

A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE DE ESTOQUES PARA AS EMPRESAS INDUSTRIAIS BRASILEIRAS DE GRANDE PORTE

Evandro José Strottmann¹

Oscar Luiz da Silveira Scherer²

RESUMO

Este artigo trata da importância do controle de estoques para as empresas industriais brasileiras de grande porte, sendo verificados os aspectos contábeis, tributários e societários e analisados os aspectos gerenciais e seus indicadores. A pesquisa qualitativa bibliográfica exploratória teve como base para análise a leitura da bibliografia e legislação pertinentes ao tema, contando ainda com um roteiro de entrevistas direcionado a um contador, a um administrador e a um advogado, de empresas industriais brasileiras de grande porte, oportunidade em que eles relataram suas visões acerca do assunto em epígrafe. Os resultados demonstram que o controle de estoques é de suma importância para que as empresas evitem perdas financeiras, devendo-se atentar para a forma correta de valorização e mensuração dos estoques, fazendo com que os custos e os tributos sejam calculados da maneira adequada a fim que a empresa não tenha passivos fiscais, possa ter competitividade e os sócios ou investidores identifiquem, com facilidade, o seu real valor.

Palavras-chave: Estoque. Controle. Contábil. Tributário. Gerencial.

ABSTRACT

This article discusses the importance of inventory control for large Brazilian industrial companies, verifying the accounting, tributary and corporate aspects and analyzing the managerial aspects and indicators. The qualitative, exploratory and bibliographic research was based for analysis on the reading of a bibliography and legislation pertinent to the topic, including also an interview script directed to an accountant, to an administrator and to a lawyer, of large Brazilian industrial companies, opportunity in which they reported their views on the above subject. The results show that inventory control is extremely important for companies to avoid financial losses, paying attention to the correct form of valorization and measurement of inventories, so that the costs and taxes are calculated as appropriate for that

¹ Acadêmico do Curso de Ciências Contábeis das Faculdades Integradas de Taquara – Faccat. E-mail: estrottmann@tca.com.br

² Professor dos Cursos de Ciências Contábeis e Administração das Faculdades Integradas de Taquara – Faccat e professor da Faculdade SENAC de Porto Alegre. Mestre em Administração pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS. E-mail: scherer.oscar@gmail.com

company has no tax liabilities, may have competitiveness and the partners or investors to easily identify its real value.

Keywords: Inventory. Control. Accounting. Tributary. Managerial.

1. Introdução

As exigências impostas pelas autoridades fiscais são cada vez maiores, obrigando as empresas a ficarem atentas às constantes mudanças legais. Aliada a essa premissa, a acuracidade dos estoques é necessária para obter informações gerenciais confiáveis e evitar perdas. As demandas relacionadas a este ativo, que é essencial para o sucesso do negócio, remetem à seguinte indagação: Qual a importância do controle de estoques para as empresas industriais brasileiras de grande porte?

O capital normalmente investido nos estoques e a utilidade que este ativo tem para a maioria das empresas fazem com que o estoque seja digno de apreço, sugerindo a necessidade de controles internos adequados de forma que seja possível definir quando e quanto comprar, qual o fluxo de entrada e saída dos materiais, assim como a utilização de critérios de avaliação e mensuração corretos para que os procedimentos contábeis e fiscais estejam adequados às normas vigentes, pois a inobservância desses aspectos pode afetar a apuração do resultado e conseqüentemente dos tributos.

Inexistindo a observância correta da legislação tributária e havendo erros na apropriação dos custos dos estoques, este ativo pode-se tornar um passivo para organização, portanto a falta de cumprimento das normas tributárias e contábeis sujeita a pesadas multas aplicadas pela Receita Federal do Brasil.

Ao longo do tempo, tem-se observado a dificuldade de algumas empresas em manter um controle de estoques eficaz ao ponto de evitar desvios, dar segurança aos gestores na hora de definir as políticas de manutenção dos estoques, garantir aos proprietários que o custo dos seus produtos está sendo apurado de forma correta e que o valor da conta estoques espelha a realidade. Soma-se a isso a dificuldade de encontrar um sistema informatizado que atenda aos requisitos gerenciais e legais de forma plena.

Sendo assim, os estoques merecem atenção especial para que se evitem

reveses financeiros e se possa buscar um diferencial competitivo no mercado, razões que motivaram a elaboração deste artigo, que tem como objetivo verificar a importância do controle de estoques para as empresas industriais brasileiras de grande porte, analisando sua importância sob aspectos gerenciais, verificando aspectos contábeis, tributários e societários, analisando ainda seus indicadores de controle. Salienta-se que os aspectos gerenciais também são aplicáveis e, às vezes, fundamentais para as empresas de pequeno e médio porte.

Esta pesquisa qualitativa bibliográfica exploratória, além da utilização de literatura técnica e legal, contou com a participação de três profissionais de indústrias calçadistas brasileiras de grande porte do Vale do Paranhana, um contador, um administrador e um advogado, que deram suas importantes contribuições ao responderem ao roteiro de entrevista. Após a elaboração da fundamentação teórica e análise dos dados, buscou-se evidenciar os aspectos relevantes do controle de estoques, proporcionando ao leitor um entendimento mais amplo do tema.

2. Fundamentação teórica

2.1 A importância do controle de estoques

Os estoques têm papel importante nas empresas, pois funcionam como reguladores do fluxo dos negócios, como enfatizam Martins e Alt (2009). Os autores destacam que a necessidade de reposição dos estoques está relacionada à velocidade entre a entrada e a saída dos itens, ou seja, quanto maior o nível de saída, maior será a necessidade de entrada e quanto menor o nível de saída, menor será a necessidade do nível de entrada. Conseguir manter um nível constante entre a entrada e a saída de itens pode ser uma vantagem competitiva, pois, com isso, os estoques podem ser considerados praticamente nulos (*filosofia just-in-time*³).

