



UM ESTUDO SOBRE O IMPACTO DA ESCOLHA DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO NA FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA DOS PRODUTOS

Flávia Pereira Eleutério

Luana Carolina Canno

Mônica Aparecida dos Santos Ferreira

Thaila Mayara de Almeida Davanço¹

Orientador: Profa. Ms. Ana Cristina Ghedini Carvalho

Resumo: O objetivo da constituição de uma empresa é gerar receita a seus sócios. Para que isso seja alcançado, é necessário que a estruturação da empresa seja bem planejada e seus custos e despesas sejam menores que os ganhos oriundos de sua atividade. Parte importante nesse planejamento é a escolha do regime tributário adequado, de acordo com o ramo de atividade exercido e o faturamento bruto previsto, uma vez que a apuração e recolhimento dos tributos influenciam diretamente na composição do custo utilizada para cálculo do preço de venda. Caso o regime tributário escolhido seja oneroso para a empresa, o resultado de suas vendas poderá ser diminuído. O presente trabalho tem como finalidade analisar, por meio de comparação, a influência do regime tributário na composição do preço de venda, e demonstrar o quanto a escolha correta por parte do empresário beneficiará o resultado final de sua empresa, conscientizando, assim, sobre a importância do planejamento tributário para a sobrevivência e o crescimento financeiro da instituição.

Palavras-chave: Planejamento; Regime Tributário; Preço de Venda; Crescimento Financeiro; Recolhimento de Tributos.

Introdução

O sistema tributário brasileiro é constantemente discutido pelas classes obrigadas ao recolhimento de tributos, sejam eles de âmbito federal, estadual ou municipal. Pessoas físicas ou jurídicas estão diretamente ligadas à contribuição com os cofres públicos, o que atinge os contribuintes diretamente, tendo em vista a onerosidade e complexidade dos tributos. São dezenas de tributos incidentes sobre as atividades das pessoas jurídicas, os quais exercem influência direta sobre resultados da empresa ao final do período. Além da divisão dos tributos entre competências Federal, Estadual e Municipal, as alíquotas de

¹ Alunas regularmente matriculadas no sétimo semestre do Curso de Ciências Contábeis do Uni-Facef Centro Universitário de Franca.



recolhimento de cada um desses tributos variam de acordo com o estado e atividade da empresa.

Para as empresas, o recolhimento desses tributos é fator de extrema relevância, pois sua incidência influencia diretamente no resultado auferido em seu exercício. Atualmente, existem no Brasil três regimes diferentes de tributação para pessoa jurídica, os quais podem variar de acordo com porte, faturamento, ramo de atividade entre outros.

Toda empresa tem como finalidade a obtenção de lucro em troca da exploração de sua atividade, e para que esta seja rentável é necessário a elaboração de um planejamento tributário aprofundado que contemple todas as necessidades da empresa em busca de sua melhor aplicação.

Durante o processo de formação do preço de venda de uma mercadoria, não se deve considerar somente os custos diretos incorridos na fabricação do produto tais como matéria prima, mão de obra, embalagens, e demais custos e despesas decorrentes da produção. É imprescindível adicionar os custos indiretos como por exemplo a equipe administrativa da empresa, e provisionar quais os recolhimentos de impostos serão necessários tanto ao que se refere a obrigações trabalhistas, como os tributos de incidência federal, estadual e municipal que serão pagos nas compras de materiais e também na venda do produto acabado.

Durante o planejamento, principalmente nas pequenas empresas, possivelmente devido à falta de conhecimento teórico específico sobre o assunto por parte de alguns empresários, a forma de tributação não é analisada de forma adequada o que prejudica dramaticamente o resultado da operação da instituição.

Deve-se analisar o modo de tributação além do recolhimento obrigatório dos tributos, considerando que os custos estão intimamente ligados ao dispêndio financeiro ocorrido.

É de suma importância que o estudo sobre os possíveis regimes seja feito para a estruturação dos custos, sendo indiscutível o reflexo da incidência dos



tributos nos custos e a dificuldade na produção e negociação de mercadorias diante da elevada carga tributária brasileira.

O presente trabalho tem como objetivo geral analisar qual o reflexo do regime de tributação aplicado ao objeto de exploração da empresa com relação à composição do preço de venda praticado pela mesma. Busca-se especificar, por meio de análise e comparação, a diferença que pode ser auferida pelo empresário, desde que o mesmo se conscientize da importância do planejamento tributário e o aplique, possibilitando a redução do recolhimento de tributos, redução do preço de venda aplicado com a possibilidade de aumentar seu ganho efetivo com a execução de sua atividade.

Para a realização deste trabalho, será feito um estudo de caso, com pesquisa iniciada por revisão bibliográfica em livros e artigos. Em seguida será realizado um estudo de caso em uma indústria do ramo calçadista, onde a análise considerará apenas um produto. Os dados da formação do preço de venda serão registrados através dos fatos fornecidos pela indústria aqui estudada, alocando os valores do preço de venda nos regimes de tributação escolhidos para comparação: Simples Nacional e Lucro Presumido.

