

INSTITUTO LUTERANO DE ENSINO SUPERIOR DE ITUMBIARA - GOIÁS  
CURSO DE BACHARELADO EM ADMINISTRAÇÃO

WINSTON LORRAN ALVES OLIVEIRA

**FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA NO ESCOPO DO ENQUADRAMENTO  
TRIBUTÁRIO:** análise de decisões de preços para empresas optantes pelo simples nacional,  
lucro presumido ou lucro real

Itumbiara  
2017

WINSTON LORRAN ALVES OLIVEIRA

**FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA NO ESCOPO DO ENQUADRAMENTO  
TRIBUTÁRIO:** análise de decisões de preços para empresas optantes pelo simples nacional,  
lucro presumido ou lucro real

Trabalho de conclusão de curso. Apresentado como requisito para obtenção do título de bacharel no Instituto Luterano de Ensino Superior de Itumbiara GO, submetido ao curso de Administração.

Orientador Profº Ms.: Márcio Alexandre Fischer

Itumbiara  
2017

### **Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)**

Oliveira, Winston Lorrان Alves

O48f Formação do preço de venda no escopo do enquadramento tributário: análise de decisões de preços para empresas optantes pelo simples nacional, lucro presumido ou lucro real. / Winston Lorrان Alves Oliveira. -- Itumbiara: ULBRA, 2017.

52 f.

Orientador: Profº Ms. Márcio Alexandre Fischer.

Monografia (Conclusão Curso de Administração) – Instituto Luterano de Ensino Superior de Itumbiara, 2017.

Inclui bibliografia e anexos.

1. Administração. 2. Preço de venda. 3. Planejamento tributário. 4. Enquadramento tributário. I. Fischer, Márcio Alexandre. II. Instituto Luterano de Ensino Superior de Itumbiara. III. Título.

CDU: 658:336.22

WINSTON LORRAN ALVES OLIVEIRA

**FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA NO ESCOPO DO ENQUADRAMENTO  
TRIBUTÁRIO:** análise de decisões de preços para empresas optantes pelo simples nacional,  
lucro presumido ou lucro real

Trabalho de conclusão de curso. Apresentado como requisito para obtenção do título de bacharel no Instituto Luterano de Ensino Superior de Itumbiara GO, submetido ao curso de Administração.

Orientador Profº Ms.: Márcio Alexandre Fischer

Data de apresentação: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

---

Márcio Alexandre Fischer  
Titulação – Instituição

---

Sandra Marques Borges  
Titulação – Instituição

---

Vânia Tanús Pereira  
Titulação – Instituição

## **AGRADECIMENTOS**

*Agradeço primeiramente a Deus que me ilumina em todos os meus objetivos, aos meus pais e minha família como um todo por sempre me ajudarem em todas as iniciativas que venham a me fazer bem. Ao meu orientador e amigo Marcio Alexandre Fischer que muito colaborou para elaboração deste estudo.*

*Aos professores do curso de administração que tanto contribuíram para o meu crescimento intelectual e pessoal.*

*A meus amigos e colegas que fazem parte do meu cotidiano, estando presentes em momentos ímpares desta minha jornada.*

*Enfim agradeço a todas as pessoas que fazem, ou fizeram; parte dessa importante etapa da minha vida.*

## RESUMO

A presente pesquisa teve como objetivo geral analisar a formação do preço de venda no escopo do enquadramento tributário e demonstrar que é de essencial importância o conhecimento sobre planejamento tributário e formação do preço de venda, pois são assuntos que complementam um ao outro. Haja visto que em um mercado cada vez mais competitivo a busca por diferenciação ou redução de custos torna-se primordial para a vida de uma empresa, principalmente no Brasil que possui uma das maiores cargas tributárias do mundo. Este estudo demonstra que o preço de venda pode sofrer forte alteração devido ao enquadramento tributário, pois o mesmo sofre impactos decorrentes das incidências tributárias dentro das organizações, em suas operações de compra e venda, assim como também existem maneiras de elidir fiscalmente; dentro da lei por meio da utilização da não cumulatividade tributária. Através de uma pesquisa bibliográfica, aplicada e quantitativa, levantou-se como problema: a diferença na formação do preço de venda quando da opção por regimes tributários diferenciados. E como resultado é possível concluir que as empresas devem averiguar de forma estratégica se o enquadramento tributário utilizado é o que melhor que se adapta ao seu ramo de atuação para, assim evitar uma maior onerosidade no custo de aquisição, também como na formação do preço de venda, haja visto que pequenas alterações nos custos influenciam diretamente na formação estratégica de preços. Dessa forma para que uma organização se mantenha competitiva no mercado o ideal é que se busque sempre, dentro da legalidade; métodos menos onerosos, a fim de conseguir bons resultados em seu exercício.