Segundo Martins (2008), quando comprar, quanto comprar, fixar lotes econômicos de aquisição e definir estoques mínimos de segurança são decisões que podem afetar os resultados de uma organização. Para Chopra e Meindl (2003), se a empresa não tiver o produto ou mercadoria para oferecer ao cliente, poderá

³ Produto certo na hora certa, conceito de estoque zero.

obter um lucro menor, assim como, se mantiver estoques altos, correrá o risco de vendê-los com descontos e ter prejuízos.

Conforme Beulke e Bertó (2001), os estoques das empresas industriais costumam se apresentar sob três formas:

- a) Materiais adquiridos e ainda não utilizados;
- b) Produtos em fase de elaboração;
- c) Produtos prontos.

Já para Martins e Alt (2009), os estoques são normalmente divididos em cinco grandes grupos:

- a) Estoques de materiais – são os materiais utilizados no processo de transformação dos produtos acabados, mais conhecidos como matéria-prima;
- b) Estoques de produtos prontos em processo – são as matérias-primas que estão no processo produtivo, mas ainda não se transformaram em produtos acabados;
- c) Estoques de produtos acabados – são os produtos prontos para comercialização;
- d) Estoques em trânsito – são os itens que estão em trânsito entre as unidades fabris e ainda não chegaram a seu destino final;
- e) Estoques em consignação – são os materiais ou produtos que ainda pertencem ao fornecedor até que sejam consumidos ou vendidos.

Martins e Alt (2009) afirmam que a necessidade de as empresas se tornarem mais enxutas faz com que a participação da matéria-prima no custo dos produtos seja cada vez maior. Isso também faz com que a relação cliente-fornecedor seja uma relação de parceria, em que um ajuda o outro para que ambos tenham êxito nos seus negócios. Os autores ainda destacam que altos níveis de estoque podem ser importantes para a área comercial devido às questões como a flexibilidade na hora de vender e atender os clientes de forma imediata, porém trabalhar com estoques muito acima do ideal pode ser prejudicial para os negócios.

Na visão de Beulke e Bertó (2001), o acompanhamento do fluxo de entrada, estocagem e consumo/saída dos estoques é algo básico e de suma importância, pois a falta desse controle pode ocasionar ociosidade dos estoques, desperdícios, maus usos, desvios, etc. Conseqüentemente isso se reflete em prejuízos para a organização, tais como o desembolso desnecessário de recursos financeiros para

manutenção dos estoques, assim como possível perda de competitividade no mercado devido à influência direta nos custos dos produtos e mercadorias.

Segundo Ballou (2006), os críticos consideram um desperdício os estoques absorverem capital que poderia ter melhor utilização, se aplicado no incremento da produção e da competitividade.

Da mesma forma, Martins e Alt (2009) entendem que os estoques são uma forma de desperdício, devendo ser eliminados ou reduzidos ao estritamente necessário. O uso de metodologias como a do 5 Ss⁴ pode auxiliar, ensinando a manter o local de trabalho organizado. Além disso, redução dos prazos de reaprovisionamento por parte dos fornecedores, aumento da produtividade de todos os setores, eliminação de atividades que não agreguem valores aos produtos, estabelecimento de estoques de segurança mínimos e realistas, introdução do gerenciamento por atividade e balanceamento entre ser um bom fornecedor para seu cliente e um gerador de lucros para sua empresa são outras medidas que podem auxiliar.

2.2 Controle físico

Para Martins e Alt (2009), manter altos níveis de estoque pode ser sinônimo de custos desnecessários, seja pelo custo de seu manuseio, produção ou administração. Por isso é importante que o administrador tenha um controle de gestão dos estoques eficaz para que possa verificar a correta utilização dos estoques, se são bem manuseados e controlados.

Segundo Oliveira *et al.* (2009), o inventário dos estoques deve ser efetuado através de contagem física dos itens para posterior confrontação com os controles disponíveis na empresa. Realizados os levantamentos, verificam-se as diferenças entre a contagem física e os controles. Esse procedimento possibilita a identificação de possíveis falhas nos registros contábeis e dos controles internos, além de permitir a identificação de desvios ou outras irregularidades. Martins e Alt (2009) afirmam que, se constatando divergências entre o controle físico e o inventário, deverão ser realizados os ajustes conforme as normas contábeis e legais. Para Oliveira *et al.*

⁴ Programa de qualidade criado pelos japoneses que visa a melhorar a produtividade e o desempenho através de melhorias no ambiente de trabalho. No Brasil também é conhecido por D'Olho na Qualidade (Descarte, Organização, Limpeza, Higiene e Ordem Mantida).

(2009) e Martins e Alt (2009), o controle físico ou inventário físico ocorre de maneira periódica ou rotativa (permanente). O controle periódico acontece normalmente no encerramento do exercício fiscal, quando se contam todos os itens do estoque. Já o controle rotativo costuma ocorrer de forma permanente, pois, neste sistema, é comum montar um programa de trabalho de forma que até o final do período fiscal sejam contados todos os itens.

De acordo com Ludícibus *et al.* (2010), manter controles analíticos em dia e ter um bom sistema de controles internos é importante para fins contábeis, assim como para fins gerenciais. Os autores enfatizam, ainda, que é fundamental as quantidades físicas estarem corretas na data do balanço, pois de nada adiantará as empresas possuírem critérios de avaliação e de custos corretos, se as quantidades não refletirem a realidade.

2.3 Valorização dos estoques

Segundo Martins (2008), o método mais utilizado no Brasil é o preço médio ponderado. No critério do preço médio ponderado, o valor é atualizado a cada nova aquisição, sendo este o critério de uso da grande maioria das empresas. No critério PEPS (Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair), o custeio dos materiais ocorre pelos preços mais antigos.

Para facilitar o entendimento, utilizam-se os dados do quadro abaixo para demonstrar os critérios do Custo Médio e do PEPS.