Na sequência, são apresentados os resultados da pesquisa, que ainda está em andamento, obtidos até o momento a partir da revisão bibliográfica do tema relacionado ao estudo.

1 Regimes de tributários brasileiros

A legislação brasileira vigente permite ao empresário, pessoa jurídica, a opção por três diferentes regimes de tributação, que podem ou não ser exigidos por lei de acordo com alguns critérios como a atividade da empresa e seu faturamento anual. A opção pelo regime de tributação é feita anualmente, tomando como referência o ano calendário anterior. A decisão da modalidade escolhida deve ser criteriosamente avaliada pelos diretores e contadores de acordo com a realidade de cada empresa sendo considerado uma forma de planejamento tributário.



Este é o primeiro passo para que o planejamento tributário desta seja eficaz, uma vez que a opção errada no início do ano calendário poderá desestruturar a empresa, podendo ser alterada apenas no início do próximo exercício, visto que a opção é definida no primeiro pagamento do imposto. Os impactos dessa escolha, seja de maneira adequada ou não, exercerá reflexo a longo e curto prazo dentro da instituição.

O regime de tributação escolhido exerce influência direta sobre os tributos de competência federal, sendo assim a incidência de tributos como ICMS e ISS não sofrem alteração dependendo do regime de tributação que poderá ser: Lucro Real, Lucro Presumido ou Simples Nacional, envolvendo o cálculo dos tributos: IRPJ, CSL, PIS e COFINS.

1.1 Lucro Real

De acordo com o art. 247 do RIR/1999, lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação fiscal. A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das leis comerciais. O Lucro real considera todas as receitas, menos todos os custos e despesas da empresa, ou seja, o tributo tem como base o lucro apurado.

Essas adições e exclusões devem ser escrituradas no LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real), livro de escrituração de natureza eminentemente fiscal que foi instituído pelo Decreto-Lei nº 1.598/77 e tem como finalidade a apuração extra contábil do lucro real sujeito a tributação pelo imposto de renda em cada período de apuração, além de registrar os elementos que poderão afetar os resultados de períodos futuros.

A apuração do Lucro real pode ser feita em duas modalidades: a trimestral e a Anual. GARCIA (2014), analisa separadamente os três regimes, apenas no tocante ao IRPJ e a CSLL concluindo que, como a empresa paga os referidos tributos quando obtém lucro, na maioria dos casos é este regime é a



melhor alternativa. O Lucro Real ainda dá direito aos créditos do PIS e COFINS embutidos no preço de matérias-primas e alguns insumos.

1.2 Lucro Presumido

O Lucro Presumido é uma forma de tributação simples para determinação da base de cálculo para apuração do Imposto de Renda e da CSLL daquelas pessoas jurídicas que não estiverem obrigadas, naquele período, à apuração pelo Lucro Real.

De acordo com o Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99 (Decreto 3.000/99) as pessoas jurídicas permitidas à optar por esse regime de apuração do IRPJ e CSLL são aquelas que tenham auferido receita bruta no ano anterior até 78 milhões ou proporcional aos meses de atividade e também as pessoas jurídicas que não estejam obrigadas a apuração pelo Lucro Real.

Neste regime, a base de cálculo é obtida por meio de aplicação de um percentual de lucratividade presumido, definido pela legislação, sobre a Receita Bruta dependendo da atividade econômica de cada empresa. A apuração do Lucro Presumido é feita trimestralmente (31 de março; 30 de junho; 30 de setembro; e 31 de dezembro) com a opção formalizada no pagamento da primeira quota do tributo.

1.3 Simples Nacional

O Simples Nacional é um regime especial de arrecadação, cobrança e fiscalização aplicável às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, previsto na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Ele reúne oito tributos (municipais, estaduais e federais) em um único documento de pagamento mensal, o DAS (Documento Único de Arrecadação). São eles: IRPJ, IPI, CSLL, COFINS, PIS/Pasep, CPP, ICMS e ISS. No caso das atividades industriais, o Simples tem alíquota mínima de 4,5% e máxima de 12,11%.

Para aderir ao Simples Nacional a empresa deve se enquadrar no conceito de micro ou pequena empresa, com faturamento anual, no primeiro caso, de até R\$ 360.000,00 e de até R\$ 3.600.000,00 no segundo caso.



A Receita Federal (2015), aponta como características principais do Regime do Simples Nacional as que são a seguir citadas: ser facultativo; ser irretratável para todo o ano-calendário; abrange os seguintes tributos: IRPJ, CSLL, PIS/Pasep, Cofins, IPI, ICMS, ISS e a Contribuição para a Seguridade Social destinada à Previdência Social a cargo da pessoa jurídica (CPP); recolhimento dos tributos abrangidos mediante documento único de arrecadação - DAS; disponibilização às ME/EPP de sistema eletrônico para a realização do cálculo do valor mensal devido, geração do DAS e, a partir de janeiro de 2012, para constituição do crédito tributário; apresentação de declaração única e simplificada de informações socioeconômicas e fiscais; prazo para recolhimento do DAS até o dia 20 do mês subsequente àquele em que houver sido auferida a receita bruta; possibilidade de os Estados adotarem sublimites para EPP em função da respectiva participação no PIB. Os estabelecimentos localizados nesses Estados cuja receita bruta total extrapolar o respectivo sublimite deverão recolher o ICMS e o ISS diretamente ao Estado ou ao Município.