**Palavras Chave:** Preço de venda. Planejamento tributário. Enquadramento tributário.

## **ABSTRACT**

The present research had as general objective to analyze the formation of the sale price within the scope of the tax framework and to demonstrate that it is of essential importance the knowledge about tax planning and the formation of the sale price, since they are subjects that complement each other. In an increasingly competitive market, the search for differentiation or reduction of costs becomes paramount for the life of a company, especially in Brazil, which has one of the highest tax burdens in the world. This study demonstrates that the sale price may suffer a strong change due to the tax framework, since it is impacted by tax effects within the organizations, in their purchase and sale operations, as well as ways of tax avoidance; within the law through the use of non-cumulative tax. Through an applied and quantitative bibliographical research, the problem was the difference in the formation of the sale price when the option for different tax regimes. And as a result it is possible to conclude that companies should strategically ascertain if the tax framework used is the one that best adapts to their field of action in order to avoid a greater costness of acquisition, as well as in the formation of the price of since small changes in costs directly influence the strategic formation of prices. Thus, in order for an organization to remain competitive in the market, the ideal is always to seek, within legality; less costly methods in order to achieve good results in its exercise.

**Key Words:** Sale price. Tax planning. Tax framework.

**LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS**

<b>COFINS</b>	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
<b>CSLL</b>	Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido
<b>CTN</b>	Código Tributário Nacional
<b>DAS</b>	Documento de Arrecadação do Simples Nacional
<b>ICMS</b>	Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre a Prestação de Serviços de Transportes Interestaduais e Intermunicipais e de Comunicação
<b>INSS</b>	Instituto Nacional de Seguridade Social
<b>IPI</b>	Imposto Sobre Produto Industrializado
<b>IRPJ</b>	Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas
<b>ISS</b>	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
<b>LALUR</b>	Livro de Apuração do Lucro Real
<b>PIS</b>	Programa da Integração Social
<b>RIPI</b>	Regulamento do Imposto Sobre Produtos Industrializados
<b>ROB</b>	Receita Operacional Bruta
<b>TIPI</b>	Tabela de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados



## LISTA DE QUADROS

<b>Quadro 1</b>	<b>Formação do custo líquido de aquisição para Simples Nacional.....</b>	<b>37</b>
<b>Quadro 2</b>	<b>Formação de preço de venda para Simples Nacional.....</b>	<b>38</b>
<b>Quadro 3</b>	<b>Formação de custo líquido de aquisição para lucro presumido.....</b>	<b>39</b>
<b>Quadro 4</b>	<b>Formação de preço de venda para Lucro presumido.....</b>	<b>40</b>
<b>Quadro 5</b>	<b>Formação de custo líquido de aquisição para Lucro real.....</b>	<b>41</b>
<b>Quadro 6</b>	<b>Formação de preço de venda para Lucro real.....</b>	<b>42</b>
<b>Quadro 7</b>	<b>Comparativo de Custo de Aquisição e de Preço de Venda em Diferentes Enquadramentos.....</b>	<b>43</b>