Compras				Consumo
Dia	Qtde.	Vlr.Unitário	Valor Total	
2	500	1,0000	500,00	
5				300
9	700	1,2000	840,00	
15				850
18	300	1,4200	426,00	

Quadro 1 – Ficha de estoque

Fonte: Martins (2008, p. 118), adaptado pelo autor

Custo Médio							
Dia	Entrada	Saída	Saldo	Valor Unitário	Valor Total	Saldo R\$	Preço Médio
2	500		500	1,0000	500,00	500,00	1,0000
5		(300)	200	1,0000	(300,00)	200,00	1,0000
9	700		900	1,2000	840,00	1.040,00	1,1556
15		(850)	50	1,1556	(982,22)	57,78	1,1556
18	300		350	1,4200	426,00	483,78	1,3822

Quadro 2 – Planilha Custo Médio

Fonte: Fries (2002, p. 90), adaptado pelo autor

PEPS									
Dia	Entrada	Vlr.Unit.	Vlr. Total	Saída	Vlr.Unit.	Vlr. Total	Saldo	Vlr.Unit.	Vlr. Total
2	500	1,00	500,00				500	1,00	500,00
5				(300)	1,00	(300,00)	200	1,00	200,00
9	700	1,20	840,00				900	1,20	1.040,00
15				(200)	1,00	(200,00)	700	1,20	840,00
15				(650)	1,20	(780,00)	50	1,20	60,00
18	300	1,42	426,00				350	1,42	486,00

Quadro 3 – Planilha PEPS

Fonte: Fries (2002, p. 90-91), desenvolvido pelo autor

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) estabeleceu, através do Pronunciamento Técnico CPC 16, o tratamento contábil para os estoques. Esse pronunciamento define que os critérios de valorização dos estoques são o custo médio ponderado e o PEPS, salvo exceções. Deve ser usado o mesmo critério de custeio para todos os estoques de natureza e uso semelhantes para a empresa. Para estoques com outra natureza ou uso justificam-se diferentes critérios de valoração.

Complementando ainda, conforme o Pronunciamento Técnico CPC 16, os estoques devem ser mensurados pelo valor de custo ou valor realizável líquido, dos dois o menor. O valor realizável líquido é o preço de venda estimado diminuído dos custos necessários para a realização da venda.

2.4 Controle contábil e tributário

Neste capítulo, destaca-se a importância do controle contábil e tributário dos estoques, pois, em tempos passados, antes da Lei 6.404/76 e do Decreto-lei 1.598/77, os administradores e contadores não estavam obrigados à observância de normas contábeis e fiscais no que tange à elaboração das demonstrações contábeis e financeiras.

Dessa forma, o Decreto nº 3.000/99 determina que a avaliação das matérias-primas e dos bens em almoxarifado ocorrerá pelo custo de aquisição.

Conforme enfatiza Higuchi *et al.* (2011), o Decreto-lei nº 1.598/77 determina que a avaliação dos estoques dos produtos acabados e em fabricação poderá ocorrer pelo custo real ou pelo custo arbitrado. Segundo Higuchi *et al.* (2011) e Martins (2008), para a avaliação pelo custo real é necessário que a empresa mantenha um sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com a escrituração.

De acordo como o Decreto-lei nº 1.598/77, o valor dos bens remanescentes ao final do período de apuração poderá ser o custo médio ou o dos bens adquiridos ou produzidos mais recentemente (PEPS), sendo aceita, também, a avaliação com base no preço de venda sem a parcela do lucro.

Segundo o Decreto nº 3.000/99, caso a empresa não mantenha um sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com a escrituração, os estoques deverão ser avaliados da seguinte forma:

- a) Produtos em elaboração: em 150% do maior custo das matérias-primas adquiridas no período de apuração ou em 56% do valor dos produtos acabados;
- b) Produtos acabados: em 70% do maior preço de venda no período de apuração.

Para Higuchi *et al.* (2011), avaliar os produtos em elaboração em 150% do maior custo das matérias-primas adquiridas no período é improvável sem a contabilidade de custo, pois não é possível determinar as quantidades de matérias-primas utilizadas até aquela fase da produção.

De acordo com Martins (2008), as perdas de materiais estão divididas em perdas normais e anormais. As perdas normais são aquelas que estão previstas durante o processo produtivo, como as provenientes do corte e das reações químicas. Já as perdas anormais são aquelas involuntárias, como a obsolescência e a deterioração. Para o autor, as perdas normais fazem parte do custo do produto fabricado, porém as anormais devem ser contabilizadas diretamente no Resultado.

Segundo Ludícibus *et. al* (2010), os estoques deteriorados ou obsoletos devem ser avaliados pelo seu valor líquido realizável, podendo, em alguns casos, ser o valor de venda como sucata ou o valor estimado de sua venda, nas condições em que se encontram, para terceiros.

Com a entrada do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) em vigor, foi instituída a Escrituração Fiscal Digital (EFD), que, além de substituir outros livros fiscais normalmente impressos por sistema eletrônico de processamento de dados, substituiu o livro registro de inventário, fazendo com que passe a ser apresentado através dos registros do bloco H⁵ da EFD.

2.5 Controle gerencial dos estoques

Para Simchi-Levi *et al.* (2003), a Tecnologia da Informação (TI) é ferramenta indispensável na cadeia de suprimentos, proporcionando vantagem competitiva para muitas empresas. É preciso coletar, acessar e analisar a informação para que se possa utilizá-la. Segundo os autores, vincular o ponto de produção com o ponto de entrega, de forma natural, consiste na principal meta da TI na cadeia de suprimentos. Mapear a informação em relação ao produto físico possibilita sua rastreabilidade, o planejamento e a estimativa dos tempos de atendimento com base em dados reais. É importante que qualquer parte interessada seja capaz de acessar a informação relativa ao paradeiro do produto.