A opção por este regime é vedada, conforme art. 3º § 4 da LC 123/2006 incisos I ao XI que trazem as seguintes disposições: I - de cujo capital participe outra pessoa jurídica; II - que seja filial, sucursal, agência ou representação, no País, de pessoa jurídica com sede no exterior; III - de cujo capital participe pessoa física que seja inscrita como empresário ou seja sócia de outra empresa que receba tratamento jurídico diferenciado nos termos desta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo; IV - cujo titular ou sócio participe com mais de 10% (dez por cento) do capital de outra empresa não beneficiada por esta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo; V - cujo sócio ou titular seja administrador ou equiparado de outra pessoa jurídica com fins lucrativos, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo; VI - constituída sob a forma de cooperativas, salvo as de consumo; VII - que participe do capital de outra pessoa jurídica; VIII - que exerça atividade de banco comercial,



de investimentos e de desenvolvimento, de caixa econômica, de sociedade de crédito, financiamento e investimento ou de crédito imobiliário, de corretora ou de distribuidora de títulos, valores mobiliários e câmbio, de empresa de arrendamento mercantil, de seguros privados e de capitalização ou de previdência complementar; IX - resultante ou remanescente de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento de pessoa jurídica que tenha ocorrido em um dos 5 (cinco) anos-calendário anteriores; X - constituída sob a forma de sociedade por ações. XI - cujos titulares ou sócios guardem, cumulativamente, com o contratante do serviço, relação de pessoalidade, subordinação e habitualidade.

2 Tributos incidentes na formação do preço de venda

De acordo com Steinbruch (2015):

” Têm -se, atualmente, no Brasil mais de seis dezenas de tributos em vigor. Além dessa enorme quantidade de tributos, da elevada carga tributária, o contribuinte brasileiro tem, ainda, que atender a quase uma centena de obrigações acessórias. Caso o contribuinte não cumpra com essa burocracia fiscal, estará sujeito a pesadas multas. Outro aspecto que merece ser considerado é o elevado custo, para o contribuinte, para atender a todas essas obrigações acessórias. Estima-se que o custo das obrigações acessórias, para as empresas, é em torno de 1,5% do seu faturamento. Em 2010, esse custo representou algo na faixa dos R\$ 50 bilhões.”

STEINBRUCH (2015) expõe três pontos que impactam na formação do preço de venda, sendo: quantidade de tributos, elevada carga tributária, elevado custo para atender às obrigações acessórias. Notória é a complexibilidade para a correta formação de preços de venda.

Para Bernardi (2004), os impostos são relevantes e constituem em um pesado encargo para a empresa e para o mercado, portanto, devem ser criteriosamente avaliados e considerados corretamente nos preços.

De acordo com Assef (2005, pg.15): “A correta formação de preços de venda é questão fundamental para a sobrevivência e o crescimento autossustentado das empresas, independente de seus portes e de suas áreas de atuação”.



NEVES (2006) conclui que:

“A fixação do preço de venda das mercadorias ou produtos é uma tarefa complexa, onde diversos fatores tendem a influenciar a sua determinação. Nesse contexto o custo de aquisição ou produção é uma variável que desempenha importante papel uma vez que, em condições normais, o produto não deve ser vendido por um valor que esteja abaixo do preço de custo. Para que o preço de venda seja fixado por um valor superior ao de seu custo de aquisição ou produção, a empresa deverá transferir para o consumidor o ônus da incidência dos tributos sobre o faturamento e o lucro da empresa.”

Na análise e avaliação da formação do preço de venda, serão considerados tributos que influenciam na sua formação como o imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ), contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), as contribuições ao PIS (Programa de Integração Social) e a COFINS (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social), o ICMS (Imposto sobre Operações relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação) e o IPI (Imposto sobre produto industrializado).

ICMS

Conforme previsto na Constituição Federal de 1988, Artigo 155, inciso II e § 2º incisos VI a IX, é de competência dos Estados e Distrito Federal instituírem e disciplinarem o ICMS - Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.

No Estado de São Paulo, contexto em que o presente trabalho se realiza, o ICMS está previsto na Lei 6.374/89 que em seu Artigo 1º, prevê como hipótese de incidência do tributo as operações relativas à circulação de mercadorias e a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações; o fornecimento de mercadoria com prestação de serviços; a entrada de mercadoria ou bem, importados do exterior; serviços prestados no exterior ou cuja prestação tenha se iniciado no exterior.



IRPJ

Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, previsto no Decreto nº 3.000/99, é um tributo federal, incidente sobre o lucro, que poderá ser apurado pelo lucro real, presumido ou arbitrado.

O lucro real é apurado a partir do resultado contábil, fazendo as adições e exclusões efetuadas sobre os lançamentos constantes do Lalur (Livro de Apuração do Lucro Real), ou sobre o Faturamento/Receita Bruta, caso a empresa haja optado pelo pagamento do IR por Lucro Presumido, cujo percentual de presunção oscila entre 1,6% a 32%, conforme o tipo de atividade da empresa.

