS CONJUNTOS



A Produção Conjunta ocorre quando diversos produtos resultam da mesma matéria prima.

Por exemplo, produção de gasolina, querosene, diesel, emulsão asfáltica, etc, a partir do petróleo; após o abate de um boi, há diversos tipos de carne; o esmagamento da soja gera óleo e farelo. Ou seja, do mesmo material surgem diversos produtos conjuntos, normalmente classificados em coprodutos e subprodutos.

A produção conjunta é mais comum no caso da produção contínua, mas também pode ocorrer na produção por ordem.



ESCLARECENDO

Produção por ordem:

Ocorre quando a empresa produz **atendendo a encomendas dos clientes** ou, então, produz também para venda posterior, mas de acordo com determinações internas especiais, não de forma contínua.

Exemplo: Indústrias pesadas, fabricantes de equipamentos especiais, algumas indústrias de móveis, empresas de construção civil, gráficas (quando produz especificamente para determinado cliente).

Produção contínua

Ocorre quando a empresa fabrica produtos iguais de forma contínua.

Exemplo: Produção de refrigerantes, sabão em pó, margarina, etc.

7.8 COPRODUTO, SUBPRODUTOS E SUCATAS

Coprodutos são os próprios produtos principais, só que assim chamados porque nascidos de uma mesma matéria-prima. São os que substancialmente respondem pelo faturamento da empresa.

Subprodutos são aqueles itens que, nascendo de forma normal durante o processo de produção, possuem mercado de venda relativamente estável, tanto no que diz respeito à existência de compradores como quanto ao preço. São itens que têm comercialização tão normal quanto os produtos da empresa, mas que representam porção ínfima do faturamento total.

Devido a essa característica de pequena participação nas receitas da empresa e também ao fato de se originarem de desperdícios, deixam de ser considerados produtos propriamente ditos. Se o fossem, precisariam receber uma parcela dos custos da produção. Mas isso pode provocar até situações ridículas, como a de custearmos aparas, limalhas, serragens, etc. Torna-se então preferível a adoção do critério de nada lhes ser atribuído.

Sucatas são aqueles itens cuja venda é esporádica e realizada por valor não previsível na data em que surgem na produção. Por isso, não recebem custos e não aparecem como estoque na empresa, mesmo que existam em quantidade razoável.

Tratamento contábil

Coprodutos: são considerados como qualquer outro produto da empresa, recebem custos, ficam no estoque, etc.

Subprodutos: Não recebem custos. A receita originária da sua venda é considerada uma redução do custo do período.

Exemplo: Vamos supor que os custos de produção de um determinado período foram de \$10.000, com o aparecimento de subprodutos que irão gerar \$800 de receita.

Pela contabilização do subproduto;

D – Estoque de subprodutos	800
C – Custos de Produção	800

Assim, os custos de produção diminuem para \$ 9.200. Quando o estoque de subprodutos for vendido, a contabilização será:

D – Caixa	800
C – Estoque de subprodutos	800

Só irá afetar o resultado se o subproduto for vendido por um preço diferente do estimado. Os subprodutos devem ser avaliados pela receita líquida de vendas, ou seja, preço de venda deduzido das despesas necessárias para efetuar a venda.

Sucatas: Não recebem custos e não são contabilizados como estoque. Quando ocorrer a venda, têm sua receita considerada como “Outras Receitas Operacionais”.



Vejamos uma questão:

(FGV/Auditor Fiscal/ICMS RJ/2007) Analise as afirmativas a seguir:

- I. Os coprodutos são todos os produtos secundários, isto é, deles se espera a geração esporádica de receita que é relevante para a entidade.
- II. Dos subprodutos se espera a geração de receita regular ou esporádica para a entidade, sendo seu valor irrelevante para a entidade, em relação ao valor de venda dos produtos principais.
- III. Os subprodutos são avaliados, contabilmente, pelo valor líquido de realização.
- IV. A receita auferida com a venda de sucatas é reconhecida como “Receita Não-Operacional”.

Assinale:

- (A) se somente as afirmativas I e II forem corretas.
- (B) se somente as afirmativas I, II e IV forem corretas.
- (C) se somente as afirmativas II e III forem corretas.
- (D) se somente as afirmativas II e IV forem corretas.
- (E) se somente a afirmativa III for correta.

Comentários:

Vamos analisar cada afirmativa:

I. Os coprodutos são todos os produtos secundários, isto é, deles se espera a geração esporádica de receita que é relevante para a entidade.

Afirmativa INCORRETA. Coprodutos são os produtos resultantes de um mesmo processo de produção. Não são secundários e não produzem geração esporádica de receita.

II. Dos subprodutos se espera a geração de receita regular ou esporádica para a entidade, sendo seu valor irrelevante para a entidade, em relação ao valor de venda dos produtos principais.

Afirmativa INCORRETA. Conforme Eliseu Martins, "Contabilidade de Custos", 10ª Edição, 2010, pg. 122,

Subprodutos são aqueles itens que, nascendo de forma normal durante o processo de produção, possuem mercado de venda relativamente estável, tanto no que diz respeito à existência de compradores como quanto ao preço.

Portanto, a receita gerada pelos subprodutos não é esporádica.

III. Os subprodutos são avaliados, contabilmente, pelo valor líquido de realização.

Alternativa CORRETA.

IV. A receita auferida com a venda de sucatas é reconhecida como "Receita Não-Operacional".

Alternativa INCORRETA. Era classificada como "Receita Operacional".

Lembramos que, para a contabilidade, não há mais a separação entre itens operacionais e não-operacionais.

Gabarito → E.

7.9 - OUTROS CUSTOS

15. Outros custos que não de aquisição nem de transformação devem ser incluídos nos custos dos estoques somente na medida em que sejam incorridos para colocar os estoques no seu local e na sua condição atuais. Por exemplo, pode ser apropriado incluir no custo dos estoques gastos gerais que não sejam de produção ou os custos de desenho de produtos para clientes específicos.

16. **Exemplos de itens não-incluídos** no custo dos estoques e reconhecidos como despesa do período em que são incorridos:

(a) valor anormal de desperdício de materiais, mão-de-obra ou outros insumos de produção;

- (b) gastos com armazenamento, a menos que sejam necessários ao processo produtivo entre uma e outra fase de produção;
- (c) despesas administrativas que não contribuem para trazer o estoque ao seu local e condição atuais; e
- (d) despesas de comercialização, incluindo a venda e a entrega dos bens e serviços aos clientes.

ITENS NÃO INCLUÍDOS NOS CUSTOS DOS ESTOQUES
Perdas anormais
Gastos com armazenamento (exceto necessário processo produtivo)
Despesas administrativas
Despesas de comercialização, de venda, entrega de bens e serviços

A regra geral determina que devem ser incluídos nos custos dos estoques os todos os gastos incorridos para deixar os estoques prontos para utilização.

Com relação ao item 16 acima, os seguintes gastos **não devem ser incluídos nos custos** dos estoques (são contabilizados como despesa do período):

A) valor anormal de desperdício de materiais, mão-de-obra ou outros insumos de produção.

Já mencionamos acima, mas não custa recordar:

Perdas normais no processo de produção: são consideradas parte do custo dos produtos.

Perdas anormais ou excepcionais: vão diretamente para o resultado do período.

(b) gastos com armazenamento, a menos que sejam necessários ao processo produtivo entre uma e outra fase de produção.



Com relação à armazenagem, ocorre a seguinte distinção: **quando a empresa compra matéria prima, pode ser necessário armazená-la por algum tempo, antes de utilizá-la na produção. Tais gastos com armazenagem são incluídos no custo da produção.**

Mas, **quando uma empresa adquire mercadoria, os gastos com armazenagem são considerados despesas.** Pois a mercadoria já está pronta, já foi produzida.

Lembra-se da regra geral?

Todos os gastos incorridos para a colocação do ativo em condições de uso (equipamentos, matérias-primas, ferramentas, etc) ou em condições de venda (mercadoria, etc) incorporam o valor desse mesmo ativo. (Eliseu Martins, op.cit.)

As mercadorias adquiridas já estão em condição de venda, quando chegam à empresa. O tempo de estocagem não ocorre para colocá-las em condições de venda. Portanto, tais gastos vão para a despesa.



(c) despesas administrativas que não contribuem para trazer o estoque ao seu local e condição atuais.

São os gastos que normalmente classificamos como despesas (de vendas, administrativas, financeiras, e outras)

(d) despesas de comercialização, incluindo a venda e a entrega dos bens e serviços aos clientes.

Podemos exemplificar esse ponto com os fretes. Já mencionamos que o frete integra o custo da matéria prima.

Mas vale ressaltar o seguinte ponto: o frete sobre as vendas da empresa (ou seja, o valor gasto para enviar os produtos acabados aos clientes) deve ser tratado como despesa.



Já foi cobrado? Já, sim:



(FCC/SEFAZ SP/AFR/2013) Considere:

- I.** O valor anormal de desperdício de materiais, mão de obra ou outros insumos de produção.
- II.** Gastos com armazenamento de produtos em fase de processo, aguardando próxima etapa.
- III.** Despesas de comercialização, incluindo a venda e a entrega dos bens e serviços aos clientes.

Deve compor os estoques das empresas o que consta em

- A) **I, II e III.**
- B) **II**, apenas.
- C) **III**, apenas.
- D) **I**, apenas.
- E) **II e III**, apenas.

Comentários:

O valor anormal de desperdício não entra no custo; as despesa de comercialização também não.

Quanto aos gastos com armazenagem de produto, normalmente não entra, a não ser que seja gasto com armazenagem em fase de processo, aguardando próxima etapa.

Gabarito → B

7.10 ATIVOS QUALIFICÁVEIS

Em frente! Texto do Pronunciamento CPC 16:

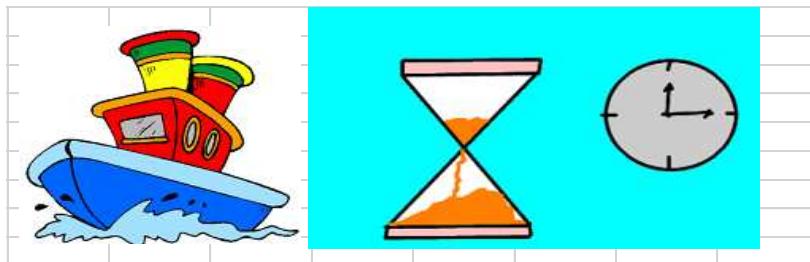
17. O Pronunciamento Técnico CPC 20 - Custos de Empréstimos identifica as circunstâncias específicas em que **os encargos financeiros de empréstimos obtidos são incluídos no custo do estoque.**

Comentários:

Trata-se de uma alteração na contabilidade que afeta custos. Este assunto é tratado no Pronunciamento CPC 20 (R1) – Custo de Empréstimos.

Um ativo qualificável (tradução de “qualifying assets”) é um ativo que, necessariamente, demanda um **período de tempo substancial para ficar**

pronto para seu uso ou venda pretendidos, também chamado de ativo qualificado.



As normas internacionais de contabilidade admitiam dois tratamentos para os custos de empréstimos destinados à construção de ativos qualificáveis:

- 1) Os custos poderiam ser reconhecidos imediatamente como despesa;
- 2) Os custos poderia ser capitalizados (somados ao custo de produção do ativo qualificável) à medida em que o ativo fosse desenvolvido.

Custos de empréstimos - antes
Reconhecidos imediatamente como despesa
Capitalizados à medida que desenvolvidos

Mas a possibilidade de dois critérios diferentes atingia uma importante característica das demonstrações contábeis: **a comparabilidade**.

Segundo o CPC 00 – Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade:

QC21. Comparabilidade é a característica qualitativa que permite que os usuários identifiquem e compreendam similaridades dos itens e diferenças entre eles.

Diferentemente de outras características qualitativas, a comparabilidade não está relacionada com um único item. **A comparação requer no mínimo dois itens**. Um usuário pode, por exemplo, comparar as receitas geradas em um ano com as receitas do ano atual.

De fato, se uma empresa capitalizava os custos dos empréstimos e outra lançava como despesa do exercício, não havia uniformidade de critérios para permitir a comparação das suas demonstrações financeiras.

Assim, a norma internacional (IAS 23) foi alterada a partir de janeiro de 2009, eliminando a duplicidade de critérios e **determinando que os custos de empréstimos obtidos, diretamente destinados a financiar a construção, produção ou aquisição de ativos qualificáveis, sejam contabilizados como parte do custo desses ativos**.

Todos os outros custos de empréstimos deverão ser reconhecidos como despesa.

Custos de empréstimos - hoje:
Ativos qualificáveis - Parte do custo dos ativos
Outros custos de empréstimos - Despesa na DRE

O argumento técnico que sustenta tal decisão é que os custos dos empréstimos são iguais a quaisquer outros custos que a empresa incorre para a construção do ativo qualificado, e que lançar esses custos para resultado distorce a escolha entre comprar ou construir o ativo. Com a capitalização dos custos dos empréstimos, o ativo qualificado é contabilizado por valor mais próximo ao valor de mercado do ativo.

Por outro lado, tal procedimento tem recebido críticas, pois quando os mesmos ativos são construídos com recursos próprios, não há nenhum acréscimo a título de juros sobre o capital utilizado. Dessa forma, o mesmo ativo fica contabilizado por valores diferentes, conforme tenha sido construído com o uso de empréstimos ou com o uso de capital próprio.

7.11 ESTOQUES FINANCIADOS

Texto do Pronunciamento CPC 16 – Estoque:

18. A entidade geralmente compra estoques com condição para pagamento a prazo. A negociação pode efetivamente conter um elemento de financiamento, como, por exemplo, uma diferença entre o preço de aquisição em condição normal de pagamento e o valor pago; essa diferença deve ser reconhecida como despesa de juros durante o período do financiamento.

Vamos supor que uma empresa possa comprar estoques à vista, por 100.000,00, ou a prazo, por 110.000,00. Nesse caso, o preço a prazo inclui o que o pronunciamento chamou de um **elemento de financiamento: os juros cobrados na venda à prazo**.

Teoricamente, **todo o valor acrescido deve ser reconhecido (contabilizado) como despesa de juros durante o período, sem aumentar o custo do estoque**. Vamos dizer que o prazo seja de um mês. A contabilização seria a seguinte:

Compra a vista (desconsiderando quaisquer impostos, para fins didáticos):

D – Estoques (ativo) 100.000

C – Caixa/bancos (ativo) 100.000

Estoques	Caixas
100000	100000

Na compra a prazo: Ao invés de contabilizar o estoque pelo valor total, como é o procedimento normal, o correto é o seguinte:

D – Estoque (Ativo)	100.000
D – Juros a apropriar (ret. Passivo)	10.000
C – Fornecedores (Passivo)	110.000

Estoques	Juros a apropriar	Fornecedores
100000	10000	110000

Passado um mês, teríamos:

D – Despesa financeira (resultado)	10.000
D – Fornecedores (Passivo)	110.000
C - Juros a apropriar (ret. Passivo)	10.000
C – Caixa/bancos (ativo)	110.000

Estoques	Juros a apropriar	Fornecedores
100000	10000	110000
Despesa financeira		
10000		110000

Prezado concurseiro, você está achando a contabilização acima familiar? Trata-se do Ajuste a Valor Presente.