Os sistemas de controle de estoques processam dados que refletem mudanças nos itens em estoque, como enfatiza O'Brien (2004). Após o processamento dos dados dos pedidos realizados pelos clientes, o sistema de controle de estoques registra as alterações nos níveis de estoques e prepara os documentos de expedição. Na sequência, o sistema de controle de estoques pode notificar os setores responsáveis sobre os itens que precisam ser adquiridos novamente e fornecer relatórios sobre a situação do estoque.

Para Beulke e Bertó (2001), manter um fluxo eficiente de entrada, estocagem e consumo de materiais é algo básico para se obter um controle de estoque. Avaliar a evolução dos consumos e insumos de materiais por classe, por grupos e por itens específicos para identificar os materiais que sofreram maior oscilação de consumo faz parte de outro controle importante, na visão dos autores.

⁵ "Bloco H" – Este bloco destina-se a informar o inventário físico do estabelecimento.

2.6 Indicadores de controle de estoque

De acordo com Ballou (2006), gerenciar estoques também é equilibrar a disponibilidade dos produtos com os custos de abastecimento necessários para um determinado grau de disponibilidade. O autor enfatiza, ainda, que a alta administração costuma ter maior interesse pelo investimento total em estoques e em níveis de serviços para mais grupos de itens do que pelo controle separado de itens. Com isso, métodos capazes de controlar grupos de itens coletivamente ganham espaço entre os procedimentos de controle de estoques, como, por exemplo, giro de estoques, classificação ABC⁶ e agregação de riscos.

Segundo Martins e Alt (2009), o inventário físico também é um importante indicador, tendo sido abordado no tópico 2.2 deste artigo. Os autores afirmam que, após a conclusão do inventário físico, é possível calcular a acurácia dos controles, o que possibilita analisar quantidade ou valor, verificando-se a porcentagem de itens corretos. O cálculo da acuracidade é realizado através da divisão entre o número (ou valor) de itens com registros corretos e o número (ou valor) total de itens, conforme exemplo:

Acurácia			
Itens com registros corretos:	98	=	98%
Itens inventariados:	100		

Quadro 4 – Acurácia do estoque

Fonte: Martins e Alt (2009, p. 201), adaptado pelo autor

Para Ballou (2006), o giro de estoques é o resultado da divisão das vendas anuais ao custo de estoque pelo investimento médio em estoque, levando-se em conta o mesmo período das vendas. Já para Dias (2009), a rotatividade ou giro do estoque é a relação entre o consumo anual e o estoque médio do produto, ou seja, a rotatividade é igual ao consumo médio anual dividido pelo estoque médio, conforme quadro 5. Dessa forma, é possível verificar quantas vezes o estoque se renovou no período em análise. Dias (2009) destaca que o índice de rotatividade do estoque representa um parâmetro fácil para a comparação de estoques entre empresas com ramo de atividade idêntico e entre classes de material do estoque.

⁶ Segundo Arnold (1999), a classificação ABC está baseada na observação de que um número pequeno de itens costuma dominar os resultados atingidos. O primeiro a fazer essa observação foi o economista italiano Vilfredo Pareto, motivo pelo qual se chama de lei de Pareto.

Rotatividade		
Consumo médio anual:	<u>2000</u>	= 20 vezes/ano
Estoque médio:	100	

Quadro 5 – Rotatividade do estoque

Fonte: Dias (2009, p. 74), adaptado pelo autor

Conforme Dias (2009), a taxa de cobertura é outro índice de análise de estoque que pode ser bastante útil, sendo a taxa de cobertura igual ao estoque médio dividido pelo consumo. Segundo Martins e Alt (2009), a cobertura de estoques indica o número de unidades de tempo (dias, meses, etc) em que o estoque médio irá cobrir a demanda média, sendo que, para esses autores, a cobertura de estoques é igual ao número de unidades de tempo dividido pelo giro de estoques, conforme exemplo:

Taxa de cobertura		
Nº de dias do período:	<u>360</u>	= 18 dias
Giro:	20	

Quadro 6 – Taxa de cobertura do estoque

Fonte: Martins e Alt (2009, p. 204-205), adaptado pelo autor

A análise da curva ABC permite identificar itens que demandam maior atenção e tratamento adequado quanto a sua administração, fazendo com isso que este seja um importante instrumento para o administrador, segundo Dias (2009). O autor observa, ainda, que a curva ABC tem sido utilizada para administração de estoques, definição de políticas de venda, estabelecimento de prioridades para a programação da produção, além de uma série de atividades usuais na empresa. Após a ordenação dos itens pelas suas importâncias relativas, as classes da curva ABC podem ser tratadas assim:

- a) Classe A: itens mais importantes, que merecem uma atenção especial da administração;
- b) Classe B: itens em situação intermediária entre as classes A e C;
- c) Classe C: itens menos importantes, justificando menor atenção da administração.

De acordo com Arnold (1999), através do sistema de classificação ABC de estoques, pode-se determinar a importância dos itens, possibilitando diferentes níveis de controle de acordo com a relevância de cada um. A manutenção de um grande número de produtos em estoque torna útil a classificação em relação a sua

importância, que normalmente é feita através de valores monetários, podendo-se utilizar outros critérios. Geralmente a relação percentual segue um padrão:

- a) Aproximadamente 20% dos itens representam 80% dos valores monetários;
- b) Aproximadamente 30% dos itens representam 15% dos valores monetários;
- c) Aproximadamente 50% dos itens representam 5% dos valores monetários.