O Imposto de Renda Pessoa Jurídica, tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica” (art 43 –CTN). A base e cálculo e apuração dependem do regime de tributação escolhido pela empresa, podendo ser Lucro Real, Lucro Presumido ou Simples Nacional. A alíquota básica é de 15% além do adicional de 10% sobre a parcela da base de cálculo que exceder R\$ 20 mil mensais.

A legislação que define os aspectos relacionados ao IRPJ são:

- a) Lei Nº 8.383, de 30 de Dezembro de 1991.
- b) Lei Nº 9.430, de 27 de Dezembro de 1996.
- c) Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99 - Decreto Nº 3.000, de 26 de Março de 1999.

CSLL

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido foi instituída pela Lei 7.689/88 com fundamento no artigo 195, I, “a” da Constituição Federal, tal contribuição é destinada ao financiamento da seguridade social. A base econômica é sobre o lucro, assim como do IRPJ, a apuração é baseada na opção de tributação da empresa que poderá ser pelo Lucro Real, Presumido ou Simples Nacional. A alíquota da CSLL é de 9% para as empresas que optam pelo lucro real e pelo lucro presumido.



PIS-PASEP e COFINS

As contribuições sociais estão previstas na Constituição Federal de 1988, nos art. 149 e 195. Segundo o art. 194 da Carta Magna, a seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos a saúde, a previdência, e a assistência social. No caso da contribuição ao PIS, a norma constitucional que a prevê está contida no Art. 239 da Carta Magna.

No plano infraconstitucional, o PIS foi instituído pela Lei Complementar 7/70 e a COFINS pela Lei Complementar 70/91. Referidas normas tratam das contribuições apuradas no regime cumulativo, ou seja, incidem sobre o valor total da receita de venda em todas as etapas da cadeia produtiva. Com a edição das Leis 10.637/2002 referente ao PIS e 10.833/2003 referente a COFINS, passou a existir também o regime não cumulativo das contribuições

IPI

Conforme descrito no Regulamento do IPI (RIPI), o IPI incide sobre os produtos industrializados nacionais e estrangeiros no momento do desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira, ou a saída do produto do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial. A base de cálculo é o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial. No caso de produto importado, o valor que servir de base para o cálculo dos tributos aduaneiros, acrescido do montante desses tributos e dos encargos cambiais. São várias as alíquotas e estão presentes na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI).

3 Formação do preço de venda

Toda empresa tem a necessidade de determinar com exatidão seu preço de venda.



A formação de preços representa uma das mais importantes e nobres atividades empresariais. A definição equivocada do preço pode arruinar um negócio. Embora discussões e dúvidas permaneçam sobre o fato de ser arte ou ciência, existe a certeza de que, sob a óptica da empresa, o preço deve ser superior aos custos plenos incorridos, aí incluindo os tributos. Da diferença entre os preços e custos plenos e impostos nascem o conceito de lucro e a manutenção das atividades empresariais (BRUNI, 2006)

Para que o preço de venda seja definido, é preciso conhecer o custo do produto; além dos requisitos que envolvem a área do marketing e tomando por base as diferentes formas de fixação do preço de venda, posto que, os preços podem ser fixados com base nos custos, no mercado ou com base numa combinação de ambos. Todo este processo deverá ser significativo e produzir informações úteis a empresa.

Conforme Zanluca (2015), a formação do preço de venda pode ser determinada por uma equação que simplificada considera lucro, custo e despesas variáveis. Dessa forma adotando-se a equação apresentada por Zanluca (2015), o presente trabalho passará a abordar especificadamente estes elementos que integram o preço de venda.

3.1 Elementos que compõem o preço de venda

3.1.1 Custo

Uma adequada definição do preço de venda, seja de um produto ou serviço junto ao mercado, depende de um equilíbrio entre o preço de mercado e o valor calculado em função de seus custos e despesas.

Assim, “tudo que constitui objeto de transação, produto, mercadoria ou serviço prestado entre uma empresa e seus consumidores necessita de um preço” (MEGLIORINI, 2012, p. 231).

Nesse sentido, o custo apresenta-se como importante elemento que integra o preço de venda. Conforme tratado por Martins (2003, p.17), o custo é um Gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços.

Todo valor investido na sua produção, que esteja diretamente ligado ao seu produto ou serviço, deve ser considerado como um custo, como matéria-



prima, mão – de – obra direta. Todos estes valores agregados irão compor o custo final do produto ou serviço.

Os custos podem ser classificados como diretos e indiretos e de acordo com Martins (2003, p. 32), esta classificação está relacionada ao produto feito ou serviço prestado, e não à produção no sentido geral ou aos departamentos dentro da empresa.

São considerados custos diretos de produção a mão de obra direta, matéria prima e embalagens, como custos indiretos de produção tem-se a energia elétrica, a depreciação de equipamentos, supervisão de fábrica e aluguel do prédio.

Todos estes valores integram o custo final do produto, mas alguns estão diretamente ligados à fabricação do produto, enquanto outros, como é o caso do supervisor da fábrica, estão ligados ao processo de produção, porém este custo também fará parte do custo final do produto como um todo.