## SUMÁRIO

<b>1.INTRODUÇÃO .....</b>	<b>12</b>
<b>1. ANÁLISE DE SISTEMAS DE TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA .....</b>	<b>15</b>
<b>2.1Definição de tributos .....</b>	<b>15</b>
<b>2.2Tributos indiretos .....</b>	<b>17</b>
<b>2.2.1PIS – Programa de Integração Social .....</b>	<b>17</b>
<b>2.2.2COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social .....</b>	<b>18</b>
<b>2.2.3ICMS – Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços .....</b>	<b>19</b>
<b>2.2.4IPI – Imposto Sobre Produtos Industrializados .....</b>	<b>20</b>
<b>2.3Tributos diretos .....</b>	<b>21</b>
<b>2.3.1IRPJ – Imposto Sobre a Renda de Pessoas Jurídicas .....</b>	<b>21</b>
<b>2.3.2CSLL – Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido.....</b>	<b>22</b>
<b>2.4Regime cumulativo e não cumulativo .....</b>	<b>23</b>
<b>2.5Sistemas Tributários .....</b>	<b>23</b>
<b>2.5.1 Simples Nacional .....</b>	<b>24</b>
<b>2.5.2 Lucro Presumido.....</b>	<b>25</b>
<b>2.5.3 Lucro Real .....</b>	<b>26</b>
<b>2.6 Planejamento Tributário .....</b>	<b>28</b>
<b>3 FORMAÇÃO DE CUSTOS E PREÇOS DE VENDAS .....</b>	<b>30</b>
<b>3.1Aspectos mercadológicos da formação do preço de venda .....</b>	<b>30</b>
<b>3.2Aspectos tributários da formação do preço de venda .....</b>	<b>32</b>
<b>4 PROCESSOS METODOLÓGICOS.....</b>	<b>34</b>
<b>4.1Tipologia da pesquisa – classificação e definições .....</b>	<b>34</b>
<b>4.2Fontes de coleta de dados e análise de dados .....</b>	<b>36</b>
<b>4.3Métodos de Análise de Dados .....</b>	<b>36</b>
<b>5 APRESENTAÇÃO DOS DADOS E ANÁLISE DE RESULTADOS .....</b>	<b>38</b>
<b>5.1 Análise dos dados para empresas enquadradas no Simples Nacional.....</b>	<b>38</b>
<b>5.2 Análise dos dados para empresas enquadradas no Lucro Presumido .....</b>	<b>40</b>
<b>5.3 Análise dos dados para empresas enquadradas no Lucro Real .....</b>	<b>41</b>
<b>5.4 Resumo Comparativo.....</b>	<b>44</b>
<b>6 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>45</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>46</b>

<b>ANEXO A - (Vigência a Partir de 01.01.2012) Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Comércio .....</b>	<b>50</b>
<b>ANEXO B- Tabela para Tributação conforme Lucro Presumido Percentuais sobre a receita.....</b>	<b>52</b>

## 1.INTRODUÇÃO

No decorrer dos tempos a evolução econômica e mercadológica tem exigido cada vez mais dos profissionais atuantes no meio empresarial no que concerne à redução dos custos com o objetivo de maximizar os lucros.

Sendo assim o planejamento tributário torna-se um dos principais influenciadores na gestão econômica e financeira da organização, haja visto que o Brasil possui uma carga tributária expressiva, a qual representa um custo significativo para as empresas.

Em um mercado cada vez mais competitivo podemos considerar que as empresas evoluíram bastante no âmbito econômico e financeiro nos últimos anos; no entanto há muitas lacunas a serem exploradas.

Dentre os diversos aspectos que necessitam ser verificados a fim de definir o preço de venda; é indispensável observar o valor do custo dos produtos adquiridos ou colocados à disposição dos clientes.

É de extrema importância que a empresa tenha conhecimento desses valores, pois os mesmos interferem sobremaneira no resultado da empresa. Grosso modo o valor de venda carece de ser superior ao custo obtido para garantir margem de contribuição necessária para que a empresa consiga arcar com suas obrigações. Desta feita o setor de custo precisa estar alinhado com o setor fiscal e comercial, por certo que a importância do planejamento estratégico entre eles é o que tornará o processo mais eficaz e deve, nesse caso, ser iniciado com uma escrituração fiscal assertiva que demonstre — com veracidade e lisura — os impostos embutidos e repassados para o cliente na etapa final.

Considerando que as inserções de tributos provocam aumento de preço dos produtos e que existem, no Brasil, várias sistemáticas de tributação, propõe-se a seguinte problemática de pesquisa: considerando unicamente variáveis tributárias; existe diferença na formação do preço de venda de mercadorias e produtos ao se considerar o enquadramento tributário empresarial ou seja, adesão a Simples Nacional, Lucro Presumido ou Lucro Real?