Na nossa legislação, devemos efetuar o ajuste a valor presente para as operações de longo prazo, e para as de curto prazo quando forem relevantes. Confira a Lei das S.A.s:

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

VIII – os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante. (**Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007**)

Art. 184. No balanço, os elementos do passivo serão avaliados de acordo com os seguintes critérios:

III – as obrigações, os encargos e os riscos classificados no passivo não circulante serão ajustados ao seu valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante. (**Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009**)

Elementos	Período	AVP?
Ativo	Não circulante	Ajustados a valor presente
	Circulante	Se houver efeito relevante
Passivo	Não circulante	Ajustados a valor presente
	Circulante	Se houver efeito relevante

A contabilização acima (no prazo de um mês) foi demonstrada apenas como exemplo. Só poderia ser ajustada a valor presente se houvesse efeito relevante. Do contrário, apenas os elementos de longo prazo sofrem o ajuste a valor presente, conforme determina a legislação.

Texto do Pronunciamento CPC 16:

8 - CUSTOS DE ESTOQUE DE PRESTADOR DE SERVIÇOS

19. Na medida em que os prestadores de serviços tenham estoques de serviços em andamento, devem mensurá-los pelos custos da sua produção. Esses custos consistem principalmente em mão-de-obra e outros custos com o pessoal diretamente envolvido na prestação dos serviços, incluindo o pessoal de supervisão, o material utilizado e os custos indiretos atribuíveis. Os salários e os outros gastos relacionados com as vendas e com o pessoal geral administrativo não devem ser incluídos no custo, mas reconhecidos como despesa do período em que são incorridos. O custo dos estoques de prestador de serviços não inclui as margens de lucro nem os gastos gerais não atribuíveis que são frequentemente incluídos nos preços cobrados pelos prestadores de serviços.

O pronunciamento não se alonga muito sobre tal assunto. O que pode confundir nesse item é a terminologia “estoque de serviços em andamento”. Vejamos a seguinte questão:

(Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Tocantins/Instituto SABER/2010) Com relação aos estoques, é CORRETO afirmar:

- a- Estoques são os valores referentes às existências dos produtos acabados, produtos em elaboração, matérias-primas, mercadorias, materiais de consumo,

serviços em andamento e outros valores relacionados às atividades-fim da entidade.

- b- O grupo de contas de estoques é de grande importância no contexto do Balanço Patrimonial e os efeitos de suas variações são imediatamente refletidos no Patrimônio Líquido.
- c- Existem dois sistemas de controlar contabilmente o valor dos estoques: o periódico e o permanente.
- d- Todas as alternativas anteriores estão corretas.
- e- Nenhuma das alternativas anteriores está correta.

Comentários:

O que poderia confundir nesta questão é a menção ao “estoque de serviços em andamento”. Mas tal terminologia está correta.

Gabarito → D.

Texto do Pronunciamento CPC 16:

9 - CUSTO DO PRODUTO AGRÍCOLA COLHIDO PROVENIENTE DE ATIVO BIOLÓGICO

20. Segundo o Pronunciamento Técnico CPC 29 - Ativo Biológico e Produto Agrícola, os estoques que compreendam o produto agrícola que a entidade tenha colhido, proveniente dos seus ativos biológicos, devem ser mensurados no reconhecimento inicial pelo seu valor justo deduzido dos gastos estimados no ponto de venda no momento da colheita. Esse é o custo dos estoques naquela data para aplicação deste Pronunciamento.

Os produtos agrícolas são as commodities, que a Lei 6404/76 chama de “mercadorias fungíveis”.

Mercadorias Fungíveis: Vamos examinar a avaliação de mais um tipo de estoque. Conforme a Lei 6404/76:

Art. 183, § 4º Os estoques de mercadorias fungíveis destinadas à venda poderão ser avaliados pelo valor de mercado, quando esse for o costume mercantil aceito pela técnica contábil.

As mercadorias fungíveis são as **commodities**, ou seja, soja, suco de laranja, café, etc.

As **commodities** possuem cotação na bolsa de mercadoria. Portanto, normalmente ficam registradas na contabilidade pela cotação da bolsa.

Se uma empresa possui um estoque de, digamos, cem toneladas de soja, ela conseguirá vender esse estoque pela cotação atual da soja na bolsa de mercadorias.

Repare que isso tira a necessidade de negociação. E esta é a diferença entre as mercadorias fungíveis e as outras mercadorias.

Vamos examinar os outros produtos. Uma determinada empresa pode usar aço, borracha, tinta e outras matérias primas que custaram 10.000 e construir um carro que será vendido por 20.000.

Depois de construído, o carro continua avaliado na contabilidade ao preço de custo de 10.000.

E porque não podemos avaliar o carro em estoque pelo seu preço de venda, no caso, de 20.000? Afinal, a empresa já finalizou o esforço de fabricação do produto.

Mas falta uma parte essencial, que é a validação do mercado. Se a empresa conseguir vender o carro por 20.000, irá reconhecer uma receita de venda e um lucro, pois o mercado aceitou esse preço.

Mas se ninguém quiser comprar o carro por 20.000, será necessário negociar e eventualmente diminuir o preço.

Assim, por prudência, o carro, apesar de já construído, fica registrado pelo custo, até que o mercado aceite o preço estabelecido pela empresa.

Com as **commodities**, não há necessidade de negociação. O preço já está estabelecido pela cotação em bolsa.

Mas devemos examinar um último ponto.

A Lei 6404/76 diz: Os estoques de mercadorias fungíveis destinadas à venda poderão ser avaliados pelo **valor de mercado**, quando esse for o costume mercantil aceito pela técnica contábil.

O CPC 16 (R1) – Estoque – diz:

Texto do Pronunciamento CPC 16: Segundo o Pronunciamento Técnico CPC 29 - Ativo Biológico e Produto Agrícola, os estoques que compreendam o produto agrícola que a entidade tenha colhido, proveniente dos seus ativos biológicos, devem ser **mensurados no reconhecimento inicial pelo seu valor justo deduzido dos gastos estimados no ponto de venda no momento da colheita**. Esse é o custo dos estoques naquela data para aplicação deste Pronunciamento.

Afinal, qual é o correto? O “valor de mercado” da lei 6404/76 ou o “valor justo deduzido dos gastos estimados” do CPC?

Prezados, quando a Lei 6404/76 foi elaborada, nos idos de 1976, a denominação usada era “valor de mercado”.

Com o tempo, os conceitos evoluíram. Atualmente, é chamado de “valor justo”, conforme o CPC elaborado em 2008. Nesse caso, podemos considerar como sinônimo.



Para questão de concursos:

- Se a questão mencionar a lei 6404/76 → Valor de mercado.
- Se mencionar os CPC ou as normas brasileiras de contabilidade → valor justo deduzido das despesas de venda.

10 - OUTRAS FORMAS PARA MENSURAÇÃO DO CUSTO

21. Outras formas para mensuração do custo de estoque, tais como o custo-padrão ou o método de varejo, podem ser usadas por conveniência se os resultados se aproximarem do custo. O custo-padrão leva em consideração os níveis normais de utilização dos materiais e bens de consumo, da mão-de-obra e da eficiência na utilização da capacidade produtiva. Ele deve ser regularmente revisto à luz das condições correntes. As variações relevantes do custo-padrão em relação ao custo devem ser alocadas nas contas e nos períodos adequados de forma a se ter os estoques de volta a seu custo.

Comentários:

O **custo-padrão é mais utilizado, atualmente, para controlar os custos de produção**, identificando e corrigindo os desvios. Mas, além disso, a empresa pode usar o Custo-padrão para contabilizar os custos da produção, com veremos a seguir.

1) Contabilização:

A empresa pode usar o custo-padrão para efetuar a contabilização do custo da empresa. Periodicamente, é necessário apurar a diferença em relação ao custo real e ajustar.

Nesse caso, a empresa deve apurar o custo real e contabilizar as diferenças, proporcionalmente entre Estoque e CPV.

Por exemplo: Uma empresa contabilizou a mão de obra direta através do custo padrão de \$ 2,00 por unidades. No primeiro trimestre de X1 produziu 10.000 unidades. No mesmo período, o custo real da mão de obra direta foi de \$21.500,00. Foram vendidas 9.000 unidades no período.

Contabilização do custo Padrão:

$$10.000 \text{ unidades} \times \$2,00 = \$20.000$$

D – Estoque de Produtos em elaboração	20.000
C – Custo padrão - MOD	20.000

Pela contabilização do custo real:

D – Custo Padrão MOD	21.500
C – Caixa (pelo pagamento sal. e encar.)	21.500

Com isso, a conta de Custo Padrão fica com um saldo devedor de \$1.500, o que indica que o custo real foi maior que o custo padrão.

Como das 10.000 unidades já foram vendidas 9.000, apropriamos o excesso de custo proporcionalmente:

D – CPV (resultado)	1.350
D – Estoque Produtos acabados	150
C – Custo padrão MOD	1.500

Neste caso, interessa apenas a diferença total entre o custo padrão e o custo real.

Não costuma ser cobrado pelas bancas.

10.1 MÉTODO DO VAREJO

22. O **método de varejo** é muitas vezes usado no setor de varejo para mensurar estoques de grande quantidade de itens que mudam rapidamente, itens que têm margens semelhantes e para os quais não é praticável usar outros métodos de custeio. O custo do estoque deve ser determinado pela redução do seu preço de venda na percentagem apropriada da margem bruta. A percentagem usada deve levar em consideração o estoque que tenha tido seu preço de venda reduzido abaixo do preço de venda original. É usada muitas vezes uma percentagem média para cada departamento de varejo.

Comentário:

Usado em empresas que trabalham com muitos itens e que apresentam uma grande rotatividade de estoque, como os supermercados.

Se a empresa costuma usar um percentual fixo sobre o custo para formar o preço de venda, ela pode valorizar o seu estoque final a partir do preço de venda e calcular o custo usando a fórmula:

CMV = estoque inicial + compras – estoque final.

Por exemplo, suponha que determinado supermercado forme o seu preço de venda multiplicando o custo por 1,5. Para calcular o estoque final, basta pegar o preço de venda dos itens em estoque e dividir por 1,5.

Mas qual a razão das empresas contabilizarem o custo através do custo-padrão ou do método do varejo?

Bem, atualmente, não tem muito sentido. Mas pensem em 50, 60 ou 70 anos atrás, quando já havia empresas grandes, com sistemas de produção complexos, com vários itens em estoque...e não havia computadores.

Controlar e apurar custos da produção na “mão” (usando apenas fichas e calculadoras) era uma tarefa complicada. Demorava muito tempo. Assim, no caso do custo-padrão, era melhor efetuar a contabilização pelo padrão, apurar o resultado da empresa, efetuar as análises necessárias e periodicamente ajustar as diferenças.

Afinal, a contabilidade serve para fornecer informações úteis para a tomada de decisão dos seus usuários. Mas qual seria a utilidade de uma informação que chegasse alguns meses atrasada?

Assim, a criação desses métodos para agilizar a apuração do custo e facilitar o controle (método do varejo e do custo-padrão) ocorreu quando ainda não havia tanta disponibilidade de computadores.

Hoje em dia, com os controles todos computadorizados, não há necessidade de usar tais métodos. Mas, se alguma empresa quiser ou precisar usar, não há obstáculo. Pode ser usado por conveniência, desde que os resultados se aproximem do custo real e as diferenças sejam ajustadas periodicamente.

Texto do Pronunciamento 16.

11 – CRITÉRIOS DE VALORAÇÃO DE ESTOQUE

23. O custo dos estoques de itens que não são normalmente intercambiáveis e de bens ou serviços produzidos e segregados para projetos específicos deve ser atribuído pelo uso da identificação específica dos seus custos individuais.

24. A identificação específica do custo significa que são atribuídos custos específicos a itens identificados do estoque. Este é o tratamento apropriado para itens que sejam segregados para um projeto específico, independentemente de eles terem sido comprados ou produzidos. Porém, quando há grandes quantidades de itens de estoque que sejam geralmente intercambiáveis, a identificação específica de custos não é apropriada. Em tais circunstâncias, um critério de valoração dos itens que permanecem nos estoques deve ser usado.

Comentários:

O **custo específico** deve ser usado para itens identificados, ou para itens separados para um projeto específico.

Podemos exemplificar da seguinte forma:

Suponha que uma agência de automóveis possua 10 unidades de um determinado modelo em estoque. Três foram comprados há 6 meses, por R\$ 20.000,00. Seis foram comprados na última semana, por R\$ 22.000,00. O último é um carro usado, que foi aceito como parte de pagamento de um veículo novo, pelo custo de R\$ 12.000,00.

A empresa realiza a venda de quatro veículos: um que foi comprado há 6 meses, dois comprados na última semana e o veículo usado.

Nesse caso, a empresa pode atribuir o custo específico de cada carro vendido.

Texto do Pronunciamento 16:

25. O custo dos estoques, que não sejam os tratados nos itens 23 e 24, deve ser atribuído pelo uso do critério *Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair* (PEPS) ou pelo critério do custo médio ponderado. A entidade deve usar o mesmo critério de custeio para todos os estoques que tenham natureza e uso semelhantes para a entidade. Para os estoques que tenham outra natureza ou uso, podem justificar-se diferentes critérios de valoração.

26. Por exemplo, os estoques usados em um segmento de negócio podem ter um uso para a entidade diferente do mesmo tipo de estoques usados em outro segmento de negócio. Porém, uma diferença na localização geográfica dos estoques (ou nas respectivas normas fiscais), por si só, não é suficiente para justificar o uso de diferentes critérios de valoração do estoque.

27. O critério PEPS (*Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair*) pressupõe que os itens de estoque que foram comprados ou produzidos primeiro sejam vendidos em primeiro lugar e, consequentemente, os itens que permanecerem em estoque no fim do período sejam os mais recentemente comprados ou produzidos. Pelo critério do custo médio ponderado, o custo de cada item é determinado a partir da média ponderada do custo de itens semelhantes no começo de um período e do custo dos mesmos itens comprados ou produzidos durante o período. A média pode ser determinada em base periódica ou à medida que cada lote seja recebido, dependendo das circunstâncias da entidade.

Comentário:

Se não puder ser atribuído o custo específico, deve ser usado o PEPS (primeiro a entrar, primeiro a sair) ou o custo médio ponderado.

Dificilmente as mercadorias são compradas pelo mesmo preço. Surge, assim, a necessidade de atribuir preço ao estoque que está sendo vendido.

Vamos supor que determinada empresa, tendo iniciado o ano com estoque zero, efetuou duas compras do produto X: a primeira de 10 unidades, com custo unitário de \$10, e a segunda de 20 unidades, com custo unitário de \$12.

Em seguida, a empresa efetuou a venda de 15 unidades do produto X, por 20 reais a unidade. Vamos ver como fica o resultado e o estoque final, usando cada um dos métodos acima.

12 PEPS, UEPS E PREÇO MÉDIO

Dificilmente as mercadorias são compradas pelo mesmo preço. Surge, assim, a necessidade de atribuir preço ao estoque que está sendo vendido.