Curva ABC		
Classe	Itens	Valor R\$
A	100	800.000,00
B	350	150.000,00
C	550	50.000,00
Totais	1.000	1.000.000,00

Quadro 7 – Curva ABC

Fonte: Desenvolvido pelo autor

Na visão de Martins e Alt (2009), uma análise exclusiva da relação entre as classes A, B ou C pode ocasionar distorções preocupantes, pois ela não considera a operação do sistema como um todo. Um item de baixo custo ou consumo adquirido em pequenas quantidades, por isso enquadrado na classe C, pode afetar a produção, caso venha a faltar. Para resolver esse problema, deve-se utilizar a criticidade de itens de estoque, que consiste numa avaliação do impacto que a falta dos itens causará na empresa em suas operações, seja em sua imagem perante clientes ou até mesmo na facilidade de sua substituição por outro item. Dentro desse conceito, os itens podem ser classificados da seguinte forma:

- a) Classe A: itens cuja falta causa a interrupção da produção e cuja substituição é difícil e sem fornecedor alternativo;
- b) Classe B: itens cuja falta não causa efeitos na produção no curto prazo;
- c) Classe C: o restante dos itens.

3 METODOLOGIA

A presente pesquisa se caracteriza como qualitativa exploratória, pois, de acordo com Silva (2003), este tipo de pesquisa tem por objetivo trazer ao pesquisador maior familiaridade com o problema, tornando-o mais claro. O autor explica, ainda, que, na maioria dos casos, este tipo de pesquisa costuma envolver

levantamento bibliográfico e consulta a pessoas que têm relação com o problema pesquisado, podendo ainda assumir a forma de pesquisa bibliográfica. Dessa forma, a mesma acaba caracterizando-se como qualitativa bibliográfica e exploratória.

Esta pesquisa foi realizada através da leitura de livros e da legislação acerca do tema, tendo ainda sido consultadas outras obras como artigos, publicações em revistas e periódicos, além de materiais de cursos e outros que puderam agregar valor ao estudo, que visa a responder sobre qual a importância do controle de estoques para as empresas industriais brasileiras de grande porte.

Por fundamentar-se em uma pesquisa qualitativa bibliográfica e exploratória, o estudo teve como técnica de obtenção dos dados o roteiro de entrevista semiestruturada aberta direcionada a três entrevistados.

A primeira entrevista foi realizada com um administrador, a segunda com um contador e a terceira com um advogado, do ramo calçadista de empresas industriais brasileiras de grande porte do Vale do Paranhana. O administrador respondeu a perguntas relacionadas a aspectos gerenciais e indicadores de controle de estoques, o advogado respondeu a perguntas relacionadas a aspectos contábeis, tributários e societários e o contador respondeu a todas as perguntas. As respostas dos entrevistados foram registradas, em meio digital, através de editor de texto, pelo autor.

Os dados foram analisados através do método indutivo e, conforme SILVA (2003, p. 39-40),

a indução parte de registros menos gerais para enunciados mais gerais. Podemos tomar como exemplo a Classificação da Contabilidade como ciência social. [...] O que relatamos é comum no uso do raciocínio indutivo. De acordo com a observação de alguns fatos, a mente humana tende a tirar conclusões gerais. O argumento indutivo fundamenta-se em premissas.

De posse das respostas dos entrevistados, os dados foram organizados, em meio digital, através de editor de texto, pelo autor, sendo comparados e analisados com os objetivos e a fundamentação teórica, visando-se à análise dos dados e à conclusão da pesquisa.

4 ANÁLISE DOS DADOS

Com o objetivo de verificar a importância do controle de estoques para as empresas industriais brasileiras de grande porte, foram feitos aos entrevistados os

seguintes questionamentos:

- a) Qual o tipo de inventário físico indicado para acompanhar a acuracidade dos estoques?

O contador e o administrador convergem: para maior acuracidade dos estoques o controle rotativo é mais adequado que o controle periódico, pois o inventário ocorre em períodos mais curtos. Na visão do contador, o controle rotativo facilita a verificação de erros com maior facilidade, assim como a minimização dos efeitos negativos causados por erros de processo ou de avaliação. Já o administrador entende que, além de melhorar a acuracidade, é possível verificar a validade dos produtos, evitando ainda a paralisação de toda a estrutura da empresa para efetuar a contagem.

Analisando os dados, o controle rotativo é o mais adequado, pois, além de possibilitar o acompanhamento do estoque em períodos menores, fica mais fácil identificar erros ou desvios sem a necessidade de grandes paralisações e, por consequência, com menores gastos com pessoal.

- b) Qual a importância do estoque de segurança?

Coadunam-se os pensamentos do administrador e do contador: estabelecer níveis de estoque de segurança é algo importante. Para o administrador, níveis de estoque elevados podem ocasionar problemas financeiros como um grande número de produtos obsoletos com baixo valor de mercado. Complementa o contador, dizendo que estoque em excesso pode gerar custos desnecessários com armazenamento e capital de giro parado. Por outro lado, o subdimensionamento do estoque de segurança pode ocasionar atraso na entrega dos pedidos e perdas de vendas.

O administrador acrescenta, ressaltando que baixos níveis de estoque podem levar à ruptura constante, ocasionando paradas de produção e, por consequência, ruptura no fornecimento a seus clientes. Ele afirma que o mais importante é administrar os níveis definidos para a segurança de toda operação, haja vista que o estoque de segurança deve funcionar apenas como um pequeno amortecedor para

minimizar os efeitos da variação da demanda assim como do tempo de reposição de um produto.

Diante disso, pode-se perceber que o estoque de segurança tem a finalidade de proporcionar segurança ao negócio, evitando ruptura nos níveis de serviço. O importante é estabelecer níveis bem-definidos, fazendo-se as adequações sempre que necessário, pois estoque alto é sinônimo de desperdício de capital, já estoque baixo é possibilidade de cliente insatisfeito ou de perda de cliente. Outra questão importante na definição do estoque de segurança é que ele pode variar de um período para outro para determinados itens, ou seja, questões como o clima e a sazonalidade do mercado devem ser consideradas.

c) Quais os mecanismos de controle de estoques?