Além da divisão dos custos entre Diretos e Indiretos, os custos também podem ser classificados como Fixos ou Variáveis, de acordo com a relação entre o valor total de um custo e o volume de atividade numa unidade de tempo (MARTINS, 2003).

Custos fixos são aqueles que não se alteram em virtude do volume produzido em determinado período de tempo, podendo ser citados como exemplo o valor do aluguel de prédios, mão de obra direta, taxas municipais e federais.

Já os custos variáveis são alterados pela relação entre tempo e volume produzido. São considerados como custos variáveis a energia elétrica, a matéria prima, os impostos sobre vendas.

Dentro dos custos para a formação do preço de venda, podem ser destacados a matéria prima, a mão de obra e os custos indiretos de fabricação. Matéria-prima são os materiais adquiridos prontos, as embalagens e os outros componentes diretos utilizados no processo de produção, que serão alocados diretamente aos produtos.

A Mão-de-Obra Direta (MOD), gasto relativo ao pessoal que trabalha diretamente na produção (NEVES e VICECONTI, 2010, p. 74), por se referir a um



gasto possível de averiguar o tempo despendido na produção, tem seu valor é facilmente apropriado sem a necessidade de rateio para sua alocação.

“Os gastos relativos ao pessoal da produção que necessitam de algum critério de rateio para sua apropriação ao produto são classificados como Mão-de Obra Indireta (MOI)...” (NEVES e VICECONTI, 2010, p. 74). Na mão-de-obra indireta inexistente uma forma apropriada de alocação, sendo necessária a utilização de métodos de rateio para tal.

Já os custos indiretos de fabricação (CIF) são todos os gastos que a empresa incorre para a produção e que não estejam enquadrados como gastos com Material Direto ou Mão-de-obra Direta (NEVES e VICECONTI, 2010, p. 80).

As despesas consistem em outro elemento que compõem o preço de venda. De acordo com Neves e Viceconti (2010, p.16), as despesas são gastos com bens e serviços não utilizados nas atividades produtivas ou são consumidos com a finalidade de obtenção de receitas.

Portanto custos e despesas não são fáceis de distinguir, podendo-se partir do pressuposto de que todos os gastos implicados no produto até que estejam prontos são custos e depois disso são caracterizados como despesa.

3.2 Sistemas de custeio

As formas de custeio são meios utilizados para apuração e apropriação dos custos ao produto. É uma ferramenta que auxilia a contabilidade de custos na geração de informações que servirão de suporte para áreas afins, como por exemplo, a formação do preço do produto que será praticado, objeto do presente estudo. Podem ser citados o custeio por absorção, o custeio variável ou direto, o custeio baseado em atividades ou ABC, custeio RKW e custeio meta ou target costing.

Serão tomados como base dois sistemas de custeio, o custeio por absorção, que é permitido pela legislação vigente e o custeio variável, que não é permitido pela legislação mas pode ser utilizado como ferramenta para fins gerenciais.



3.2.1 Custeio por absorção

O custeio por absorção é o método aceito pela legislação e parte da aplicação dos princípios de contabilidade que, de acordo com Martins (2003) “consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos”.

Apesar de terem surgido com o tempo outros critérios diferentes, este ainda é o adotado pela Contabilidade Financeira, e ainda que seja considerado pela Auditoria externa como básico e podendo falhar como instrumento gerencial, é obrigatório para fins de avaliação dos estoques.

Para que se apurem os custos pelo método do custeio por absorção é necessário separar os custos e despesas, apropriar os custos diretos e indiretos a produção realizada no período para apurar o custo da produção acabada e dos produtos vendidos para que se chegue na apuração do resultado.

A principal distinção existente nesse método é entre custos e despesas, ou seja, essa separação é importante pois as despesas vão impactar somente no resultado do exercício diretamente.

3.2.2 Custeio variável ou direto

O custeio variável ou direto é o método que considera os custos e despesas variáveis relacionados ao produto.

É um tipo de custeio em que consideramos como sendo custo de produção do período apenas os custos variáveis, porém os custos fixos que existem mesmo que não haja produção são considerados como despesa e não como custo do período, sendo assim encerrado diretamente no resultado do exercício.

De acordo com Neves e Vicenconti, 2000, no custeio variável a diferença entre o valor de vendas líquidas e a soma do Custo dos Produtos



Vendidos (que só contém Custos Variáveis) com as Despesas Variáveis (administrativas e de vendas) é denominada de Margem de Contribuição.

O custeio variável pode proporcionar informações vitais as empresas, porém os princípios contábeis hoje aceitos não admitem seu uso. De fato, essa não aceitação do custeio variável não impede que a empresa o utilize como fins gerenciais.

3.2.3 Diferença entre os métodos de custeio

HORNGREN (1986) evidencia algumas diferenças entre o custeio por absorção e o custeio direto.