Vamos supor que determinada empresa, tendo iniciado o ano com estoque zero, efetuou duas compras do produto X: a primeira de 10 unidades, com custo unitário de \$10, e a segunda de 20 unidades, com custo unitário de \$12.

Em seguida, a empresa efetuou a venda de 15 unidades do produto X, por 20 reais a unidade. Vamos ver como fica o resultado e o estoque final, usando cada um dos métodos acima.

12.1 PEPS

Significa Primeiro que Entra é o Primeiro que Sai. Também conhecido pela sigla em inglês FIFO (First in first out).

No nosso exemplo, ficaria assim:

1^a compra: 10 unidades a 10 reais = R\$ 100

2^a compra: 20 unidades a 12 reais = R\$ 240

Venda de 15 unidades x \$ 20 = R\$ 300 (receita de venda)

Usando o PEPS, valorizamos as unidades vendidas usando o custo das unidades que entraram primeiro no estoque.

Assim:

Custo das 15 unidades:

10 unidades a 10 reais = \$ 100

5 unidades a 12 reais = \$ 60

15 unidades que custaram, no total, 160 reais.

Resultado:

Receita vendas	300
(-) CMV	(160)
Lucro Bruto	140

Estoque final: 15 unidades a 12 reais = 180

12.2 UEPS

Significa Último que Entra é o Primeiro que Sai. Também conhecido pela sigla em inglês LIFO (Last In First Out). Usando os mesmos dados do exemplo acima, fica assim:

1^a compra: 10 unidades a 10 reais = R\$ 100

2^a compra: 20 unidades a 12 reais = R\$ 240

Venda de 15 unidades x \$ 20 = R\$ 300 (receita de venda)

Custo das 15 unidades vendidas:

15 unidades a 12 reais = R\$ 180

Resultado:

Receita vendas	300
(-) CMV	(180)
Lucro Bruto	120

Estoque final:

10 unidades a 10 reais = 100

5 unidades a 12 reais = 60

Estoque final: 15 unidades com custo total de 160.

12.3 CUSTO MÉDIO

Usamos o custo médio do estoque, para calcular o custo das vendas. Retomando o exemplo acima, temos:

1^a compra: 10 unidades a 10 reais = R\$ 100

2^a compra: 20 unidades a 12 reais = R\$ 240

Custo médio: R\$ 340 / 30 unidades = R\$ 11,3333 por unidade.

Venda de 15 unidades x \$ 20 = R\$ 300 (receita de venda)

Custo das vendas:

15 unidades x \$ 11,33 = 170 (OBS: arredondando centavos)

Resultado:

Receita vendas	300
(-) CMV	(170)
Lucro Bruto	130

Estoque final:

Estoque final: 15 unidades x R\$ 11,3333 = R\$ 170

Para calcular o custo médio, podemos usar a média ponderada fixa ou a média ponderada móvel.

No primeiro caso, calculamos a média de todas as entradas do mês e usamos esse valor para todas as saídas do mês. Assim:

Dia	Evento	Quantidade	Custo Médio	Custo Total
1	Estoque inicial	100	10,00	1.000,00
4	Compras	150	12,00	1.800,00
6	Compras	200	13,00	2.600,00
10	Vendas	-100		
15	Compras	200	15,00	3.000,00
20	Vendas	-250		

Vamos calcular o custo das vendas dos dias 10 e 20, usando as duas médias ponderadas (fixa e móvel).

Média Ponderada Fixa

A partir do estoque inicial e das entradas, calculamos o custo médio que será usado para todas as saídas do mês.

Dia	Evento	Quantidade	Custo Médio	Custo Total
1	Estoque inicial	100	10,00	1.000,00
4	Compras	150	12,00	1.800,00
6	Compras	200	13,00	2.600,00
15	Compras	200	15,00	3.000,00
Total		650	12,92	8.400,00

O Custo Médio Fixo é de \$ 12,92. O custo das vendas será:

Dia 10: venda de 100 unidades x \$ 12,92 = \$ 1.292,00

Dia 20: venda de 250 unidades x \$ 12,92 = \$ 3.230,00

Custo total do mês: \$ 1.292,00 + \$ 3.230,00 = \$ 4.522,00

Média Ponderada Móvel

Nesse caso, calculamos o custo médio vigente na data de cada venda. A venda do dia 10 fica com o seguinte custo médio ponderado móvel:

Dia	Evento	Quantidade	Custo Médio	Custo Total
1	Estoque inicial	100	10,00	1.000,00
4	Compras	150	12,00	1.800,00
6	compras	200	13,00	2.600,00
Total		450	12,00	5.400,00

Assim, a venda do dia 10 terá custo médio de R\$ 12,00. Do total de 450 unidades, sobram 350, após a venda.

Podemos agora calcular o custo médio móvel para a venda do dia 12:

Dia	Evento	Quantidade	Custo Médio	Custo Total
11	estoque inicial	350	12,00	4.200,00
15	compras	200	15,00	3.000,00
Total		550	13,09	7.200,00

A venda do dia 20 terá custo médio de R\$ 13,09. Agora podemos calcular o total do custo das vendas do mês:

Dia 10: venda de 100 unidades x \$ 12,00 = \$ 1.200,00

Dia 20: venda de 250 unidades x \$ 13,09 = \$ 3.272,50

Custo total do mês: \$ 1.200,00 + \$ 3.272,50 = \$ 4.472,50

Atenção! Para cada um dos métodos, podemos utilizar também a tabela de controle de estoques. Vamos explicar como funciona através de uma questão.

(FGV/Contador/Niterói/2015) Em 02/01/x1, a Atacadista Iota S.A. adquiriu 100.000 unidades do Protetor Solar Y, por um custo unitário de R\$ 10,00. Em 09/01/x1, a companhia adquiriu mais 30.000 unidades, por um custo unitário de R\$ 11,30. Em 15/01/x1, a companhia vendeu 40.000 unidades desse produto, por um preço de R\$ 16,00 cada. Em 23/01/x1, foram adquiridas mais 20.000 unidades, por um custo unitário de R\$ 9,75. Em 30/01/x1, a companhia vendeu 60.000 unidades, por R\$ 15,50 cada. Como a companhia não possuía estoques iniciais desse produto, a diferença entre os valores pelos quais o custo dos Protetores Solares Y vendidos durante janeiro de x1 poderá ser apresentado, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil, será de:

- (A) R\$ 10.000;
- (B) R\$ 10.600;
- (C) R\$ 13.000;
- (D) R\$ 24.000;
- (E) R\$ 34.000.

Comentários:

Montemos o controle de estoque. Pelo Pronunciamento CPC 16, a mercadoria pode ser avaliada pelo PEPS ou pelo Custo Médio.

PEPS								
Entrada			Venda			Saldo		
Quant.	V. Unit.	Total	Quant.	V. Unit.	Total	Quant.	V. Unit.	Total
100.000,00	10,00	1.000.000,00				100.000,00	10,00	1.000.000,00
30.000,00	11,30	339.000,00				100.000,00	10,00	1.000.000,00
						30.000,00	11,30	339.000,00
			40.000,00	10,00	400.000,00	60.000,00	10,00	600.000,00
						30.000,00	11,30	339.000,00
	9,75						10,00	

CONTABILIDADE GERAL PARA AFT – AULA 15 (PARTE II)
GABRIEL RABELO/LUCIANO ROSA/JULIO CARDOZO

20.000,00		195.000,00				60.000,00		600.000,00
						30.000,00	11,30	339.000,00
						20.000,00	9,75	195.000,00
			60.000,00	10,00	600.000,00	30.000,00	11,30	339.000,00
						20.000,00	9,75	195.000,00
CMV			1.000.000,00					

MÉDIA								
Entrada			Venda			Saldo		
Quant.	V. Unit.	Total	Quant.	V. Unit.	Total	Quant.	V. Unit.	Total
100.000,00	10,00	1.000.000,00				100.000,00	10,00	1.000.000,00
30.000,00	11,30	339.000,00				130.000,00	10,30	1.339.000,00
			40.000,00	10,30	412.000,00	90.000,00	10,30	927.000,00
20.000,00	9,75	195.000,00				110.000,00	10,20	1.122.000,00
			60.000,00	10,20	612.000,00	50.000,00	10,20	510.000,00
CMV			1.024.000,00					

Diferença: 1.024.000 – 1.000.000 = 24.000,00

Gabarito → D.

13 - VALOR REALIZÁVEL LÍQUIDO

28. O custo dos estoques pode não ser recuperável se esses estoques estiverem danificados, se se tornarem total ou parcialmente obsoletos ou se os seus preços de venda tiverem diminuído. O custo dos estoques pode também não ser recuperável se os custos estimados de acabamento ou os custos estimados a serem incorridos para realizar a venda tiverem aumentado. A prática de reduzir o valor de custo dos estoques (*writedown*) para o valor realizável líquido é consistente com o ponto de vista de que os ativos não devem ser escriturados por quantias superiores àquelas que se espera que sejam realizadas com a sua venda ou uso.

Comentário:

Sobre o teste de recuperabilidade (*impairment test*) a lei 6.404/76 dispõe que:

Lei 6404/76, Art. 183, parágrafo 3º:

§ 3º A companhia deverá efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no **imobilizado e no intangível**, a fim de que sejam: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – registradas as perdas de valor do capital aplicado quando houver decisão de interromper os empreendimentos ou atividades a que se destinavam ou quando comprovado que não poderão produzir resultados suficientes para recuperação desse valor; ou (Incluído pela Lei nº 11.638,de 2007)

II – revisados e ajustados os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação, exaustão e amortização. (Incluído pela Lei nº 11.638,de 2007).

Vejam que a lei 6.404/76 trata explicitamente apenas dos ativos imobilizados e intangíveis.

O CPC 01, por seu turno, dispõe que: “esse Pronunciamento Técnico requer que seja realizada avaliação periódica da recuperabilidade de **todos os ativos, sem exceção**.”

E agora? Como fica o entendimento com essas orientações aparentemente contraditórias?

Em verdade, não há, absolutamente, qualquer incoerência, já que a Lei das Sociedades por Ações já cuidava da recuperabilidade para os ativos não permanentes, ao mencionar, por exemplo, as figuras do valor do “custo ou mercado, dos dois o menor”, para os estoques ou dos investimentos temporários, da provisão para ajuste aos valores da realização dos créditos a receber, etc.

O que importa é que agora é obrigatória a aplicação do fundamento econômico: nenhum ativo pode existir por valor que não seja recuperável mediante venda ou utilização por parte da empresa.

Portanto, se pensarmos na condição de existência do ativo, o teste de recuperabilidade aplica-se a todos os elementos do ativo.

Anualmente, a empresa verifica se há indícios de desvalorização nos ativos. Se houver indícios de desvalorização, deve ser efetuado formalmente o teste de recuperabilidade.

As bancas (especialmente a FGV) usam a expressão **Teste de recuperabilidade dos estoques** como sinônimo de **custo ou mercado, dos dois o menor** (agora, chamado de valor justo).

Feitas essas considerações, passemos à análise dos itens pertinentes. Dissemos que os estoques que sejam avaliados pelo CPC 16 devem ser mensurados pelo **valor de custo ou pelo valor realizável líquido**, dos dois o menor.

Pelos motivos expostos no item 28 (avaria, obsolescência, etc.) o valor de realização (venda) de um estoque pode ser menor do que o seu custo. Havendo essa redução, devemos proceder a um ajuste no custo desta mercadoria, denominado write down. Não se esqueçam deste nome, pois pode ser cobrado.

Texto do Pronunciamento CPC 16.

29. Os estoques devem ser geralmente reduzidos para o seu valor realizável líquido item a item. Em algumas circunstâncias, porém, pode ser apropriado agrupar unidades semelhantes ou relacionadas. Pode ser o caso dos itens de estoque relacionados com a mesma linha de produtos que tenham finalidades ou usos finais semelhantes, que sejam produzidos e comercializados na mesma área geográfica e não possam ser avaliados separadamente de outros itens dessa linha de produtos. Não é apropriado reduzir o valor do estoque com base em uma classificação de estoque, como, por exemplo, bens acabados, ou em todo estoque de determinado setor ou segmento operacional. Os prestadores de serviços normalmente acumulam custos relacionados a cada serviço para o qual será cobrado um preço de venda específico. Portanto, cada um desses serviços deve ser tratado como um item em separado.

Comentário:

Uma loja de vendas de aparelhos eletrônicos e de linha branca, por exemplo, não poderá ajustar a uma só proporção as geladeiras constantes em seus estoques e os televisores à venda. Todavia, poderá fazê-lo para os DVDs das marcas Sony, Philips e CCE, pois são unidades semelhantes/relacionadas.

Um aparelho de computador e um programa essencial ao seu funcionamento também podem ser reduzidos conjuntamente.

Texto do Pronunciamento CPC 16.

30. As estimativas do valor realizável líquido devem ser baseadas nas evidências mais confiáveis disponíveis no momento em que são feitas as estimativas do valor dos estoques que se espera realizar. Essas estimativas devem levar em consideração variações nos preços e nos custos diretamente relacionados com eventos que ocorram após o fim do período, à medida que tais eventos confirmem as condições existentes no fim do período.

31. As estimativas do valor realizável líquido também devem levar em consideração a finalidade para a qual o estoque é mantido. Por exemplo, o valor

realizável líquido da quantidade de estoque mantido para atender contratos de venda ou de prestação de serviços deve ser baseado no preço do contrato. Se os contratos de venda dizem respeito a quantidades inferiores às quantidades de estoque possuídas, o valor realizável líquido do excesso deve basear-se em preços gerais de venda. Podem surgir provisões resultantes de contratos firmes de venda superiores às quantidades de estoques existentes ou de contratos firmes de compra em andamento se as aquisições adicionais a serem feitas para atender a esses contratos de venda forem previstas com base em valores estimados que levem à situação de prejuízo no atendimento desses contratos de venda. Tais provisões devem ser tratadas de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisão e Passivo e Ativo Contingentes.

32. Os materiais e os outros bens de consumo mantidos para uso na produção de estoques ou na prestação de serviços não serão reduzidos abaixo do custo se for previsível que os produtos acabados em que eles devem ser incorporados ou os serviços em que serão utilizados sejam vendidos pelo custo ou acima do custo. Porém, quando a diminuição no preço dos produtos acabados ou no preço dos serviços prestados indicar que o custo de elaboração desses produtos ou serviços excederá seu valor realizável líquido, os materiais e os outros bens de consumo devem ser reduzidos ao valor realizável líquido. Em tais circunstâncias, o custo de reposição dos materiais pode ser a melhor medida disponível do seu valor realizável líquido.

Comentário:

Itens tranquilos. Vamos lá, sintetizar.

30. A estimativa para diminuição a valor realizável deve ser confiável!

31. Estimativa do valor realizável leva em conta finalidade do estoque!

32. Exemplifiquemos. Temos uma tela de cristal líquido, para a produção de monitores de computador, cujo custo é R\$ 50,00. Por motivos de rápida obsolescência, essa tela passa a ter valor de reposição de R\$ 40,00. Todavia, o televisor em que ela será utilizada, continua com preço de venda acima do custo. Não haverá, assim, necessidade de se proceder à revisão do custo da tela.