Desse modo a partir da elaboração desta pesquisa buscamos exemplificar a gestão de tributos e formação de preço de forma mais sucinta, com o intuito de facilitar ao leitor um entendimento mais claro sobre este assunto.

Estabeleceu-se com objetivo geral analisar quantitativamente os preços de vendas de mercadorias e produtos em relação a suas possíveis diferenças monetárias, quando da

opção por diferentes regimes tributários, mormente os vinculados a Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real.

Completando e demonstrando os objetivos específicos procurar-se-á:

Simular operações de compra — para formação do custo líquido de aquisição; de mercadorias, matérias-primas, insumos e embalagens.

Determinar as variáveis componentes do preço de venda de mercadorias e produtos, inclusive as variáveis condicionantes.

Submeter as variáveis aos procedimentos de cálculo de preço de venda para os diferentes regimes tributários.

Analisar se há diferenças significativas no valor do preço de venda, ao se considerar os processos supracitados.

A hipótese que passa então a nortear esta pesquisa é: não existe diferença na formação do preço de venda quando da opção por regimes tributários diferenciados.

Neste contexto temos em Assef (2005) *apud* Slongo (2012 s.p.) a afirmação:

[...] apesar da grande importância do tema, a maioria deles (usuários) encontra muitas dificuldades em formular corretamente seus preços de venda, seja pela complexidade técnica envolvida, seja pelo desconhecimento do mercado de atuação ou, ainda, pela enorme carga tributária incidente sobre os bens e serviços comercializados no Brasil.

Como justificativa, ao observar que o Brasil possui uma das maiores cargas tributárias do mundo, o que a faz notoriamente complexa devido aos meandros intrincados a esta imensa quantidade de tributos exigidos em nosso país — é de grande relevância que seja calculado o custo de aquisição considerando-se as possibilidades, ou vedações; de acordo com as opções de enquadramento tributário utilizado pela cadeia empresarial. Tal análise é de suma importância, pois as empresas que praticam uma boa gestão tributária se tornam cada vez mais competitivas no mercado podendo cobrar por seus produtos preços mais atrativos graças à carga tributária mais enxuta, o que contribui — outrossim; para o aumento do poder de compra da sociedade, alimentando o fluxo comercial.

Segundo Fabretti (2005), conceitua planejamento tributário como “[...] estudo feito preventivamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas, denomina-se Planejamento Tributário” (FABRETTI, 2005, p. 32)

O planejamento tributário é essencial para que as empresas possam reduzir seus tributos por meios lícitos aproveitando-se das lacunas existentes nas leis brasileiras. Sendo

assim as empresas ganham competitividade de mercado podendo reduzir preços ou maximizar sua lucratividade com a redução dos tributos.

Em relação à formação de preço segundo Crepaldi (2009) devemos:

Refletir sobre a importância de se conhecer e identificar que a formação de preço é um fator determinante para a sobrevivência da exploração da atividade da empresa; importância de ter os preços compatíveis com o mercado, além de aprender a calcular os custos reais da sua atividade, fazer a gestão estratégica da empresa e trabalhar na identificação de novas oportunidades de mercado e, conseqüentemente, aumentar a lucratividade. (CREPALDI, 2009, p. 323)

É muito importante que as empresas tenham conhecimento técnico para formação de preço, pois os mesmos devem ser competitivos no mercado, porém não somente competitivo como suficiente para gerir sua atividade suprindo suas despesas, mas fomentando uma gestão estratégica com o objetivo de lucro e reduzindo suas ameaças.

O presente estudo justifica-se ainda pela seriedade do tema e pelo impacto positivo que um bom planejamento tributário representa para as empresas. A legislação tributária brasileira é bastante complexa e passa por constantes alterações; fazendo com que a área tributária tenha um dos papéis mais importantes e estratégicos dentro da organização o que confere à formação de preço de venda no escopo do enquadramento tributário; fator de contribuição que teórico que conduz à substanciais práticas de elisões fiscais, visando a redução maximizada de tributos e, podendo assim, ser utilizada por administradores, contadores e pesquisadores da comunidade acadêmica para sanar possíveis dúvidas na implementação desta economia legal.