Absorção	Variável
<ul style="list-style-type: none">• custos fixos são atribuídos ao produto	<ul style="list-style-type: none">• custos fixos são atribuídos ao período
<ul style="list-style-type: none">• conceito de lucro bruto e custo do produto vendido	<ul style="list-style-type: none">• conceito de margem de contribuição
<ul style="list-style-type: none">• demonstração de resultado não demonstra claramente relação custo-volume-lucro	<ul style="list-style-type: none">• por separar custos fixos de variáveis, a relação custo-volume-lucro é direta
<ul style="list-style-type: none">• aumento de lucro, com aumento de estoque	<ul style="list-style-type: none">• diminuição de lucro com aumento de estoque
<ul style="list-style-type: none">• classificação funcional dos custos	<ul style="list-style-type: none">• classificação por comportamento de custos

Quadro 1 - Diferenças entre Método de Custeio Absorção e Variável (HORNGREN, 1986)

3.3 Mark-up

Barreiros (2012) define “Mark-up, como valor desejado de margem de lucro adicionado ao preço de custo do produto”. Segundo Martins (2003), tratando da formação de preço com base nos custos, no cálculo dos preços de dentro para fora, o ponto de partida é o custo do bem ou serviço apurado segundo um dos critérios tratados, Custeio por Absorção ou Custeio Variável etc. Sobre esse custo



,agrega-se uma margem, denominada mark-up, que deve ser estimada para cobrir os gastos não incluídos no custo, os tributos e comissões incidentes sobre o preço e o lucro desejado pelos administradores.”

O índice de mark-up é composto pela somatória do percentual dos gastos e despesas indiretos na produção e venda do produto e também a margem de lucro esperada na venda, como detalhado a seguir:

- a) Gastos e despesas: inclui, por exemplo, despesas administrativas que não estão diretamente ligadas a produção da unidade a ser comercializada, como os gastos incorridos no escritório da administração, despesa com folha de pagamento e insumos consumidos por este setor.
- b) Comissão dos vendedores: a porcentagem paga as vendedores e representantes devem ser previamente planejadas e embutidas na composição do preço de venda do produto, visto que o pagamento desta é impreterível e se não alocada corretamente, diminui o valor de retorno ao empresário após a venda considerando que o valor pago a estes contratados deverá ser retirado diretamente do lucro.
- c) Tributos: a incidência dos impostos de competência federal, estadual e municipal deve ser criteriosamente avaliada, para que a porcentagem paga a estes órgãos também seja corretamente alocada e provisionada na formação do preço de venda.
- d) Margem de lucro: o retorno esperado pelo empresário no momento da venda, após analisar todos o custo de produção do produto, também deve ser adicionado de maneira percentual para composição do mark-up.

Após a apuração do custo unitário do produto, deve-se somar o percentual dos itens descritos acima, formando o índice do mark-up que deve ser multiplicado pelo custo apurado, visto que:

$$\text{Mark-up \%} = \sum \% \text{ gastos e despesas, comissão, tributos, margem de lucro}$$

3.4 Margem de contribuição



A margem de contribuição é a quantia que sobra de valor monetário do preço de venda de um produto serviço ou mercadoria retirando o gasto variável, este composto por custos e despesas variáveis. Esta é a quantia que irá garantir que se cubram os custos fixos e do lucro após a empresa atingir o ponto de equilíbrio.

Ela é representada da seguinte forma:

$$MC = PV - (CV + DV)$$

Onde:

MC = Margem de contribuição;

PV = Preço de Venda ou Receita Op. Bruta Total;

CV = Custo variável ou Custo das Mercadorias Vendidas(CMV);

DV = Despesa variável.

3.7 Fixação do preço de venda

Fixar o preço de venda dos produtos fabricados em uma empresa é uma tarefa bastante complexa. Vários fatores influenciam na formação do preço de venda que precisam ser considerados, a fim de evitar prejuízos em sua elaboração, tendo em vista o que o preço é um fator decisivo para a compra ou não de um produto pelos consumidores.

Quando se menciona preço de venda, imagina-se que ele terá que ter o valor suficiente para a quitação dos compromissos assumidos pela empresa, para contribuir para geração de recursos para o pagamento despesas que não estão ligadas ao preço de venda e aquilo que o empresário julga o mais importante, que é o tão desejado e sonhado o lucro.

Para Bruni (2010, p. 242) existem três métodos utilizados na formação de preço: (I) método baseado em custos; (II) método baseado no mercado consumidor; (III) método baseado na concorrência.

3.8 Método baseado em custos



Ao formar o preço de venda, as empresas fazem o levantamento dos seus custos, entretanto, a ciência econômica afirma que o mercado é quem define os preços dos produtos e serviços, segundo a lei da Oferta X Procura.

Segundo Assef (2005, p. 58-59) “formar preço pelo custo implica repassar ao cliente seus custos de produção, distribuição e comercialização, além das margens propostas para o produto”.

Bruni e Famá (2002, p. 312) explicam que a precificação com base em custo é simples, pois não é necessário preocupar-se com ajustes em função da demanda. Este método de formação de preço trás segurança aos gestores, pois se sabe que todos os custos incorridos ali estarão inseridos.

Portanto, o custo de fabricação dos produtos é uma variável importante pelo fato de que uma empresa não pode vender seu produto por um preço abaixo do custo.

No método baseado em custos é necessário colocar um multiplicador, ou seja, um fator de venda sobre os custos.