Continuemos...

Texto do Pronunciamento CPC 16.

33. Em cada período subsequente deve ser feita uma nova avaliação do valor realizável líquido. Quando as circunstâncias que anteriormente provocaram a redução dos estoques abaixo do custo deixarem de existir ou quando houver uma clara evidência de um aumento no valor realizável líquido devido à alteração nas circunstâncias econômicas, a quantia da redução deve ser revertida (a reversão é limitada à quantia da redução original) de modo a que o

novo montante registrado do estoque seja o menor valor entre o custo e o valor realizável líquido revisto. Isso ocorre, por exemplo, com um item de estoque registrado pelo valor realizável líquido quando o seu preço de venda tiver sido reduzido e, enquanto ainda mantido em período posterior, tiver o seu preço de venda aumentado.

Comentário:

Assim, o item X custaria à empresa o montante de R\$ 10,00 inicialmente. Houve, posteriormente, redução ao valor recuperável, para R\$ 6,00. Ainda, ulteriormente, o item X passaria a valer R\$ 12,00, pois, para a sorte da empresa, os motivos que ensejaram a redução deixaram de existir. Desta forma, o montante máximo a ser revertido será o da própria redução, neste caso, R\$ 4,00. Se o item tivesse restituído o seu valor de R\$ 6,00 para R\$ 8,00, poderíamos reverter no máximo R\$ 2,00, em homenagem também ao princípio da prudência.

Texto do Pronunciamento CPC 16.

14 – RECONHECIMENTO COMO DESPESA NO RESULTADO

34. Quando os estoques são vendidos, o custo escritorado desses itens deve ser reconhecido como despesa do período em que a respectiva receita é reconhecida. A quantia de qualquer redução dos estoques para o valor realizável líquido e todas as perdas de estoques devem ser reconhecidas como despesa do período em que a redução ou a perda ocorrerem. A quantia de toda reversão de redução de estoques, proveniente de aumento no valor realizável líquido, deve ser registrada como redução do item em que for reconhecida a despesa ou a perda, no período em que a reversão ocorrer.

35. Alguns itens de estoques podem ser transferidos para outras contas do ativo, como, por exemplo, estoques usados como componentes de ativos imobilizados de construção própria. Os estoques alocados ao custo de outro ativo devem ser reconhecidos como despesa durante a vida útil e na proporção da baixa desse ativo.

Comentário:

O item está tratando do nosso famoso Custo das Mercadorias Vendidas da Contabilidade Básica. As provisões para ajuste e as respectivas reversões também devem ser reconhecidas no resultado do exercício.

A perda estimada para redução ao valor recuperável é de natureza credora, em contrapartida a uma conta de despesa com perda estimada para redução ao valor realizável líquido.

Finalmente, o item 35 refere-se aos estoques que são usados para construir outros ativos. Nesse caso, devem ser reconhecidos como despesa durante a vida útil e na proporção da baixa desse ativo, através da depreciação.

15 - DIVULGAÇÃO

36. As demonstrações contábeis devem divulgar:

- (a) as políticas contábeis adotadas na mensuração dos estoques, incluindo formas e critérios de valoração utilizados;
- (b) o valor total escriturado em estoques e o valor registrado em outras contas apropriadas para a entidade;
- (c) o valor de estoques escriturados pelo valor justo menos os custos de venda;
- (d) o valor de estoques reconhecido como despesa durante o período;
- (e) o valor de qualquer redução de estoques reconhecida no resultado do período de acordo com o item 34;
- (f) o valor de toda reversão de qualquer redução do valor dos estoques reconhecida no resultado do período de acordo com o item 34;
- (g) as circunstâncias ou os acontecimentos que conduziram à reversão de redução de estoques de acordo com o item 34; e
- (h) o montante escriturado de estoques dados como penhor de garantia a passivos.

37. A informação relativa a valores contábeis registrados nas diferentes classificações de estoques e a proporção de alterações nesses ativos é útil para os usuários das demonstrações contábeis. As classificações comuns de estoques são: mercadorias, bens de consumo de produção, materiais, produto em elaboração e produtos acabados.

O prestador de serviços pode ter trabalhos em andamento classificáveis como estoque em elaboração.

38. O valor do estoque baixado, reconhecido como despesa durante o período, o qual é denominado frequentemente como custo dos produtos, das mercadorias ou dos serviços vendidos, consiste nos custos que estavam incluídos na mensuração do estoque que agora é vendido. Os custos indiretos de produção eventualmente não alocados aos produtos e os valores anormais de custos de produção devem ser reconhecidos como despesa do período em que ocorrem, sem transitar pelos estoques, dentro desse mesmo grupo, mas de forma identificada. As circunstâncias da entidade também podem admitir a inclusão de outros valores, tais como custos de distribuição. (Alterado pela Revisão CPC 03)

39. Algumas entidades adotam um formato para a demonstração de resultados que resulta na divulgação de valores que não sejam os custos dos estoques

reconhecidos como despesa durante o período. De acordo com esse formato, a entidade deve apresentar a demonstração do custo das vendas usando uma classificação baseada na natureza desses custos, elemento a elemento. Nesse caso, a entidade deve divulgar os custos reconhecidos como despesas item a item, por natureza: matérias-primas e outros materiais, evidenciando o valor das compras e da alteração líquida nos estoques iniciais e finais do período; mão-de-obra; outros custos de transformação, etc.

Comentário:

Sobre o item 39, esclarecemos que no Brasil não utilizamos o formato da DRE baseada na natureza dos elementos.

Bem, cobrimos os principais pontos do Pronunciamento. Vamos às questões?



16 QUESTÕES COMENTADAS

16.1 ESAF

1) **(ESAF/MTUR/Contador/2014)** As informações abaixo foram extraídas da Ficha de Controle de Estoques de determinada mercadoria, na empresa Comercial de Varejos S.A., em 31/12/2013.

Quantidade no estoque inicial	250
Quantidade comprada no período	750
Quantidade vendida no período	800
Preço de compra no período	R\$ 16,00 por unidade
Preço de venda no período	R\$17.600,00 pelo total vendido
ICMS sobre compra	17%
ICMS sobre vendas	17%
Valor do estoque inicial	R\$ 3.500,00

A partir das informações acima, pode-se dizer que o valor do estoque final, avaliado pelo método do preço médio ponderado, é de

- a) R\$ 2.575,00
- b) R\$ 2.692,00
- c) R\$ 2.728,00
- d) R\$ 3.100,00
- e) R\$ 4.140,00

Comentários:

Vamos organizar os dados fornecidos pela questão:

Estoque inicial = 250 unidades e valor total de \$3.500,00

Compras: 750 unidades x \$16,00 p/ unidade = \$ 12.000,00

Há ICMS de 17% sobre as compras. Vamos calcular:

$$\$12.000,00 \times 17\% = \$2.040,00$$

$$\text{Valor líquido das compras: } \$12.000,00 - \$2.040,00 = \$9.960,00$$

Custo calculado pelo preço médio ponderado:

	Quantidade	Preço Unitário	Preço total
Estoque inicial	250		R\$ 3.500,00
Compras	750		R\$ 9.960,00
Subtotal	1.000	R\$ 13,46	R\$ 13.460,00

Como a quantidade vendida no período foi de 800 unidades, o estoque final é de 1.000 – 800 = 200 unidades.

$$\text{Valor do estoque final} = 200 \text{ unid.} \times \$13,46 = \$2.692,00$$

Gabarito → B

2) **(ESAF/Analista/Mercados e Capitais/CVM/2010)** Assinale a opção que não corresponde à verdade. O Conselho Federal de Contabilidade - CFC aprovou a Resolução NBC T 19.20, relativa a Estoques, para entrar em vigor a partir de 1º de janeiro de 2010. Referida resolução leciona que:

- a) o valor de custo do estoque deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais.

- b) os estoques, objeto desta Norma, devem ser mensurados pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor.
- c) o custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos, os custos de transporte, seguro, manuseio e outros, deduzido de descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes.
- d) o custo dos estoques que não possa ser avaliado pelo valor específico, deve ser atribuído pelo uso do critério primeiro a entrar, primeiro a sair (PEPS), último a entrar, primeiro a sair (UEPS) ou pelo critério do custo médio ponderado.
- e) Os custos de transformação de estoques incluem os custos diretamente relacionados com as unidades produzidas e a alocação sistemática de custos indiretos de produção, que sejam incorridos para transformar os materiais em produtos acabados.

Comentários

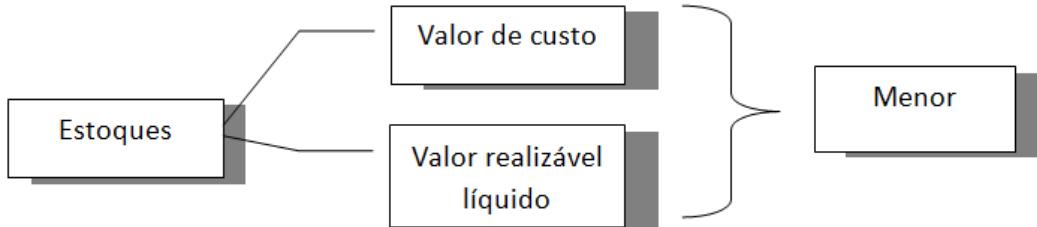
- a) o valor de custo do estoque deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais.

Reprodução do item 10 do CPC: O valor de custo dos estoques deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais.

Com efeito, ao adquirir mercadoria por R\$ 100,00, mais frete sob a responsabilidade do comprador no valor de R\$ 20,00, mais seguro sob a compra, no valor de R\$ 10,00, o valor a ser lançado no estoque será de R\$ 130,00 ($100 + 20 + 10$).

- b) os estoques, objeto desta Norma, devem ser mensurados pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor.

Correto. Os estoques que sejam avaliados pelo CPC 16 devem ser mensurados pelo **valor de custo ou pelo valor realizável líquido**, dos dois o **menor**.



- c) o custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos, os custos de transporte, seguro,

manuseio e outros, deduzido de descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes.

O item estaria correto sob a redação original do CPC, que se segue:

11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos, bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição.

Todavia, o referido dispositivo sofreu alteração, passando a viger com a seguinte redação:

11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição. (NR) (Nova Redação dada pela Revisão CPC nº. 1, de 8/01/2010)

Assim, entendemos que a questão é passível de recurso. Contudo, a ESAF manteve o gabarito e não anulou a questão.

d) o custo dos estoques que não possa ser avaliado pelo valor específico, deve ser atribuído pelo uso do critério primeiro a entrar, primeiro a sair (PEPS), último a entrar, primeiro a sair (UEPS) ou pelo critério do custo médio ponderado.

O item está incorreto. O UEPS é proibido.

23. O custo dos estoques de itens que não são normalmente intercambiáveis e de bens ou serviços produzidos e segregados para projetos específicos deve ser atribuído pelo uso da identificação específica dos seus custos individuais.

24. A identificação específica do custo significa que são atribuídos custos específicos a itens identificados do estoque. Este é o tratamento apropriado para os itens que sejam segregados para um projeto específico, independentemente de eles terem sido comprados ou produzidos. Porém, quando há grandes quantidades de itens de estoque que sejam geralmente intercambiáveis, a identificação específica de custos não é apropriada. Em tais circunstâncias, um critério de valoração dos itens que permanecem nos estoques deve ser usado.

Este é o caso, por exemplo, de empresas que fabricam navios ou turbinas para usinas hidroelétricas. Não se trata de produção contínua (como a produção de refrigerantes). Os empresários que contenham estes tipos de produção devem abrir uma conta específica e controlar nela os custos específicos. Assim, deverá constar na fábrica de navios a conta: navio X para a empresa Y. Ok?!

25. O **custo dos estoques**, que não sejam os tratados nos itens 23 e 24, **deve ser atribuído pelo uso do critério Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair (PEPS) ou pelo critério do custo médio ponderado**. Uma entidade deve usar o mesmo critério de custeio para todos os estoques que tenham uma natureza e um uso semelhantes para a entidade. Para os estoques que tenham outra natureza ou uso, poderão justificar-se diferentes critérios de valoração.

Assim, gravemos:

- + Itens de projetos específicos/que não sejam contínuos (Exemplo do navio) → Segregação, controle em conta específica.
- + Itens contínuos (Exemplo da produção de refrigerantes) → PEPS ou Média Ponderada.

e) Os custos de transformação de estoques incluem os custos diretamente relacionados com as unidades produzidas e a alocação sistemática de custos indiretos de produção, que sejam incorridos para transformar os materiais em produtos acabados.

Item correto. Os custos de transformação de estoques incluem os custos diretamente relacionados com as unidades produzidas ou com as linhas de produção, tais como mão-de-obra direta. Também incluem a alocação sistemática de custos indiretos de produção, fixos e variáveis, que sejam incorridos para transformar os materiais em produtos acabados. Os custos indiretos de produção fixos são aqueles que permanecem relativamente constantes independentemente do volume de produção, tais como a depreciação e manutenção de edifícios e instalações fabris, máquinas e equipamentos e os custos de administração da fábrica. Os custos indiretos de produção variáveis são aqueles que variam diretamente, ou quase diretamente, com o volume de produção, tais como materiais indiretos e certos tipos de mão-de-obra indireta.

Gabarito → D.

3) **(ESAF/Analista/Mercados e Capitais/CVM/2010)** Assinale a opção que não corresponde à verdade. Entre as definições contidas nas resoluções do Conselho Federal de Contabilidade para o correto reconhecimento e mensuração de estoques encontramos a seguinte:

- a) Valor realizável líquido é o preço de venda estimado no curso normal dos negócios deduzido dos custos estimados para sua conclusão e dos gastos estimados necessários para se concretizar a venda.
- b) Valor justo é aquele pelo qual um ativo 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.
- c) O valor realizável líquido refere-se à quantia líquida que a entidade espera realizar com a venda do estoque no curso normal dos negócios.
- d) O valor justo reflete a quantia pela qual o mesmo estoque pode ser trocado entre compradores e vendedores conhecedores e dispostos a isso.
- e) O valor justo é um valor específico para a entidade, ao passo que o valor realizável líquido não é. Por isso, o valor realizável líquido dos estoques pode não ser equivalente ao valor justo deduzido dos gastos necessários para a respectiva venda.

Comentários

Essa questão versa sobre o CPC 16, cujo assunto é estoques. Vejamos a seguir alguns conceitos básicos sobre o assunto.

Duas definições são importantes para concursos e, também, para o perfeito entendimento da norma:

- ✚ Valor realizável líquido é o preço de venda estimado no curso normal dos negócios deduzido dos custos estimados para sua conclusão e dos gastos estimados necessários para se concretizar a venda.
- ✚ Valor justo é aquele pelo qual um ativo 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.

Não podemos confundir os conceitos.

Exemplo. Surge inesperadamente o blu-ray. Temos na loja X um estoque de aparelhos de DVDs para venda, adquiridos por R\$ 1.000,00, esperando-se (antes da nova tecnologia) vendê-los por R\$ 1.500,00, mas cuja venda se dará por R\$ 700,00. Nossa valor realizável líquido é de R\$ 700.