Para o contador, definir os mecanismos de controle de estoques mais indicados é um tanto subjetivo, pois mecanismos importantes para uma empresa podem não ser para outra. Ele entende que o importante é que a movimentação dos materiais possua processos bem-definidos, que as pessoas estejam bem-treinadas e que se tenha um bom sistema de informática. Já o administrador entende que é muito importante a utilização de ferramentas flexíveis que permitam a empresa implantar diferentes estratégias de controle de acordo com a característica de cada tipo de produto, destacando as seguintes modalidades:

- a) *Just-in-time*;
- b) *Kanban*: reposição de estoque por nível de estoque através de cartões de identificação;
- c) Entrega programada: produtos com consumo regular e de fácil reposição;
- d) Previsão de consumo ao fornecedor;
- e) Controle da acuracidade do estoque;
- f) Inventário físico;
- g) Controle PEPS.

Observa-se que é preciso haver processos bem-definidos e que estes sejam de fácil utilização e verificação, assim como é importante a flexibilização dos controles, pois há itens que podem demandar controles diferenciados. Através dos controles é possível identificar a validade dos itens, otimizar os investimentos e evitar perdas e desvios.

d) Existe atendimento das demandas gerenciais pelos sistemas de informática?

Administrador e contador concordam que os sistemas de informática não atendem às demandas gerenciais a contento. O administrador entende que a maioria dos sistemas apresenta ferramentas para atender às demandas básicas, pois os conceitos de gestão e suas ferramentas de trabalho são amplamente divulgados e dominados pelas organizações em geral. Porém, a simples utilização de um sistema informatizado não basta, pois a maior parte do investimento em uma implementação não deveria ser no recurso tecnológico, mas, sim, em um amplo mapeamento cultural, político e social da organização.

A percepção do contador é que os sistemas informatizados devem moldar-se às empresas e não o inverso, pois sua impressão é que os ERP's⁷ são desenvolvidos cada vez mais para atender ao fisco e menos às empresas. Isso ocorre devido às regras fiscais, tributárias e contábeis, que acabam limitando o desenvolvimento de ferramentas para fins gerenciais, razão pela qual entende que os sistemas em geral não atendem às demandas gerenciais, salvo os sistemas desenvolvidos internamente que possibilitam maior aderência do ERP ao cotidiano da empresa.

Com base nos retornos dos entrevistados, verifica-se que o atendimento das demandas gerenciais não é pleno. Os sistemas em geral costumam atender ao básico, mas, às vezes, deixam a desejar devido a problemas de conceitos distorcidos ou à falta de foco no negócio do cliente.

e) Qual a importância do controle de estoques para a tomada de decisões?

O contador e o administrador são unânimes quanto à importância do controle de estoques para a tomada de decisões. No entendimento do administrador, um controle de estoque eficaz é fundamental para que uma empresa possa minimizar o capital investido no negócio, assim como maximizar seu lucro ao mesmo tempo, e possa utilizar, de uma forma racional, o seu espaço físico. Na visão do contador,

⁷ ERP (Enterprise Resource Planning) significa Planejamento de Recursos Empresariais. ERPs são sistemas (softwares) desenvolvidos para controle de vários departamentos e processos de uma organização.

estoques distorcidos podem ocasionar análise equivocada da situação da empresa, desperdício de recursos financeiros, ocultação de passivos tributários, atrasos na entrega, vendas perdidas, etc.

Destaca-se, assim, que o controle de estoques é extremamente importante para que a empresa possa aplicar os recursos físicos e financeiros de maneira adequada, impedindo desperdícios e perda de competitividade, além de evitar possíveis passivos tributários por conta de controles inadequados.

- f) Quais os critérios de avaliação e mensuração dos estoques e sua importância sob os aspectos contábeis e tributários?

Esta pergunta e a seguinte foram respondidas somente pelo contador.

Os critérios de avaliação e mensuração dos estoques são os definidos nos artigos 293 a 296 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR) e no CPC 16 – Estoques. Ressalta-se que tais critérios foram objeto de estudo do tópico 2.4 deste artigo. O contador alerta que a utilização desses critérios é importante para que a empresa não corra riscos de ter seu resultado arbitrado pelo fisco.

Ao analisar o tópico 2.4 e os comentários do contador, percebe-se que os critérios de avaliação dos estoques são importantes para que a empresa ofereça à tributação o valor correto, evitando ônus tributários, e apresente as peças contábeis conforme as normas contábeis.

Objetivando o planejamento tributário, as empresas que verificarem custos superiores aos percentuais definidos pelo fisco para arbitrar a valorização dos estoques poderão utilizar os percentuais definidos na legislação para mensurar os estoques, reduzido assim a carga tributária.

- g) Complementando a pergunta anterior, qual a sua importância sob os aspectos societários?

O contador considera o critério societário de avaliação dos estoques (CPC 16) mais correto, pois objetiva espelhar, de fato, o valor do ativo para a empresa. Segundo ele, a principal importância deste critério de avaliação se dá através da apresentação de índices mais realistas na análise econômico-financeira das empresas.

Assim, entende-se que as definições do CPC 16 para mensurar os estoques são mais reais, ao ponto que possibilitam demonstrar tanto aos sócios quanto aos investidores o verdadeiro valor de mercado deste ativo.

h) Existe legislação que trate da tributação dos estoques? Qual sua sistemática de cálculo?

Advogado e contador concordam que não há tributação sobre os estoques. O advogado refere que o resultado da sua venda é que sofre tributação, ou seja, o faturamento.

De acordo com o contador, apesar de os estoques não serem tributados, os critérios de avaliação refletem-se na apuração dos resultados das empresas e, por tal motivo, influenciam a tributação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) calculados com base no lucro real. Tais critérios de avaliação estão determinados pelo RIR, mais especificamente nos seus artigos 292 a 298, tendo sido tratados nos tópicos 2.2 e 2.4 os termos dos artigos 292 a 296. Já os artigos 297 e 298 tratam de produtos rurais e das vedações respectivamente.