O Fator de Venda (*Mark-Up*) é um índice que, feito corretamente, facilita o cálculo do preço de venda. Multiplica-se o valor de compra líquido da mercadoria pelo índice de *Mark-Up*, encontrando diretamente o valor de venda do produto, já estando dentro deste valor o custo da mercadoria, os impostos, as comissões sobre vendas e o lucro líquido.

Preço de venda (PV) será:

$$PV = \text{Custo unitário do produto (R\$)} \times \text{Mark-up (\%)}$$

3.9 Método baseado no consumidor

Neste método o consumidor serve como parâmetro para o preço a ser cobrado pelo produto ou serviço. A fixação do preço se dá pelo valor percebido pelo cliente. Desta forma, compreender o mercado, o que ele espera e exige e o que quer pagar, por um produto ou serviço, é de certa forma, correta, pois na concorrência, a compra não é decidida com base apenas em uma característica,



mas em valores que inclui diversas características direcionadas ao benefício de aquisição dos mesmos.

Por sua vez, Wernke (2001) alerta que, embora a formação do preço baseada no mercado seja feita levando em consideração mais as tendências de mercado do que fator interno da empresa é indispensável que os gestores tenham noção de um preço mínimo de seu produto ou serviço.

3.10 Método baseado na concorrência

De acordo com Santos (2005, p. 114), independente do método de formação de preço de venda, este deve ser comparado ao preço das empresas concorrentes existentes no mercado. Neste método observam-se os preços praticados pela concorrência e a decisão de segui-los ou não de acordo com os objetivos que foram traçados pela empresa.

Bruni e Famá (2002, p.313) ressaltam que os preços definidos por este método podem ser de oferta ou de proposta: os preços de oferta consistem no fato de a empresa cobrar acima ou abaixo dos preços aplicados pela concorrência, o os preços de proposta são aplicados quando a empresa fixa seu preço baseado em um julgamento de como os concorrentes determinarão seu preço.

Além dos fatores externos, a concorrência precisa de constante monitoramento, ressaltando que segui-lo de forma indiscriminada não estabelece uma boa estratégia, pelo fato de que a concorrência dispõe de outras variáveis que permitam reduzir o preço praticado sem que haja prejuízo.

4 Aspectos metodológicos

Considerando os objetivos do estudo de analisar os efeitos da agregação dos tributos no preço de venda sob o reflexo do regime tributário adotado pela empresa, a metodologia da presente pesquisa, tem natureza exploratória e descritiva.

De acordo com Richardson (1999), a pesquisa exploratória busca conhecer as características de um fenômeno para procurar, posteriormente,



explicações das suas causas e consequências. Andrade (2001) complementa dizendo que esta configura-se como a fase preliminar, que busca proporcionar maiores informações sobre o assunto que vai se investigar.

Segundo Barros e Lehfeldd (1986) e Cervo e Bervian (1983), a pesquisa descritiva é aquela com que o pesquisador observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos. Neste tipo de pesquisa, não há interferência do pesquisador, isto é, ele não manipula o objeto da pesquisa. Procura descobrir a frequência com que um fenômeno ocorre, sua natureza, característica, causas, relações e conexões com outros fenômenos.

Para análise dos dados, será utilizada a abordagem qualitativa. Segundo Beuren (2006), a pesquisa qualitativa possibilita análises aprofundadas em relação ao objeto de estudo.

Em relação aos procedimentos, será um estudo de caso. Bruyne, Herman e Shoutheete (1977 apud BEUREN, 2006) “afirmam que o estudo de caso justifica sua importância por reunir informações numerosas e detalhadas com vistas em apreender a totalidade de uma situação”

Seguindo a metodologia estabelecida, a pesquisa foi iniciada pela revisão bibliográfica dentre livros e artigos e, a partir de então, será realizado um estudo de caso em uma indústria do ramo calçadista, onde a análise considerará apenas um produto.

Os dados da formação preço de venda serão registrados através dos fatos fornecidos pela indústria objeto do estudo de caso, considerando todos os elementos, tratados na revisão bibliográfica, que são utilizados na formação do preço, alocando os valores nos regimes de tributação escolhidos para comparação, no caso desta pesquisa, o Simples Nacional e Lucro Presumido.

Considerações finais

A legislação Brasileira disponibiliza três tipos de regimes tributários, que são Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional, que cada empresa pode



escolher no início de cada ano calendário. A escolha do regime está relacionada ao faturamento e à atividade da empresa. Pode-se notar que a escolha errada ocasionará reflexos no Lucro Líquido no final do exercício.

Durante levantamento bibliográfico dos regimes, pode-se considerar que o Simples Nacional será o mais vantajoso regime para a empresa, porém deve-se levar em consideração a faixa do faturamento para aplicação das alíquotas, que são de 4,5% a 12,11%. O Simples Nacional será mais vantajoso que o Lucro presumido se tiver um faturamento alto, porém tiver uma unidade produtiva de mão de obra também alta, pois a alíquota de INSS recolhida no Simples é menor que no Lucro Presumido.