Já o valor justo é geralmente (mas não necessariamente) o valor de mercado. No nosso caso, se um consumidor fosse a diversas lojas à procura de DVDS e os encontrasse por um preço aproximado de R\$ 600,00, este seria o seu valor justo, posto que as partes são independentes e a transação não é compulsória. Todavia, a empresa X continuará vendendo os seus por R\$ 700,00. Assim, o valor realizável líquido e o valor justo não são necessariamente coincidentes, mas podem o ser. O CPC diz que:

7. O valor realizável líquido refere-se à quantia líquida que uma entidade espera realizar com a venda do estoque no curso normal dos negócios. O valor justo reflete a quantia pela 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 ao valor justo deduzido dos gastos necessários para vender.

Os estoques compreendem bens adquiridos e destinados à venda, incluindo, por exemplo, mercadorias compradas por um varejista para revenda ou terrenos e outros imóveis para revenda. Os estoques também compreendem produtos acabados e produtos em processo de produção pela entidade e incluem matérias-primas e materiais aguardando utilização no processo de produção, tais como: componentes, embalagens e material de consumo.

Vamos ver agora os nossos itens?!

a) Valor realizável líquido é o preço de venda estimado no curso normal dos negócios deduzido dos custos estimados para sua conclusão e dos gastos estimados necessários para se concretizar a venda.

Item correto.

b) Valor justo é aquele pelo qual um ativo 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.

Item correto.

c) O valor realizável líquido refere-se à quantia líquida que a entidade espera realizar com a venda do estoque no curso normal dos negócios.

Item correto também.

d) O valor justo reflete a quantia pela qual o mesmo estoque pode ser trocado entre compradores e vendedores conhecedores e dispostos a isso.

Item correto.

e) O valor justo é um valor específico para a entidade, ao passo que o valor realizável líquido não é. Por isso, o valor realizável líquido dos estoques pode não ser equivalente ao valor justo deduzido dos gastos necessários para a respectiva venda.

Item incorreto. O valor realizável líquido refere-se à quantia líquida que uma entidade espera realizar com a venda do estoque no curso normal dos negócios. O valor justo reflete a quantia pela qual o mesmo estoque pode ser trocado entre compradores e vendedores condecorados e dispostos a isso. O primeiro é um valor específico para a entidade, ao passo que o segundo já não é (ao contrário do que trouxe a questão). Por isso, o valor realizável líquido dos estoques pode não ser (mas também pode ser) equivalente ao valor justo deduzido dos gastos necessários para vender.

Gabarito → E.

4) **(ESAF/Analista/Mercados e Capitais/CVM/2010)** Ao fim do exercício social, a empresa Mel & Doces Ltda., ao inventariar três dos seus produtos para venda, apurou a seguinte situação em quantidades e custos de aquisição:

Item ALFA = 500 unidades ao custo unitário de R\$ 3,00;
Item BETA = 100 unidades ao custo unitário de R\$ 12,00;
Item ZETA = 300 unidades ao custo unitário de R\$ 20,00.

As despesas estimadas com a venda equivalem a 10% do preço de custo. O preço de venda em vigor no dia do balanço era o seguinte: R\$ 3,50 para o item ALFA; R\$ 10,00 para o item BETA e R\$ 20,00 para o item ZETA.

Em face da situação descrita, após registrar os ajustes e provisões necessárias ao cumprimento das normas, a empresa levará a balanço, como saldo representativo desses três estoques, o valor de

- a) R\$ 7.780,00
- b) R\$ 7.880,00
- c) R\$ 8.500,00
- d) R\$ 8.750,00
- e) R\$ 8.700,00

Comentários

Lembre-se de que os estoques devem ser avaliados pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor. Valor realizável líquido é o preço de venda estimado no curso normal dos negócios deduzido dos custos estimados para sua conclusão e dos gastos estimados necessários para se concretizar a venda.

Basta que comparemos o custo dos produtos e façamos o ajuste a valor justo:

ALFA

Custo = $500,00 \times 3,00 = 1.500,00$.

Valor realizável = $3,5 \times 500,00 - 10\% \times 1.500,00 = 1750,00 - 150,00 = 1.600,00$.

Deve ser avaliado pelo custo, uma vez que menor.

BETA

Custo = $100,00 \times 12,00 = 1.200,00$.

Valor realizável = $10 \times 100 - 10\% \times 1.200 = 1.000 - 120 = 880,00$.

Deve ser avaliado pelo valor realizável líquido, uma vez que menor.

ZETA

Custo = $300,00 \times 20,00 = 6.000,00$.

Valor realizável = $20 \times 300 - 10\% \times 600 = 6.000 - 540,00 = 5.400,00$.

Deve ser avaliado pelo valor realizável líquido, uma vez que menor.

Portanto, no balanço teremos os seguintes valores líquido para Alfa, Beta e Zeta: $1.500 + 880 + 5.400 = 7.780,00$.

Gabarito → A.

16.2 FCC

5) **(FCC/TRF 1ª Região/Analista Judiciário/2011)** Em relação ao tratamento dos estoques, é correto afirmar que

- (A) todos os tipos de estoques, independentemente da forma ou uso, quando evidenciados no balanço, devem estar mensurados pelo valor realizável líquido.
- (B) aos custos dos estoques de itens que não são normalmente intercambiáveis e de bens ou serviços, produzidos e segregados para projetos específicos, devem ser atribuídos valores pelo método Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair (PEPS).
- (C) a prática de reduzir o valor de custo dos estoques (write down) para o valor realizável líquido é consistente com o ponto de vista de que os ativos não devem ser escriturados por quantias superiores àquelas que se espera que sejam realizadas com a sua venda ou uso.
- (D) o custo dos estoques de prestador de serviços deve incluir as margens de lucro e os gastos gerais não atribuíveis que são frequentemente incluídos nos preços cobrados pelos prestadores de serviços.
- (E) o custo de aquisição dos estoques, em conformidade com o estabelecido nas normas contábeis atuais, compreende o preço de compra, os impostos de importação, os tributos, recuperáveis ou não, demais gastos atribuíveis à aquisição de produtos acabados, os materiais e serviços, os descontos

comerciais, os abatimentos e outros itens semelhantes inerentes ao processo de realização.

Comentários

Vamos analisar as alternativas:

(A) todos os tipos de estoques, independentemente da forma ou uso, quando evidenciados no balanço, devem estar mensurados pelo valor realizável líquido.

Alternativa INCORRETA.

Conforme o pronunciamento Técnico CPC 16 – Estoques:

Mensuração de estoque

9. Os estoques objeto deste Pronunciamento devem ser mensurados **pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor.**

O Pronunciamento CPC 16 aplica-se a **todos os estoques**, com exceção dos seguintes:

- (1) **produção em andamento proveniente de contratos de construção;**
- (2) **instrumentos financeiros;**
- (3) **ativos biológicos** relacionados com a atividade agrícola e o produto agrícola no ponto da colheita.

Não se aplica também à mensuração dos estoques mantidos por:

(4) **produtores de produtos agrícolas e florestais, de produtos agrícolas após colheita, de minerais e produtos minerais**, na medida em que eles sejam mensurados pelo valor realizável líquido de acordo com as práticas já estabelecidas nesses setores. Quando tais estoques são mensurados pelo valor realizável líquido, as alterações nesse valor devem ser reconhecidas no resultado do período em que tenha sido verificada a alteração;

(5) **comerciantes de commodities** que mensurem seus estoques pelo valor justo deduzido dos custos de venda. Nesse caso, as alterações desse valor devem ser reconhecidas no resultado do período em que tenha sido verificada a alteração.

Finalmente, constam no Pronunciamento as seguintes definições:

Estoques são ativos:

- (a) mantidos para venda no curso normal dos negócios;

- (b) em processo de produção para venda; ou
(c) na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos ou transformados no processo de produção ou na prestação de serviços.

Valor realizável líquido é o preço de venda estimado no curso normal dos negócios deduzido dos custos estimados para sua conclusão e dos gastos estimados necessários para se concretizar a venda.

Valor justo é aquele pelo qual um ativo 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.

7. 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 pela 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 ao valor justo deduzido dos gastos necessários para a respectiva venda.

8. Os estoques compreendem bens adquiridos e destinados à venda, incluindo, por exemplo, mercadorias compradas por um varejista para revenda ou terrenos e outros imóveis para revenda. Os estoques também compreendem produtos acabados e produtos em processo de produção pela entidade e incluem matérias-primas e materiais aguardando utilização no processo de produção, tais como: componentes, embalagens e material de consumo. No caso de prestador de serviços, os estoques devem incluir os custos do serviço, tal como descrito no item 19, para o qual a entidade ainda não tenha reconhecido a respectiva receita (ver o Pronunciamento Técnico CPC 30 - Receita).

(B) aos custos dos estoques de itens que não são normalmente intercambiáveis e de bens ou serviços, produzidos e segregados para projetos específicos, devem ser atribuídos valores pelo método Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair (PEPS).

Alternativa INCORRETA.

Conforme o pronunciamento Técnico CPC 16 – Estoques:

23. O custo dos estoques de itens que não são normalmente intercambiáveis e de bens ou serviços produzidos e segregados para projetos específicos deve ser atribuído pelo uso da identificação específica dos seus custos individuais.

24. A identificação específica do custo significa que são atribuídos custos específicos a itens identificados do estoque. Este é o tratamento apropriado para itens que sejam segregados para um projeto específico, independentemente de eles terem sido comprados ou produzidos. Porém, quando há grandes quantidades de itens de estoque que sejam geralmente intercambiáveis, a identificação específica de custos não é apropriada. Em tais circunstâncias, um critério de valoração dos itens que permanecem nos estoques deve ser usado.

(C) a prática de reduzir o valor de custo dos estoques (write down) para o valor realizável líquido é consistente com o ponto de vista de que os ativos não devem ser escriturados por quantias superiores àquelas que se espera que sejam realizadas com a sua venda ou uso.

Alternativa CORRETA. Conforme o pronunciamento Técnico CPC 16 – Estoques:

Valor realizável líquido

28. O custo dos estoques pode não ser recuperável se esses estoques estiverem danificados, se se tornarem total ou parcialmente obsoletos ou se os seus preços de venda tiverem diminuído. O custo dos estoques pode também não ser recuperável se os custos estimados de acabamento ou os custos estimados a serem incorridos para realizar a venda tiverem aumentado. **A prática de reduzir o valor de custo dos estoques (write down) para o valor realizável líquido é consistente com o ponto de vista de que os ativos não devem ser escriturados por quantias superiores àquelas que se espera que sejam realizadas com a sua venda ou uso.**

29. Os estoques devem ser geralmente reduzidos para o seu valor realizável líquido item a item. Em algumas circunstâncias, porém, pode ser apropriado agrupar unidades semelhantes ou relacionadas. Pode ser o caso dos itens de estoque relacionados com a mesma linha de produtos que tenham finalidades ou usos finais semelhantes, que sejam produzidos e comercializados na mesma área geográfica e não possam ser avaliados separadamente de outros itens dessa linha de produtos. Não é apropriado reduzir o valor do estoque com base em uma classificação de estoque, como, por exemplo, bens acabados, ou em todo estoque de determinado setor ou segmento operacional. Os prestadores de serviços normalmente acumulam custos relacionados a cada serviço para o qual será cobrado um preço de venda específico. Portanto, cada um desses serviços deve ser tratado como um item em separado.

30. As estimativas do valor realizável líquido devem ser baseadas nas evidências mais confiáveis disponíveis no momento em que são feitas as estimativas do valor dos estoques que se espera realizar. Essas estimativas devem levar em consideração variações nos preços e nos custos diretamente

relacionados com eventos que ocorram após o fim do período, à medida que tais eventos confirmem as condições existentes no fim do período.

(D) o custo dos estoques de prestador de serviços deve incluir as margens de lucro e os gastos gerais não atribuíveis que são freqüentemente incluídos nos preços cobrados pelos prestadores de serviços.

Alternativa INCORRETA. Conforme o pronunciamento Técnico CPC 16/ Estoques:

Custos de estoque de prestador de serviços

19. Na medida em que os prestadores de serviços tenham estoques de serviços em andamento, devem mensurá-los pelos custos da sua produção. Esses custos consistem principalmente em mão-de-obra e outros custos com o pessoal diretamente envolvido na prestação dos serviços, incluindo o pessoal de supervisão, o material utilizado e os custos indiretos atribuíveis. Os salários e os outros gastos relacionados com as vendas e com o pessoal geral administrativo não devem ser incluídos no custo, mas reconhecidos como despesa do período em que são incorridos. **O custo dos estoques de prestador de serviços não inclui as margens de lucro nem os gastos gerais** não atribuíveis que são frequentemente incluídos nos preços cobrados pelos prestadores de serviços.

(E) o custo de aquisição dos estoques, em conformidade com o estabelecido nas normas contábeis atuais, compreende o preço de compra, os impostos de importação, os tributos, recuperáveis ou não, demais gastos atribuíveis à aquisição de produtos acabados, os materiais e serviços, os descontos comerciais, os abatimentos e outros itens semelhantes inerentes ao processo de realização.

Alternativa INCORRETA. Conforme o pronunciamento Técnico CPC 16 – Estoques:

11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição.

Gabarito → C.

6) **(FGV/Auditor Fiscal/ISS Cuiabá/2014)** Em 30/12/2013, uma empresa localizada em Cuiabá possuía em seu estoque vinte unidades do produto YMM. O estoque estava avaliado a R\$ 4.000,00. O produto era vendido em Brasília e, na data, o preço de venda unitário era de R\$ 190,00. Pelo transporte dos produtos até Brasília, a empresa deveria pagar R\$ 60,00. Além disso, a empresa pagava comissão de 10% do preço de venda aos vendedores. Em 31/12/2013, o estoque de YMM deve estar contabilizado no balanço patrimonial da empresa por

- (A) R\$ 2.220,00.
- (B) R\$ 3.360,00.
- (C) R\$ 3.740,00
- (D) R\$ 3.800,00.
- (E) R\$ 4.000,00.

Comentário:

O gabarito preliminar foi a letra B.

O cálculo proposto pela Douta Banca foi o seguinte:

Valor contábil do estoque:	\$4.000,00
Valor realizável líquido:	
Receita: \$190,00 x 20 unidades =	\$ 3.800,00
Frete até Brasília:	(\$60,00)
Comissão	(10% x \$3.800) (\$ 380,00)
Valor realizável líquido =	\$ 3.360,00 Letra B.

Ocorre que a questão não esclarece se o frete de \$60,00 é unitário ou referente às 20 unidades do estoque.

Se considerarmos o frete de \$60,00 por unidades, chegaremos ao seguinte valor:

Receita: \$190,00 x 20 unidades =	\$ 3.800,00
Frete até Brasília	(\$60,00 x 20 unid.): (\$ 1.200,00)
Comissão	(10% x \$3.800) (\$ 380,00)
Valor realizável líquido =	\$ 2.220,00 Letra A.

Como a questão apresenta duas possíveis respostas, solicitamos a sua **anulação**.

Mas a banca não aceitou o recurso.

Gabarito → B.