O estudo está estruturado em 2 capítulos. No primeiro capítulo apresenta-se a fundamentação teórica do estudo utilizando as principais abordagens inerentes à temática tributos, preços de vendas e sistemas tributários de forma geral. O capítulo seguinte apresenta os procedimentos metodológicos da pesquisa ressaltando a coleta dos dados e os critérios de análise utilizados. Em seguida são apresentados os dados e os resultados alcançados para, finalmente, elencar as conclusões do estudo.

## 2. ANÁLISE DE SISTEMAS DE TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA

### 2.1 Definição de tributos

Segundo o CTN — Código Tributário Nacional — em seu art. 3º “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

No conceito de tributo estão contidas as regras básicas do sistema de arrecadação, como segue:

a) Prestação pecuniária: os tributos em geral, pagos na forma e prazos normais da extinção da obrigação tributária, só poderão ser quitados em moeda corrente nacional. O pagamento de tributos em outras espécies só poderá ser feito em situações especiais, quando autorizados em lei do ente federativo competente; por exemplo: pagamento do INSS com Títulos da Dívida Agrária (TDA) até 31 – 12- 99 (Lei nº 9.711/98). No caso de débitos já inscritos na dívida ativa e processados judicialmente nas execuções fiscais, com penhora de bens, este serão levados a leilão, e a arrecadação em moeda será utilizada para pagamento parcial ou total desse débito; (FABRETTI; FABRETTI, 2009, p. 50. *apud* BRUNO, 2010, p. 15.)

O tributo é uma obrigação de dar dinheiro aos cofres públicos, sendo assim prestação pecuniária é um pagamento em dinheiro (ou cheque, transferência bancária, etc.) em moeda nacional. Porém existem casos especiais que permitem o pagamento dos tributos por outros meios ou espécies quando autorizados em lei.

A extinção da obrigação tributária é normalmente feita por prestações pecuniárias, ou seja, pagamentos de parcelas em moeda corrente nacional, podendo em casos especiais ser permitida a quitação perante autorizações previstas na lei.

b) Compulsória: pagamento obrigatório, pelo poder coercitivo do estado e independente da vontade do contribuinte; (FABRETTI; FABRETTI, 2009, p. 50. *apud* BRUNO, 2010, p. 15.)

O pagamento compulsório é irrevogável, principalmente pelo papel de agente ativo que o estado exercita. Seu pagamento é obrigatório, independente da vontade do contribuinte.

c) que não constitua sanção por ato ilícito: a obrigatoriedade do pagamento pelo contribuinte do tributo nasce da prática do ato lícito, ou seja, aquele realizado na conformidade da lei (venda de mercadorias, prestação de serviços etc.). No caso de prática de infração fiscal, a pena aplicada será multa, que é sanção por ato ilícito e não é tributo. A multa não faz parte da receita tributária, mas das receitas diversas (lei nº 4.320/64); (FABRETTI; FABRETTI, 2009, p. 50. *apud* BRUNO, 2010, p. 15.)

A obrigatoriedade em relação à quitação do tributo surge do ato lícito em conformidade com as leis vigentes, no entanto a multa por infração fiscal é desaprovada pela prática de ato ilícito, sendo assim a multa não é considerada como tributo, e sim como receitas diversas.

O tributo surge dos atos lícitos, a multa sobre a prática de ato ilícito não é tributo.

d) cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada: a administração pública, para efetuar a cobrança dos valores dos tributos, tem que agir na forma e nos estritos limites fixados em lei, sem o que haverá abuso ou desvio de poder, o que tornará a referida cobrança passível de anulação. (FABRETTI; FABRETTI, 2009, p. 50. *apud* BRUNO, 2010, p. 15.)

Nesse âmbito para executar a cobrança de tributos, a administração pública precisará atuar na forma e nos limites fixados em lei e, caso haja algum excesso de poder; a cobrança poderá ser extinta, claramente: a cobrança deverá ser feita conforme regulamenta a lei, do contrário; ela poderá ser revogada.