No que concerne ao Lucro Real deve-se observar as despesas, pois se a empresa obtiver um alto valor de despesas, mesmo que as alíquotas sejam mais altas, pode-se deduzi-las e assim tornar-se mais vantajoso.

Para apuração de todos os tributos, tanto de âmbito estadual quanto de âmbito federal (ICMS, IRPJ, CSLL, PIS E COFINS, IPI), deve-se observar atentamente cada forma de distinta de calcular, considerando o regime tributário, o estado onde está localizada a empresa, como são feitos os pagamentos de cada tributo, as compensações, as compras feitas de outros estados, entre outros.

Podemos observar que o Brasil é um dos países que tem uma das mais elevada carga tributária, e isso influencia direta ou indiretamente no contexto das empresas, pois todos esses tributos pagos farão parte do custo final do produto para ser vendido, o que aumenta o valor do preço de venda, e o impacto maior sempre será no bolso do consumidor final.

Na presente pesquisa, ainda em desenvolvimento, apresentamos o quão significativo é o impacto dos tributos para a formação do preço de venda dos produtos na empresas brasileiras, e que a escolha inadequada do regime tributário pode fazer a diferença no preço final do produto.



Referências bibliográficas

ALVES, Fábio. O que é Markup e como calcular este índice?. Disponível em: <<http://www.industriahoje.com.br/o-que-e-markup-e-como-calculer-este-indice>>. Acesso em: 10 fev. 2015.

AMORIM, Leonardo. Desoneração da folha de pagamento. Disponível em: <<http://www.llconsulte.com.br/nll/n10452.htm>>. Acesso em: 27 jan. 2015.

ASSEF, Roberto. Manual de gerencia de preços: do valor percebido pelo consumidor aos lucros da empresa. Rio de Janeiro: Campus, 2005.

BARREIROS, Laércio. Como calcular a margem de lucro de um produto. Disponível em: <<http://www.boletimdoempreendedor.com.br/boletim.aspx%3FcodBoletim%3D478>>. Acesso em 11 fev. 2015.

BRUNI, Adriano Leal. A Administração de Custos, Preços e Lucros. São Paulo: Atlas, 2006.

BRUNI, Adriano Leal. A Administração de Custos, Preços e Lucros. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. Gestão de custos e formação de preços. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

CODIGO TRIBUTARIO NACIONAL. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm –art 43°. Acesso em: 26.jan.2015

GARCIA, Cristiane. Lucro Real, Presumido ou Simples Nacional?. Disponível em <http://fenainfo.org.br/noticias_ver.php?id=983>. Acesso em 30 jan. 2015.

GONÇALVES, Vinicius. O que é simples nacional. Disponível em: <<http://www.novonegocio.com.br/abrir-empresa/o-que-e-simples-nacional>>. Acesso em 15 fev. 2015.

HORNGREN, Charles T. Contabilidade de custos. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1986.
LUCRO Real. Receita da Fazenda. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/dipj/2000/orientacoes/lucroreal.htm#PessoasJuridicasObrigadasaoLucroReal-Ano-calendariode1999>>. Acesso em: 09 fev. 2015.

MARTINS, Eliseu. Contabilidade de Custos. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.



MONTEIRO, José Carlos Braga. Por que é tão complexo o regime de tributação brasileiro?. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/porque-e-cao-complexo-o-sistema-tributario-brasileiro.htm>>. Acesso em 22 fev. 2015.

PORTAL Educação. OS PRINCIPAIS impostos: ICMS / ISS / IPI / PIS / COFINS / IRPJ e CSLL. Disponível em: <<http://www.portaleducacao.com.br/educacao/artigos/42563/os-principais-impostos-icms-iss-ipi-pis-cofins-irpj-e-csll>>. Acesso em: 26 jan. 2015

Receita Federal. Disponível em:<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LegisAssunto/ImpSobRenPJ.htm>> Acesso em: 24. jan.2015.

Receita Federal. O que é simples nacional. Disponível em: <<http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Documentos/Pagina.aspx?id=3>>. Acesso em 20 fev. 2015.

SANTOS, José Joel dos. Fundamentos de custos: para formação do preço e do lucro. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

Secretaria da Fazenda. Disponível em <<http://www.fazenda.sp.gov.br>>. Acesso em: 24. jan. 2015.

SOBREIRO, Vinicius Amorim. Uma abordagem sobre modelos de formação de preço de venda. Disponível em <<http://intertemas.unitoledo.br/revista/index.php/ETIC/article/viewFile/915/888>> Acesso em: 24 jan. 2015.

STEINBRUCH, Fernando. A complexidade do sistema tributário. Disponível em: <<http://www.impostometro.com.br/posts/a-complexidade-do-sistema-tributario-brasileiro>>. Acesso em: 12 fev. 2015.

VICECONTI, Paulo Eduardo V.; NEVES, Silvério das. Contabilidade de Custos: Um enfoque direto e objetivo. 9. ed. São Paulo: Frase Editora, 2010.

WERNKE, Rodney. Gestão de custos: uma abordagem pratica. 2. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2001.

ZANLUCA, Júlio César. Formação do preço de venda. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/formacao-do-preco-de-venda.htm>>. Acesso em: 27 jan.2015.