7) **(FGV/Auditor Fiscal/SEFAZ/RJ/2011)** De acordo com o Conselho Federal de Contabilidade, no que tange à avaliação dos estoques (Res. CFC 1.170, atualizada pela Resolução 1.273/10), assinale a alternativa **incorreta**.

- (A) Os estoques compreendem bens adquiridos e destinados à venda, incluindo, por exemplo, mercadorias compradas por um varejista para revenda ou terrenos e outros imóveis para revenda.
- (B) O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis perante o fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição.
- (C) A alocação de custos fixos indiretos de fabricação às unidades produzidas deve ser baseada na capacidade normal de produção. A capacidade normal é a produção média que se espera atingir ao longo de vários períodos em circunstâncias normais; com isso, leva-se em consideração, para a determinação dessa capacidade normal, a parcela da capacidade total não utilizada por causa de manutenção preventiva, de férias coletivas e de outros eventos semelhantes considerados normais para a entidade. O nível real de produção pode ser usado se aproximar-se da capacidade normal. Como consequência, o valor do custo fixo alocado a cada unidade produzida não pode ser aumentado por causa de um baixo volume de produção ou ociosidade.
- (D) Outras formas para mensuração do custo de estoque, tais como o custo-padrão ou o método de varejo, podem ser usadas por conveniência se os resultados se aproximarem do custo.
- (E) O custo dos estoques deve ser atribuído pelo custo médio ponderado, em detrimento do PEPS e do UEPS, consoante a estabilização da economia brasileira e o disposto na norma acima.

Comentários

(A) Os estoques compreendem bens adquiridos e destinados à venda, incluindo, por exemplo, mercadorias compradas por um varejista para revenda ou terrenos e outros imóveis para revenda.

8. Os estoques compreendem bens adquiridos e destinados à venda, incluindo, por exemplo, mercadorias compradas por um varejista para revenda ou terrenos e outros imóveis para revenda. Os estoques também compreendem produtos acabados e produtos em processo de produção pela entidade e incluem matérias-primas e materiais aguardando utilização no processo de produção, tais como: componentes, embalagens e material de consumo. No caso de prestador de serviços, os estoques devem incluir os custos do serviço, tal como descrito no item 19, para o qual a entidade ainda não tenha

reconhecido a respectiva receita (ver o Pronunciamento Técnico CPC 30 - Receita).

Devemos entender como estoques:

- mercadorias compradas para revenda
- terrenos e outros imóveis para revenda
- produtos acabados, matérias-primas, produtos em processos, componentes, embalagens, material de consumo.
- incluem também os custos do serviço, para o prestador de serviço.

Item, portanto, correto.

(B) O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis perante o fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição.

Esta assertiva está correta, nos termos do CPC 16.

11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição. **(NR)** (Nova Redação dada pela Revisão CPC nº. 1, de 8/01/2010)

(C) A alocação de custos fixos indiretos de fabricação às unidades produzidas deve ser baseada na capacidade normal de produção. A capacidade normal é a produção média que se espera atingir ao longo de vários períodos em circunstâncias normais; com isso, leva-se em consideração, para a determinação dessa capacidade normal, a parcela da capacidade total não utilizada por causa de manutenção preventiva, de férias coletivas e de outros eventos semelhantes considerados normais para a entidade. O nível real de produção pode ser usado se aproximar-se da capacidade normal. Como consequência, o valor do custo fixo alocado a cada unidade produzida não pode ser aumentado por causa de um baixo volume de produção ou ociosidade.

Texto do Pronunciamento CPC 16:

13. A alocação de custos fixos indiretos de fabricação às unidades produzidas deve ser baseada na capacidade normal de produção. A capacidade normal é a produção média que se espera atingir ao longo de vários períodos em circunstâncias normais; com isso, leva-se em consideração, para a determinação dessa capacidade normal, a parcela da capacidade total não-utilizada por causa de manutenção preventiva, de férias coletivas e de outros eventos semelhantes considerados normais para a entidade. O nível real de produção pode ser usado se aproximar-se da capacidade normal. Como consequência, o valor do custo fixo alocado a cada unidade produzida não pode ser aumentado por causa de um baixo volume de produção ou ociosidade. Os custos fixos não-alocados aos produtos devem ser reconhecidos diretamente como despesa no período em que são incorridos. Em períodos de anormal alto volume de produção, o montante de custo fixo alocado a cada unidade produzida deve ser diminuído, de maneira que os estoques não sejam mensurados acima do custo. Os custos indiretos de produção variáveis devem ser alocados a cada unidade produzida com base no uso real dos insumos variáveis de produção, ou seja, na capacidade real utilizada.

Vamos resumir as informações acima:

- 1 - A alocação de custos fixos indiretos de fabricação às unidades produzidas deve ser baseada na capacidade normal de produção.
- 2 - A capacidade normal é a produção média que se espera atingir ao longo de vários períodos em circunstâncias normais.
- 3 - O nível real de produção pode ser usado se aproximar-se da capacidade normal.
- 4 - valor do custo fixo alocado a cada unidade produzida não pode ser aumentado por causa de um baixo volume de produção ou ociosidade.
- 5 - Os custos fixos não-alocados aos produtos devem ser reconhecidos diretamente como despesa no período em que são incorridos.
- 6 - Se o volume for muito alto, o montante de custo fixo alocado deve ser diminuído, de maneira que os estoques não sejam mensurados acima do custo.

(D) Outras formas para mensuração do custo de estoque, tais como o custo-padrão ou o método de varejo, podem ser usadas por conveniência se os resultados se aproximarem do custo.

Conforme o pronunciamento Técnico CPC 16 – Estoques:

Mensuração de estoque

9. Os estoques objeto deste Pronunciamento devem ser mensurados **pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor.**

Todavia, outras formas para mensuração do custo de estoque, tais como o custo-padrão ou o método de varejo, podem ser usadas por conveniência se os resultados se aproximarem do custo. O custo-padrão leva em consideração os níveis normais de utilização dos materiais e bens de consumo, da mão-de-obra e da eficiência na utilização da capacidade produtiva. Ele deve ser regularmente revisto à luz das condições correntes. As variações relevantes do custo-padrão em relação ao custo devem ser alocadas nas contas e nos períodos adequados de forma a se ter os estoques de volta a seu custo (CPC 16, item 21).

O Custo-padrão é mais utilizado, atualmente, para controlar os custos de produção, identificando e corrigindo os desvios. Mas, além disso, a empresa pode usar o Custo-padrão para contabilizar os custos da produção.

(E) O custo dos estoques deve ser atribuído pelo custo médio ponderado, em detrimento do PEPS e do UEPS, consoante a estabilização da economia brasileira e o disposto na norma acima.

Este é o nosso gabarito. Segundo o CPC 16:

25. O custo dos estoques, que não sejam os tratados nos itens 23 e 24, deve ser atribuído pelo uso do critério *Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair* (PEPS) ou pelo critério do custo médio ponderado. A entidade deve usar o mesmo critério de custeio para todos os estoques que tenham natureza e uso semelhantes para a entidade. Para os estoques que tenham outra natureza ou uso, podem justificar-se diferentes critérios de valoração.

Gabarito → E.

16.3 CESPE

8) **(CESPE/Polícia Federal/Contador/2013)** Uma empresa comercial adquiriu, a prazo, mercadorias para revenda. O preço à vista dessas mercadorias, à época da transação, era de R\$ 200.000,00. Por se tratar de uma compra a prazo, a empresa adquirente acabou se comprometendo a pagar R\$ 210.000,00 pelas mercadorias. Nessa situação, conforme o regime de competência, o procedimento contábil correto a ser adotado pela adquirente para o registro contábil da diferença entre o preço à vista e o preço a prazo das mercadorias é reconhecer tal valor como despesa financeira durante o período do financiamento concedido pelo fornecedor.

Comentários

O gabarito preliminar dado pela banca foi **correto**. Contudo, com fulcro no CPC 12 (ajuste a valor presente):

21. Os elementos integrantes do ativo e do passivo decorrentes de operações de longo prazo, ou de curto prazo quando houver efeito relevante, devem ser ajustados a valor presente com base em taxas de desconto que refletem as melhores avaliações do mercado quanto ao valor do dinheiro no tempo e os riscos específicos do ativo e do passivo em suas datas originais.

Assim, uma vez que a questão não faz qualquer menção se se trata de compra de curto ou longo prazo, não sabemos se deve ser utilizado o ajuste a valor presente no caso em tela.

Tal disposição também está presente na Lei 6.404/76, que propõe:

Art. 184. No balanço, os elementos do passivo serão avaliados de acordo com os seguintes critérios:

III – as obrigações, os encargos e os riscos classificados no passivo não circulante serão ajustados ao seu valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Com efeito, uma vez que não há qualquer indicação sobre o prazo da compra, não se pode afirmar que haverá ajuste ao valor presente. Solicitamos, em recurso, a anulação da presente questão. **A banca, todavia, não acatou.**

Gabarito → Correto.

16.4 FGV

9) **(FGV/TCM SP/Contador/2015)** A Cia. Expec comercializa projetores multimídia e, no início do mês de janeiro de 20x4, tinha um estoque de 25 unidades ao custo unitário de R\$1.100. Durante esse mês foram realizadas as seguintes movimentações:

03/01 – Compra a prazo de seis unidades a R\$1.180 cada uma;
07/01 – Devolução de uma das unidades adquiridas na compra anterior, por defeito;
09/01 – Venda à vista de treze unidades, pelo preço unitário de R\$2.150;
16/01 – Compra à vista de sete unidades pelo valor unitário de R\$1.150;
21/01 – Venda a prazo de dezesseis unidades, pelo preço unitário de R\$2.100.

Considerando apenas as informações apresentadas, após os registros no controle de estoque durante o mês de janeiro de 20x4 na Cia. Expec, é correto afirmar que:

(A) o custo médio ponderado apresentou o menor custo das mercadorias vendidas;

- (B) o custo da venda do dia 09/01, pelo método UEPS, foi R\$14.300;
- (C) pelo método PEPS, o custo da venda do dia 21/01 foi R\$ 17.950;
- (D) a devolução da compra do dia 07/01 não afetou o custo médio dos estoques;
- (E) o uso do método UEPS implica menor valor do estoque final de mercadorias.

Comentários:

Vamos resumir as informações:

	Quant.	\$ Médio	\$ Total
Estoque inicial	25	1100	27500
Compra	5	1180	5900
Venda	-13		
Compra	7	1150	8050
Venda	-16		
Estoque final	8		

Vejamos as letra A e E:

- (A) o custo médio ponderado apresentou o menor custo das mercadorias vendidas;**
- (E) o uso do método UEPS implica menor valor do estoque final de mercadorias.**

A fórmula a ser usada para a conta estoque é:

Estoque inicial + entradas (compras) – saídas (CMV) = estoque final

$27.500 + 13.950 - CMV = \text{Estoque final}$

$41.450 - CMV = \text{Estoque final}$

Para resolver as letras A e E, basta calcular o estoque final. O maior estoque final corresponderá ao menor CMV:

$45.450 - \text{estoque final} = CMV$.

Estoque final – PEPS:

Calculamos pelas últimas entradas. Como o estoque final é de 8 unidades, pelo PEPS, teremos 7 unidades a 1.150 e 1 unidade a 1.180.

PEPS	Quant.	\$ Médio	\$ Total
Compra	1	1180	1180
Compra	7	1150	8050
Estoque final	8		9230

Estoque final – UEPS:

Precisamos calcular os estoques intermediários, para descobrir o valor unitário do estoque final. Podemos calcular inicialmente apenas em quantidade.

Assim: na venda do dia 09/01, de 13 unidades, usamos 5 unidades da compra de 07/01 e mais 8 unidades do estoque inicial. Sobram $25 - 8 = 17$ unidades do estoque inicial.

Na venda do dia 20/01, usamos 7 unidades da compra do dia 16/01 e mais 9 unidades do estoque inicial.

Estoque final: $17 - 9 = 8$ unidades do estoque inicial.

Estoque final pelo UEPS = 8 unidades x \$1.100 = \$8.800

Estoque final – Custo médio ponderado:

Esse tem que calcular. Vamos lá:

Custo Médio	Quant.	\$ médio	\$ total
Estoque inicial	25	1.100,00	27.500
Compra	5	1.180,00	5.900
Sub total	30	1.113,33	33.400
Venda	-13	1.113,33	- 14.473
Subtotal	17	1.113,33	18.927
Compra	7	1.150,00	8.050
Subtotal	24	1.124,03	26.977
Venda	-16	1.124,03	- 17.984
Estoque final	8	1.124,03	8.992

Assim, o estoque final por cada método é:

PEPS = 9.230

UEPS = 8.800

Custo médio = 8.992

Voltando às duas alternativas:

(A) o custo médio ponderado apresentou o menor custo das mercadorias vendidas;

Errado, o menor custo das mercadorias vendidas é apresentado pelo PEPS, que tem o maior estoque final.

(E) o uso do método UEPS implica menor valor do estoque final de mercadorias.

Correto. O estoque final pelo UEPS, de \$8.800, é o menor dos três.

Vejamos as outras alternativas:

(B) o custo da venda do dia 09/01, pelo método UEPS, foi R\$14.300;

Vamos calcular. A venda do dia 09/01 foi de 13 unidades. Pelo UEPS, usamos 5 unidades da compra do dia 03/01 e mais 8 unidades do estoque inicial:

Quant.	\$ Unitário	\$ Total
8	1.100	8.800
5	1.180	5.900
Total		14.700

Errado, foi de 14.700, e não de 14.300.

(C) pelo método PEPS, o custo da venda do dia 21/01 foi R\$ 17.950;

	Quant.	\$ Médio	\$ Total
Estoque inicial	25	1100	27500
Compra	5	1180	5900
Venda	-13		

Após a venda de 13 unidades, usando PEPS, sobra em estoque 12 unidades a 1.100 e 5 a 1180, no total de 17 unidades.

Considerando esse estoque, o custo da venda do dia 21/01, de 16 unidades, fica assim:

Quant.	\$ Unitário	\$ Total
12	1.100	13.200
4	1.180	4.720
Total		17.920

Errado, foi de 17.920, e não de 17.950.

(D) a devolução da compra do dia 07/01 não afetou o custo médio dos estoques;

Errado, a devolução diminuiu o valor do estoque, e afetou todos os cálculos. Não afetaria se o estoque inicial e as compras tivessem o mesmo custo unitário.

Gabarito → E

10) **(FGV/Auditor Fiscal/ISS Recife/2014)** Uma loja de bolas apresentava, em 31/12/2013, estoque inicial de trinta unidades, contabilizadas a R\$ 40,00 cada. No mês de janeiro, a loja comprou vinte bolas ao mesmo valor e vendeu quarenta unidades a R\$ 60,00 cada. Além disso, concedeu abatimento de 10%.

O custo das mercadorias vendidas em janeiro de 2014 foi de

- a) R\$ 400,00.
- b) R\$ 800,00.
- c) R\$ 1.600,00.
- d) R\$ 2.000,00.
- e) R\$ 2.400,00.

Comentários:

$$40 \text{ unidades} \times \$40,00 = \$1.600$$

O abatimento vai diminuir a receita de vendas, e não o custo das mercadorias Vendidas.