Analisando os dados, é possível verificar que os estoques não são tributados, porém a sua forma de avaliação tem reflexo no resultado, pois, de acordo com o critério utilizado, o valor transferido para o custo pode ser maior.

i) Qual a importância do inventário físico para fins tributários e contábeis?

Segundo o contador, além de sua importância em nível gerencial (validação de processos internos), o inventário físico é fundamental para atestar que os valores dos estoques contabilizados espelham a realidade. Diferenças entre estoque real e estoque contabilizado distorcem o resultado e, em consequência, a análise dos indicadores da empresa e da base de tributação. Como as empresas de grande porte apuram o IRPJ e a CSLL com base no Lucro Real, as diferenças de estoques podem ocultar passivos relevantes.

Já para o advogado, a importância para fins tributários está na possibilidade de a empresa sofrer alguma autuação no caso de o estoque físico ser menor que o contabilizado, o que pode caracterizar venda sem emissão de nota fiscal.

Com base na fundamentação teórica e nas respostas do contador e do advogado, verifica-se que divergências entre os registros contábeis e as fichas de controle são inevitáveis e é através do inventário físico que se torna possível conciliar os controles e certificar-se de que as quantidades e os valores estão corretos. Havendo divergências, existe a possibilidade de erros nas apurações de resultado e de tributos.

j) Existem passivos tributários devido a erros na valorização dos estoques?

Para o contador, erros na valorização dos estoques podem ocasionar diferenças de IRPJ e CSLL a pagar nas empresas de grande porte, que são tributadas pelo Lucro Real, ocasionando assim passivos tributários conforme previsto no artigo 273 do RIR.

O advogado não visualiza implicação direta na seara tributária. Para ele, o que pode ocorrer é a valorização dos estoques de forma artificial no intuito de majorar o custo e assim reduzir o lucro. Assim, poderia a empresa ser lançada por reduzir de forma indevida o resultado.

Analisando as posições do contador e do advogado e a legislação citada, percebe-se a existência de passivos tributários, pois, da mesma forma que a superavaliação dos estoques enseja o pagamento a maior de tributos devido à antecipação do lucro, a subavaliação dos estoques enseja a postergação do pagamento de tributos.

Tais erros podem levar o fisco a desclassificar a escrituração contábil devido à dificuldade de determinação do Lucro Real. Como consequência, haverá o arbitramento do lucro conforme determina o artigo 530 do RIR.

k) Qual a importância da análise da curva ABC na tomada de decisões?

A análise da curva ABC é uma excelente ferramenta de apoio para os administradores de estoque, nas opiniões do administrador e do contador. Para o administrador, este indicador proporciona um melhor controle sobre suas atividades e analisa, com mais precisão e foco, a condição dos itens em estoque. Como a análise ABC leva em conta informações sobre o consumo e o investimento empregado no estoque, com o resultado da análise, a empresa pode obter uma

série de melhorias como redução no investimento de estoques, melhora no nível de serviço, redução de gastos com movimentações e até redução de espaço necessário para o armazenamento.

Para o contador, através deste indicador, são evidenciados os itens de estoque de valor mais relevante para as organizações. Dessa forma, mesmo com recursos escassos, um bom controle sobre esses itens principais pode garantir às empresas a redução de riscos e a otimização dos recursos financeiros.

Como destacaram os entrevistados, o uso deste indicador possibilita verificar os itens mais significativos tanto em termos financeiros quanto em termos físicos. Com base nessa análise, é possível definir as políticas internas para a manutenção dos estoques, provisionar a necessidade de investimentos, prever a demanda de capital ou destiná-lo para outros investimentos. É importante destacar que este indicador também pode ser utilizado para medir a criticidade, como a falta de um item de pequeno valor pode causar para o negócio, conforme tratado no tópico 2.6 deste artigo.

l) A rotatividade dos estoques pode trazer um diferencial competitivo?

Contador e administrador corroboram que a rotatividade dos estoques pode representar um diferencial competitivo em uma organização. O contador alega que os responsáveis financeiros das empresas afirmam que estoque é sinônimo de desperdício de capital. Além disso, os estoques geram diversas despesas para sua manutenção (espaço, recursos humanos, seguros, etc). Finaliza, informando que, quanto menores os níveis de estoques necessários para empresa operar, maior será sua competitividade.

O administrador julga importante entender primeiramente a estratégia adotada pela empresa no que diz respeito à distribuição do seu produto final. Por exemplo, uma empresa que produz conforme a demanda de pedidos tende a possuir um alto giro de estoque de seus produtos, já em uma empresa que produz para pronta entrega, a dificuldade em manter um bom giro de estoque aumenta, pois as incertezas de demandas futuras podem refletir em níveis altos de estoque, que devem ser minimizados com estratégias de aproximação do cliente, objetivando a redução de prazos de entrega e reconhecimento das demandas reais no ponto de venda.

Nesses casos, quando a empresa consegue uma alta rotatividade em seus produtos, esse fato por si só se apresenta como um diferencial competitivo, pois a rotatividade da indústria se torna um argumento de marketing e vendas, auxiliando inclusive seus clientes na determinação da compra de produtos que apresentam uma melhor aceitação no mercado consumidor.

Analisando a visão dos entrevistados, destacam-se como fatores importantes a redução dos níveis de estoque (redução do capital investido) e a melhora da estratégia comercial, possibilitando argumentos para incremento de vendas dos clientes, tendo como consequência maior giro no estoque.

m) Qual a importância da acuracidade dos estoques e o percentual aceito?

Outro indicador importante é a acuracidade dos estoques, que, na visão do administrador, possui um percentual utilizado como aceitável entre 95% e 99%. Já o contador entende que não há um percentual padrão, mas, quanto mais próximo de 100%, melhor. Ambos concordam que cabe a cada empresa determinar o nível de aceitação, levando em conta sempre o grau de importância e o impacto dos estoques em relação ao seu negócio.