Na demonstração do resultado do exercício ficaria assim:

Receita bruta de vendas	2.400,00
(-) Abatimento sobre vendas	(240,00)
Receita líquida de vendas	2.160,00
(-) Custo da mercadoria vendida	(1.600,00)
Lucro bruto	560,00

Atenção! A questão não informa se a empresa utiliza PEPS, UEPS, custo médio, etc, todavia, como todas as mercadorias são adquiridas pelo mesmo valor, isso não fará diferença para a resolução da questão.

Gabarito → C.

11) **(FGV/Contador/Caruaru/2015)** Em 31/12/2013, a Cia. Z adquiriu 60 unidades da boneca baby por R\$ 1.800,00. Na compra, ela incorreu em R\$ 120,00 de frete. Além disso, adquiriu uma nova estante para expor as bonecas

por R\$ 240,00, contratou um profissional para elaborar a publicidade das bonecas, cujos honorários foram de R\$ 480,00 e um vitrinista para arrumá-las, com honorários de R\$ 600,00.

Em 10/01/2014, as bonecas baby começaram a ser comercializadas por R\$ 60,00 cada.

Dois terços das bonecas foram vendidos no mês de janeiro. No entanto, em 01/02/2014, uma nova boneca foi introduzida no mercado, de modo que a baby passou a ser vendida por R\$ 35,00. Em fevereiro cinco bonecas baby foram vendidas.

Em 28/02/2014 o estoque total de bonecas baby estava contabilizado a

- a) R\$ 450,00.
- b) R\$ 480,00.
- c) R\$ 525,00.
- d) R\$ 540,00.
- e) R\$ 810,00.

Comentários:

Segundo o CPC 16:

CUSTOS DO ESTOQUE

10. O valor de custo do estoque deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais.

CUSTOS DE AQUISIÇÃO

11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição. (NR) (Nova Redação dada pela Revisão CPC nº. 1, de 8/01/2010)

Assim, o custo de aquisição dos estoques compreende:

- 1) Preço de compra
- 2) Impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis). Os tributos recuperáveis são:

- a) Matéria prima: IPI, ICMS, PIS e Cofins (os dois últimos na modalidade não cumulativa)
- b) Mercadorias para revenda: ICMS, PIS e Cofins (os dois últimos na modalidade não cumulativa)
- 3) Custos de transporte (frete), seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição.

Vamos ver os nossos dados?

- 60 bonecas compradas a um total de R\$ 1.800,00, ou seja, custo unitário de R\$ 30,00.
- Frete sobre compra: R\$ 120,00.
- Estante para colocar as bonecas: R\$ 240,00.
- Publicidade: R\$ 480,00.
- Vitrinista para arrumar: R\$ 600,00.
- Preço de venda: R\$ 60,00 cada.
- Preço de venda após entrada da concorrente no mercado: R\$ 35,00.
- Vendas em janeiro: $2/3 \times 60 = 40$ unidades.
- Vendas em fevereiro: 5 unidades.

Portanto, de todos esses gastos, apenas o preço de compra e o frete integrarão o custo do estoque.

Custo inicial: $1.800 + 120 = 1.920 / 60 =$ R\$ 32 por unidade.

Esse é o preço pelo qual a mercadoria vai para estoque!

Estante: ativo imobilizado.

Publicidade e vitrinista: despesas do período.

Os estoques são avaliados pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor. Nesta hipótese, o valor de custo é menor.

Com efeito, como foram vendidas 40 unidades em janeiro e 5 em fevereiro, sobram 15 unidades.

$$15 \times 32 = \text{R\$ } 480,00$$

Gabarito → B.

16.5 OUTRAS BANCAS/INÉDITAS

- 12) **(FUNDATEC/Auditor/CAGE/RS/2014.1)** Desconsiderando os tributos envolvidos nas operações de compra e venda de mercadorias e que foi utilizado o método de controle permanente de estoques com avaliação pelo custo médio

ponderado, observe as seguintes transações ocorridas no estoque da empresa Repaport Ltda.

Compras

Em 05 de outubro de 2013, 150 unidades a R\$ 8,00 cada.

Em 18 de outubro de 2013, 60 unidades a R\$ 11,00 cada.

Vendas

Em 15 de outubro de 2013, 120 unidades por R\$ 12,00 cada.

Sabendo-se que em 30 de setembro de 2013 havia 100 unidades em estoque a um custo total de R\$ 500,00, é correto afirmar que o custo das mercadorias vendidas em outubro foi de:

- a) 660,00.
- b) 816,00.
- c) 884,00.
- d) 1.544,00.
- e) 1.700,00.

Comentários

Vamos montar o quadro para apurar o custo ponderado após a compra do dia 05.10:

Estoque inicial	100	5,00	500,00
Compra 05.10	150	8,00	1.200,00
Sub total	250	6,80	1.700,00

Custo do venda: 120 unidades x \$6,80 = \$816,00

Gabarito → B.

13) **(Questão inédita)** Com base no CPC 16 – Estoques e no que diz respeito à doutrina sobre o assunto, marque a alternativa correta:

- a) Os estoques podem ser compostos apenas de ativos tangíveis.
- b) O importante para determinar se um item integra o estoque é a sua posse.
- c) Os estoques devem ser classificados pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor.
- d) As expressões valor realizável líquido e valor justo são necessariamente sinônimas.

e) O valor de custo dos estoques deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, exceto outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais.

Comentários

Letra a: Errado. Podem ser compostos também de ativos intangíveis – direitos.

Letra b: Errado. O que conta para a contabilização como estoque é o direito de propriedade. Assim, itens de terceiros que estejam sob a guarda da empresa tão-somente para depósito não devem ser registrados nos estoques do depositário.

Letra c: Correto. É este o exato teor do que vimos no transcorrer do capítulo.

Letra d: Errado.

Valor realizável líquido é o preço de venda estimado no curso normal dos negócios deduzido dos custos estimados para sua conclusão e dos gastos estimados necessários para se concretizar a venda.

Valor justo é aquele pelo qual um ativo 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.

Letra e: Errado. O valor de custo dos estoques deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais.

Gabarito → C.

14) **(Questão inédita)** Analise os itens a seguir:

- I) Os ativos mantidos para venda no curso normal dos negócios são considerados estoques;
- II) Os ativos em processo de produção para venda não são considerados estoques; e
- III) Os ativos na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos ou transformados no processo de produção ou na prestação de serviços também se encaixam no conceito de estoque.

Assinale a alternativa correta:

- a) Apenas o item I está correto.
- b) Apenas o item II está correto.

- c) Os itens I, II e III estão corretos.
- d) O item III está incorreto.
- e) I e III estão corretos.

Comentários

Segundo a definição do CPC:

Estoques são ativos:

- a) mantidos para venda no curso normal dos negócios;
- b) em processo de produção para venda; **ou**
- c) na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos ou transformados no processo de produção ou na prestação de serviços.

Assim, os itens I e III estão corretos, enquanto o item II está incorreto.

Gabarito → E.

15) (Questão inédita) Analise as assertivas a seguir e assinale a resposta incorreta:

- a) O custo dos estoques de itens que não são normalmente intercambiáveis e de bens ou serviços produzidos e segregados para projetos específicos deve ser atribuído pelo uso da identificação específica dos seus custos individuais.
- b) Ao custo dos estoques deve ser atribuído pelo uso do critério Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair (PEPS) ou pelo critério do custo médio ponderado. Uma entidade deve usar o mesmo critério de custeio para todos os estoques que tenham uma natureza e um uso semelhantes para a entidade. Para os estoques que tenham outra natureza ou uso, poderão justificar-se diferentes critérios de valoração.
- c) Os estoques usados num segmento de negócio podem ter um uso para a entidade diferente do mesmo tipo de estoques usados num outro segmento de negócio. Porém, uma diferença na localização geográfica dos estoques (ou nas respectivas normas fiscais), por si só, não é suficiente para justificar o uso de diferentes critérios de valoração dos estoques.
- d) O critério PEPS (primeiro a entrar, primeiro a sair) pressupõe que os itens de estoque que foram comprados ou produzidos por último sejam vendidos em primeiro lugar e, consequentemente, os itens que permanecerem em estoque no fim do período sejam os mais recentemente comprados ou produzidos.
- e) Pelo critério do custo médio ponderado, o custo de cada item é determinado a partir da média ponderada do custo de itens semelhantes no começo de um período e do custo dos mesmos itens comprados ou produzidos durante o período. A média pode ser determinada numa base periódica ou à medida que cada lote seja recebido, dependendo das circunstâncias da entidade.

Comentários

a) Correto. Vejamos novamente o texto do Pronunciamento:

23. O custo dos estoques de itens que não são normalmente intercambiáveis e de bens ou serviços produzidos e segregados para projetos específicos deve ser atribuído pelo uso da identificação específica dos seus custos individuais.

Basta lembrar do exemplo da produção do navio, dito no transcurso da aula.

b) Correto. Dissemos também que:

25. O custo dos estoques, que não sejam os tratados nos itens 23 e 24, deve ser atribuído pelo uso do critério **Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair (PEPS)** **ou pelo critério do custo médio ponderado**. Uma entidade deve usar o mesmo critério de custeio para todos os estoques que tenham uma natureza e um uso semelhantes para a entidade. Para os estoques que tenham outra natureza ou uso, poderão justificar-se diferentes critérios de valoração.

c) Correto. Esta assertiva é cópia fiel do item 26 do CPC.

d) Incorreto.

27. O critério PEPS (primeiro a entrar, primeiro a sair) pressupõe que os itens de estoque que foram comprados ou produzidos **primeiro** sejam vendidos em primeiro lugar e, consequentemente, os itens que permanecerem em estoque no fim do período sejam os mais recentemente comprados ou produzidos.

e) Correto.

27. (...) Pelo critério do custo médio ponderado, o custo de cada item é determinado a partir da média ponderada do custo de itens semelhantes no começo de um período e do custo dos mesmos itens comprados ou produzidos durante o período. A média pode ser determinada numa base periódica ou à medida que cada lote seja recebido, dependendo das circunstâncias da entidade.

Gabarito → D.

16) **(Questão inédita)** Julgue os itens seguinte:

I. O custo dos estoques pode não ser recuperável se esses estoques estiverem danificados, se se tornarem total ou parcialmente obsoletos ou se os seus preços de venda tiverem diminuído. O custo dos estoques pode também não ser

recuperável se os custos estimados de acabamento ou os custos estimados a serem incorridos para realizar a venda tiverem aumentado. A prática de reduzir o valor de custo dos estoques para o valor realizável líquido é consistente com o ponto de vista de que os ativos não devem ser escriturados por quantias superiores àquelas que se espera que sejam realizadas com a sua venda ou uso. Essa prática é também conhecida como write down.

II. Os estoques são geralmente reduzidos para o seu valor realizável líquido em agrupamento de unidades semelhantes ou relacionadas.

III. Os materiais e outros bens de consumo mantidos para uso na produção de estoques ou na prestação de serviços serão reduzidos abaixo do custo mesmo se for previsível que os produtos acabados em que eles serão incorporados ou os serviços em que serão utilizados sejam vendidos pelo custo ou acima do custo.

IV - Quando os estoques são vendidos, o custo escriturado desses itens deve ser reconhecido como uma despesa do período em que a respectiva receita é reconhecida.

A quantidade de itens corretos é:

- a) 0; b) 1; c) 2; d) 3; e) 4.

Comentários

I. O item I está correto segundo o artigo 28 do CPC.

II. Incorreto. A regra é que seja feita a provisão item a item.

29. Os estoques são geralmente reduzidos para o seu valor realizável líquido item a item. Em algumas circunstâncias, porém, pode ser apropriado agrupar unidades semelhantes ou relacionadas. Pode ser o caso dos itens de estoque relacionados com a mesma linha de produtos que tenham finalidades ou usos finais semelhantes, que sejam produzidos e comercializados na mesma área geográfica e não possam ser avaliados separadamente de outros itens dessa linha de produtos. Não é apropriado reduzir o valor dos estoques com base numa classificação de estoques como, por exemplo, bens acabados, ou em todos os estoques de um determinado setor ou segmento operacional. Os prestadores de serviços normalmente acumulam custos relacionados a cada serviço para o qual será cobrado um preço de venda específico. Portanto, cada um destes serviços é tratado como um item em separado.

III. Incorreto.

32. Os materiais e outros bens de consumo mantidos para uso na produção de estoques ou na prestação de serviços não serão reduzidos abaixo do custo se for previsível que os produtos acabados em que eles serão incorporados ou os serviços em que serão utilizados sejam vendidos pelo custo ou acima do custo.

Porém, quando uma diminuição no preço dos produtos acabados ou no preço dos serviços prestados indicar que o custo de elaboração desses produtos ou serviços excederá seu valor realizável líquido, os materiais são reduzidos ao valor realizável líquido. Em tais circunstâncias, o custo de reposição dos materiais pode ser a melhor medida disponível do seu valor realizável líquido.

Lembrar do exemplo da tela de cristal líquido e dos monitores de computador.

IV. Item correto. O conceito trata do nosso conhecido Custo das Mercadorias Vendidas – CMV, cuja natureza é de **despesa**.

Gabarito → C.

17) **(CFC/Exame de Suficiência/2014)** De acordo com a NBC TG 16(R1) – Estoques, os estoques devem ser mensurados:

- a) Pelo valor de compra ou pelo valor justo, dos dois o menor.
- b) Pelo valor de compra ou pelo valor realizável líquido, dos dois o maior.
- c) Pelo valor de custo ou pelo valor justo, dos dois o maior.
- d) Pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor.

Comentários:

Vimos que os estoques devem ser avaliados pelo custo ou valor realizável líquido, dos dois o menor.

Gabarito → D.



17 QUESTÕES COMENTADAS NESTA AULA

1) **(ESAF/MTUR/Contador/2014)** As informações abaixo foram extraídas da Ficha de Controle de Estoques de determinada mercadoria, na empresa Comercial de Varejos S.A., em 31/12/2013.

Quantidade no estoque inicial	250
Quantidade comprada no período	750
Quantidade vendida no período	800
Preço de compra no período	R\$ 16,00 por unidade
Preço de venda no período	R\$17.600,00 pelo total vendido
ICMS sobre compra	17%
ICMS sobre vendas	17%
Valor do estoque inicial	R\$ 3.500,00

A partir das informações acima, pode-se dizer que o valor do estoque final, avaliado pelo método do preço médio ponderado, é de

- a) R\$ 2.575,00
- b) R\$ 2.692,00
- c) R\$ 2.728,00
- d) R\$ 3.100,00
- e) R\$ 4.140,00

2) **(ESAF/Analista/Mercados e Capitais/CVM/2010)** Assinale a opção que não corresponde à verdade. O Conselho Federal de Contabilidade - CFC aprovou a Resolução NBC T 19.20, relativa a Estoques, para entrar em vigor a partir de 1º de janeiro de 2010. Referida resolução leciona que:

- a) o valor de custo do estoque deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais.
- b) os estoques, objeto desta Norma, devem ser mensurados pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor.
- c) o custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos, os custos de transporte, seguro, manuseio e outros, deduzido de descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes.

d) o custo dos estoques que não possa ser avaliado pelo valor específico, deve ser atribuído pelo uso do critério primeiro a entrar, primeiro a sair (PEPS), último a entrar, primeiro a sair (UEPS) ou pelo critério do custo médio ponderado.

e) Os custos de transformação de estoques incluem os custos diretamente relacionados com as unidades produzidas e a alocação sistemática de custos indiretos de produção, que sejam incorridos para transformar os materiais em produtos acabados.