As empresas procuram trabalhar com menores custos operacionais e, com isso, os estoques são administrados de forma a ficarem cada vez mais enxutos, ou seja, para uma mesma demanda ou até maior manter níveis de estoques cada vez mais baixos é uma tendência necessária, relata o administrador sobre a importância deste indicador. Com isso, a acuracidade é determinante para evitar possíveis riscos de faltas ou sobras de estoque, que acabam gerando compras desnecessárias ou desperdício de produtos.

Sob os aspectos tributários, o contador indica que as quebras de estoques passíveis de dedução do IRPJ e da CSLL estão definidas no artigo 291 do RIR.

Percebe-se, assim, que, através do acompanhamento da acuracidade, é possível certificar-se de que a necessidade de compra de um determinado item é real, evitando faltas de estoque ou investimentos desnecessários. Além disso, esse acompanhamento pode auxiliar na verificação de possíveis desvios.

n) Quais os indicadores imprescindíveis na avaliação dos estoques?

Os indicadores imprescindíveis na avaliação dos estoques são:

Na visão do contador	Na visão do administrador
Acuracidade do estoque Rotatividade do estoque Percentual de utilização de capacidade Índice de faltas de estoque Quebras e perdas de estoque	Inventário físico x contábil Acuracidade do estoque Rotatividade do estoque Estoque médio (análise de valores monetários) Classificação/Análise ABC Nível de ruptura do estoque

Quadro 7 – Quadro comparativo dos indicadores de controle de estoques

Fonte: Desenvolvido pelo autor

Entende-se que os indicadores citados no quadro acima possibilitam um excelente acompanhamento da situação dos estoques, facilitando a administração deste ativo.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com base na legislação fiscal, societária e nas referências bibliográficas consultadas, conclui-se que as empresas industriais brasileiras de grande porte que têm um bom controle de estoque podem obter um bom planejamento tributário e operacional, reduzindo a carga tributária e os investimentos na manutenção dos estoques, melhorando o nível de atendimento aos clientes quanto à disponibilidade dos produtos. Além disso, podem ter a certeza de que as suas demonstrações contábeis estão adequadas devido ao nível de qualidade do controle e acompanhamento gerencial das mesmas.

Em razão de sua importância na atividade industrial, os estoques são merecedores de análise minuciosa. Os controles adequados e os indicadores da situação dos estoques são ferramentas indispensáveis para que os administradores façam boa gestão deste ativo e consigam obter vantagem competitiva.

Com o inventário físico é possível identificar erros, desperdícios, desvios, a validade de produtos e a acuracidade dos estoques. Assim, o mesmo tem papel fundamental dentre os diversos indicadores à disposição dos administradores, além de atestar que os valores contabilizados espelham a realidade.

As empresas que possuem bons controles internos na área de estoques podem ter uma melhor visão do momento de compra dos produtos e uma definição adequada do nível do estoque de segurança necessário. Destaca-se que a

manutenção de níveis baixos envolve menor investimento de capital nos estoques e possível melhora nos lucros, tendo também uma melhora na sua rotatividade.

A utilização de um sistema de informática adequado a sua realidade pode contribuir para a obtenção de controles internos eficazes e de informações gerenciais que auxiliem nas tomadas de decisões, apesar de os programas disponíveis no mercado não atenderem às demandas de forma plena.

Analisando-se os aspectos societários, contábeis e tributários, evidencia-se que a determinação correta dos métodos de avaliação e mensuração dos estoques é indispensável, tendo em vista seu reflexo no resultado da empresa e na apuração do IRPJ e da CSLL. Verificou-se que eventuais erros nos critérios de avaliação e custos incorretos podem ensejar passivos tributários para empresa. É importante observar que a valorização dos estoques pelo arbitramento pode proporcionar melhores resultados para a empresa e redução na tributação.

Portanto, a importância do controle dos estoques para as empresas industriais brasileiras de grande porte está relacionada ao bom desempenho do negócio, sendo seu papel fundamental para a prosperidade dessas organizações.

REFERÊNCIAS

ARNOLD, J. R. Tony. **Administração de materiais**: uma introdução. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

BALLOU, Ronald H. **Gerenciamento da cadeia de suprimentos/logística empresarial**. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2006.

BEULKE, Rolando; BERTÓ, Dalvio José. **Estrutura e análise de custos**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

BRASIL. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 26 Mar. 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3000.htm>. Acesso em: 25 jul. 2012.

BRASIL. Decreto Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Altera a Legislação do imposto sobre a renda. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 Dez. 1977. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1598.htm>. Acesso em: 31 mar. 2012.

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 15 Dez. 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 19 ago. 2012.

CHOPRA, Sunil; MEINDL, Peter. **Gerenciamento da cadeia de suprimentos**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2003.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 16 – Estoques**. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_16_R1.pdf>. Acesso em: 31 mar. 2012.

DIAS, Marco Aurélio P. **Administração de materiais: uma abordagem logística**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FRIES, Lauri Natalicio. **Contabilidade para estudantes**. 1. ed. Taquara: FACCAT, 2002.

HIGUCHI, Hiromi *et al.* **Imposto de Renda das Empresas**. 36. ed. São Paulo: IR Publicações, 2011.

IUDÍCIBUS, Sérgio de *et al.* **Manual de Contabilidade Societária**. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS, Petrônio Garcia; ALT, Paulo Renato Campos. **Administração de Materiais e Recursos Patrimoniais**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

O'BRIEN, James A. **Sistemas de informação e as decisões gerenciais na era da Internet**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

OLIVEIRA, Luís Martins de *et al.* **Manual de contabilidade tributária: textos e testes com as respostas**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro de. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2003.

SIMCHI-LEVI, David *et al.* **Cadeia de Suprimentos: projeto e gestão**. Porto Alegre: Bookman, 2003.