3) **(ESAF/Analista/Mercados e Capitais/CVM/2010)** Assinale a opção que não corresponde à verdade. Entre as definições contidas nas resoluções do Conselho Federal de Contabilidade para o correto reconhecimento e mensuração de estoques encontramos a seguinte:

a) Valor realizável líquido é o preço de venda estimado no curso normal dos negócios deduzido dos custos estimados para sua conclusão e dos gastos estimados necessários para se concretizar a venda.

b) Valor justo é aquele pelo qual um ativo 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.

c) O valor realizável líquido refere-se à quantia líquida que a entidade espera realizar com a venda do estoque no curso normal dos negócios.

d) O valor justo reflete a quantia pela qual o mesmo estoque pode ser trocado entre compradores e vendedores conhecedores e dispostos a isso.

e) O valor justo é um valor específico para a entidade, ao passo que o valor realizável líquido não é. Por isso, o valor realizável líquido dos estoques pode não ser equivalente ao valor justo deduzido dos gastos necessários para a respectiva venda.

4) **(ESAF/Analista/Mercados e Capitais/CVM/2010)** Ao fim do exercício social, a empresa Mel & Doces Ltda., ao inventariar três dos seus produtos para venda, apurou a seguinte situação em quantidades e custos de aquisição:

Item ALFA = 500 unidades ao custo unitário de R\$ 3,00;

Item BETA = 100 unidades ao custo unitário de R\$ 12,00;

Item ZETA = 300 unidades ao custo unitário de R\$ 20,00.

As despesas estimadas com a venda equivalem a 10% do preço de custo. O preço de venda em vigor no dia do balanço era o seguinte: R\$ 3,50 para o item ALFA; R\$ 10,00 para o item BETA e R\$ 20,00 para o item ZETA.

Em face da situação descrita, após registrar os ajustes e provisões necessárias ao cumprimento das normas, a empresa levará a balanço, como saldo representativo desses três estoques, o valor de

- a) R\$ 7.780,00
- b) R\$ 7.880,00
- c) R\$ 8.500,00
- d) R\$ 8.750,00
- e) R\$ 8.700,00

5) **(FCC/TRF 1ª Região/Analista Judiciário/2011)** Em relação ao tratamento dos estoques, é correto afirmar que

- (A) todos os tipos de estoques, independentemente da forma ou uso, quando evidenciados no balanço, devem estar mensurados pelo valor realizável líquido.
- (B) aos custos dos estoques de itens que não são normalmente intercambiáveis e de bens ou serviços, produzidos e segregados para projetos específicos, devem ser atribuídos valores pelo método Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair (PEPS).
- (C) a prática de reduzir o valor de custo dos estoques (write down) para o valor realizável líquido é consistente com o ponto de vista de que os ativos não devem ser escriturados por quantias superiores àquelas que se espera que sejam realizadas com a sua venda ou uso.
- (D) o custo dos estoques de prestador de serviços deve incluir as margens de lucro e os gastos gerais não atribuíveis que são frequentemente incluídos nos preços cobrados pelos prestadores de serviços.
- (E) o custo de aquisição dos estoques, em conformidade com o estabelecido nas normas contábeis atuais, compreende o preço de compra, os impostos de importação, os tributos, recuperáveis ou não, demais gastos atribuíveis à aquisição de produtos acabados, os materiais e serviços, os descontos comerciais, os abatimentos e outros itens semelhantes inerentes ao processo de realização.

6) **(FGV/Auditor Fiscal/ISS Cuiabá/2014)** Em 30/12/2013, uma empresa localizada em Cuiabá possuía em seu estoque vinte unidades do produto YMM. O estoque estava avaliado a R\$ 4.000,00. O produto era vendido em Brasília e, na data, o preço de venda unitário era de R\$ 190,00. Pelo transporte dos produtos até Brasília, a empresa deveria pagar R\$ 60,00. Além disso, a empresa pagava comissão de 10% do preço de venda aos vendedores. Em 31/12/2013, o estoque de YMM deve estar contabilizado no balanço patrimonial da empresa por

- (A) R\$ 2.220,00.
- (B) R\$ 3.360,00.
- (C) R\$ 3.740,00
- (D) R\$ 3.800,00.
- (E) R\$ 4.000,00.

7) **(FGV/Auditor Fiscal/SEFAZ/RJ/2011)** De acordo com o Conselho Federal de Contabilidade, no que tange à avaliação dos estoques (Res. CFC 1.170, atualizada pela Resolução 1.273/10), assinale a alternativa **incorreta**.

(A) Os estoques compreendem bens adquiridos e destinados à venda, incluindo, por exemplo, mercadorias compradas por um varejista para revenda ou terrenos e outros imóveis para revenda.

(B) O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis perante o fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição.

(C) A alocação de custos fixos indiretos de fabricação às unidades produzidas deve ser baseada na capacidade normal de produção. A capacidade normal é a produção média que se espera atingir ao longo de vários períodos em circunstâncias normais; com isso, leva-se em consideração, para a determinação dessa capacidade normal, a parcela da capacidade total não utilizada por causa de manutenção preventiva, de férias coletivas e de outros eventos semelhantes considerados normais para a entidade. O nível real de produção pode ser usado se aproximar-se da capacidade normal. Como consequência, o valor do custo fixo alocado a cada unidade produzida não pode ser aumentado por causa de um baixo volume de produção ou ociosidade.

(D) Outras formas para mensuração do custo de estoque, tais como o custo-padrão ou o método de varejo, podem ser usadas por conveniência se os resultados se aproximarem do custo.

(E) O custo dos estoques deve ser atribuído pelo custo médio ponderado, em detrimento do PEPS e do UEPS, consoante a estabilização da economia brasileira e o disposto na norma acima.

8) **(CESPE/Polícia Federal/Contador/2013)** Uma empresa comercial adquiriu, a prazo, mercadorias para revenda. O preço à vista dessas mercadorias, à época da transação, era de R\$ 200.000,00. Por se tratar de uma compra a prazo, a empresa adquirente acabou se comprometendo a pagar R\$ 210.000,00 pelas mercadorias. Nessa situação, conforme o regime de competência, o procedimento contábil correto a ser adotado pela adquirente para o registro contábil da diferença entre o preço à vista e o preço a prazo das mercadorias é reconhecer tal valor como despesa financeira durante o período do financiamento concedido pelo fornecedor.

9) **(FGV/TCM SP/Contador/2015)** A Cia. Expec comercializa projetores multimídia e, no início do mês de janeiro de 20x4, tinha um estoque de 25 unidades ao custo unitário de R\$1.100. Durante esse mês foram realizadas as seguintes movimentações:

03/01 – Compra a prazo de seis unidades a R\$1.180 cada uma;

07/01 – Devolução de uma das unidades adquiridas na compra anterior, por defeito;

09/01 – Venda à vista de treze unidades, pelo preço unitário de R\$2.150;

16/01 – Compra à vista de sete unidades pelo valor unitário de R\$1.150;

21/01 – Venda a prazo de dezesseis unidades, pelo preço unitário de R\$2.100.

Considerando apenas as informações apresentadas, após os registros no controle de estoque durante o mês de janeiro de 20x4 na Cia. Expec, é correto afirmar que:

- (A) o custo médio ponderado apresentou o menor custo das mercadorias vendidas;
- (B) o custo da venda do dia 09/01, pelo método UEPS, foi R\$14.300;
- (C) pelo método PEPS, o custo da venda do dia 21/01 foi R\$ 17.950;
- (D) a devolução da compra do dia 07/01 não afetou o custo médio dos estoques;
- (E) o uso do método UEPS implica menor valor do estoque final de mercadorias.

10) (**FGV/Auditor Fiscal/ISS Recife/2014**) Uma loja de bolas apresentava, em 31/12/2013, estoque inicial de trinta unidades, contabilizadas a R\$ 40,00 cada. No mês de janeiro, a loja comprou vinte bolas ao mesmo valor e vendeu quarenta unidades a R\$ 60,00 cada. Além disso, concedeu abatimento de 10%.

O custo das mercadorias vendidas em janeiro de 2014 foi de

- a) R\$ 400,00.
- b) R\$ 800,00.
- c) R\$ 1.600,00.
- d) R\$ 2.000,00.
- e) R\$ 2.400,00.

11) (**FGV/Contador/Caruaru/2015**) Em 31/12/2013, a Cia. Z adquiriu 60 unidades da boneca baby por R\$ 1.800,00. Na compra, ela incorreu em R\$ 120,00 de frete. Além disso, adquiriu uma nova estante para expor as bonecas por R\$ 240,00, contratou um profissional para elaborar a publicidade das bonecas, cujos honorários foram de R\$ 480,00 e um vitrinista para arrumá-las, com honorários de R\$ 600,00.

Em 10/01/2014, as bonecas baby começaram a ser comercializadas por R\$ 60,00 cada.

Dois terços das bonecas foram vendidos no mês de janeiro. No entanto, em 01/02/2014, uma nova boneca foi introduzida no mercado, de modo que a baby passou a ser vendida por R\$ 35,00. Em fevereiro cinco bonecas baby foram vendidas.

Em 28/02/2014 o estoque total de bonecas baby estava contabilizado a

- a) R\$ 450,00.
- b) R\$ 480,00.
- c) R\$ 525,00.
- d) R\$ 540,00.
- e) R\$ 810,00.

12) (FUNDATEC/Auditor/CAGE/RS/2014.1) Desconsiderando os tributos envolvidos nas operações de compra e venda de mercadorias e que foi utilizado o método de controle permanente de estoques com avaliação pelo custo médio ponderado, observe as seguintes transações ocorridas no estoque da empresa Repaport Ltda.

Compras

Em 05 de outubro de 2013, 150 unidades a R\$ 8,00 cada.

Em 18 de outubro de 2013, 60 unidades a R\$ 11,00 cada.

Vendas

Em 15 de outubro de 2013, 120 unidades por R\$ 12,00 cada.

Sabendo-se que em 30 de setembro de 2013 havia 100 unidades em estoque a um custo total de R\$ 500,00, é correto afirmar que o custo das mercadorias vendidas em outubro foi de:

- a) 660,00.
- b) 816,00.
- c) 884,00.
- d) 1.544,00.
- e) 1.700,00.

13) (Questão inédita) Com base no CPC 16 – Estoques e no que diz respeito à doutrina sobre o assunto, marque a alternativa correta:

- a) Os estoques podem ser compostos apenas de ativos tangíveis.
- b) O importante para determinar se um item integra o estoque é a sua posse.
- c) Os estoques devem ser classificados pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor.
- d) As expressões valor realizável líquido e valor justo são necessariamente sinônimas.
- e) O valor de custo dos estoques deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, exceto outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais.

14) **(Questão inédita)** Analise os itens a seguir:

- I) Os ativos mantidos para venda no curso normal dos negócios são considerados estoques;
- II) Os ativos em processo de produção para venda não são considerados estoques; e
- III) Os ativos na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos ou transformados no processo de produção ou na prestação de serviços também se encaixam no conceito de estoque.

Assinale a alternativa correta:

- a) Apenas o item I está correto.
- b) Apenas o item II está correto.
- c) Os itens I, II e III estão corretos.
- d) O item III está incorreto.
- e) I e III estão corretos.

15) **(Questão inédita)** Analise as assertivas a seguir e assinale a resposta incorreta:

- a) O custo dos estoques de itens que não são normalmente intercambiáveis e de bens ou serviços produzidos e segregados para projetos específicos deve ser atribuído pelo uso da identificação específica dos seus custos individuais.
- b) Ao custo dos estoques deve ser atribuído pelo uso do critério Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair (PEPS) ou pelo critério do custo médio ponderado. Uma entidade deve usar o mesmo critério de custeio para todos os estoques que tenham uma natureza e um uso semelhantes para a entidade. Para os estoques que tenham outra natureza ou uso, poderão justificar-se diferentes critérios de valoração.
- c) Os estoques usados num segmento de negócio podem ter um uso para a entidade diferente do mesmo tipo de estoques usados num outro segmento de negócio. Porém, uma diferença na localização geográfica dos estoques (ou nas respectivas normas fiscais), por si só, não é suficiente para justificar o uso de diferentes critérios de valoração dos estoques.
- d) O critério PEPS (primeiro a entrar, primeiro a sair) pressupõe que os itens de estoque que foram comprados ou produzidos por último sejam vendidos em primeiro lugar e, consequentemente, os itens que permanecerem em estoque no fim do período sejam os mais recentemente comprados ou produzidos.
- e) Pelo critério do custo médio ponderado, o custo de cada item é determinado a partir da média ponderada do custo de itens semelhantes no começo de um período e do custo dos mesmos itens comprados ou produzidos durante o período. A média pode ser determinada numa base periódica ou à medida que cada lote seja recebido, dependendo das circunstâncias da entidade.

16) **(Questão inédita)** Julgue os itens seguinte:

- I. O custo dos estoques pode não ser recuperável se esses estoques estiverem danificados, se se tornarem total ou parcialmente obsoletos ou se os seus preços de venda tiverem diminuído. O custo dos estoques pode também não ser recuperável se os custos estimados de acabamento ou os custos estimados a serem incorridos para realizar a venda tiverem aumentado. A prática de reduzir o valor de custo dos estoques para o valor realizável líquido é consistente com o ponto de vista de que os ativos não devem ser escriturados por quantias superiores àquelas que se espera que sejam realizadas com a sua venda ou uso. Essa prática é também conhecida como write down.
- II. Os estoques são geralmente reduzidos para o seu valor realizável líquido em agrupamento de unidades semelhantes ou relacionadas.
- III. Os materiais e outros bens de consumo mantidos para uso na produção de estoques ou na prestação de serviços serão reduzidos abaixo do custo mesmo se for previsível que os produtos acabados em que eles serão incorporados ou os serviços em que serão utilizados sejam vendidos pelo custo ou acima do custo.
- IV - Quando os estoques são vendidos, o custo escriturado desses itens deve ser reconhecido como uma despesa do período em que a respectiva receita é reconhecida.

A quantidade de itens corretos é:

- a) 0; b) 1; c) 2; d) 3; e) 4.

17) **(CFC/Exame de Suficiência/2014)** De acordo com a NBC TG 16(R1) – Estoques, os estoques devem ser mensurados:

- a) Pelo valor de compra ou pelo valor justo, dos dois o menor.
b) Pelo valor de compra ou pelo valor realizável líquido, dos dois o maior.
c) Pelo valor de custo ou pelo valor justo, dos dois o maior.
d) Pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor.

18 GABARITO DAS QUESTÕES COMENTADAS NESTA AULA

QUESTÃO	GABARITO
1	B
2	D
3	E
4	A
5	C
6	B
7	E
8	C
9	E
10	C
11	B
12	B
13	C
14	E
15	D
16	C
17	D