Conforme o CTN (1966), tributo é devido á um ente público (União, Estado e Município). É algo obrigatório, estabelecido em lei e de acordo com a constituição, não há como se recusar recolhe-lo. Existem, entretanto, maneiras de se reduzir legalmente sua influência nas operações empresariais, mormente a prática de planejamento tributário, habitualmente chamada de elisão fiscal. Vale ressaltar que a principal finalidade do tributo é obter meios para o atendimento das necessidades financeiras do Estado, sem prejudicar, todavia, a continuidade dos negócios empresariais, podendo se adequar a arrecadação tributária à prática de elisão fiscal.

Sendo assim o tributo é um tipo de gênero que comporta cinco espécies que são: imposto, taxa, contribuição de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios, podendo assim se classificar entre duas espécies conforme Federighi (2004) cita:

Os tributos Vinculados seriam aqueles dependentes de uma atividade estatal; quais sejam, as taxas e as contribuições de melhoria. Já os tributos não vinculados seriam aqueles cuja imposição, pelo fisco, independe de qualquer espécie de contraprestação por parte do poder público. (FEDERIGHI, 2004, p. 50.)



O tributo vinculado é aquele no qual é pago um valor apurado devido a uma contraprestação exclusiva, um serviço que já foi determinado. Enquanto que o tributo não vinculado é aquele tipo de tributo pago que será aproveitado de forma generalizada; não há serviço pré-determinado, atrelado ao mesmo.

Sem tergiversar é preciso esclarecer que os tributos vinculados são pagos com um determinado destino explícito e os não vinculados não tem um fim denominado.

## **2.2 Tributos indiretos**

Os tributos indiretos têm tal denominação em função de recaírem sobre o faturamento e não propriamente sobre o lucro. Quando os tributos incidem sobre o lucro são chamados de tributos diretos. Neste tópico serão tratados os tributos indiretos a seguir.

### **2.2.1 PIS – Programa de Integração Social**

O Programa de Integração Social (PIS) é derivado da Lei Complementar nº7, porém regulamentado atualmente pela Lei 9.718/1998. Seu fato gerador é a receita bruta auferida pelas empresas, independente da classificação contábil por elas adotadas. Isso significa dizer que todas as receitas, sejam as vinculadas ao faturamento ou não, serão tributadas para efeito de PIS. Vale ressaltar que, nesse escopo, não há diferença entre o tipo de atividade, sendo contemplado sempre o faturamento ou receita bruta. (VIANA, 2007)

Conforme Viana (2007) a abordagem supracitada enquadra-se nos moldes da cumulatividade tributária<sup>1</sup>. No entanto após a promulgação da Lei 10.637/2002, o PIS passou a operar também na sistemática não cumulativa, ou seja, permite créditos estabelecidos pela legislação, incluindo aquisições e determinadas despesas. Não há alteração do fato gerador com essa nova legislação apenas alterações de alíquotas e, reitera-se, de créditos até então não permitidos. Há, porém, alterações na base de cálculo do imposto já que algumas receitas poderão ser excluídas para fins de apuração do valor a ser tributado.

Desta forma vale ressaltar que está nova sistemática para o recolhimento do PIS somente poderá ser utilizada por empresas enquadradas no lucro real, excluindo assim o benefício da não cumulatividade para empresas que apuram o tributo com base no lucro

---

<sup>1</sup> Sobre cumulatividade e não cumulatividade tributária, vide tópico 2.4

presumido, arbitrado ou as optantes do simples que estão sujeitas as regras antigas da cumulatividade.

No que tange às alíquotas vale ressaltar que, quando a operação é em cascata — pelo regime cumulativo, a alíquota é de 0,65%. Porém conforme a nova redação dada pela atual legislação, a alíquota passa para 1,65% nas operações não cumulativas. Em suma, pode-se dizer que as empresas optantes pelo Simples Nacional e Lucro Presumido devem tributar à base de 0,65% enquanto que as optantes pelo Lucro Real devem tributar por 1,65%. Frisa-se, outrossim, que estas últimas possuem direitos de créditos que reduzem o valor total a recolher, enquanto aquelas não possuem tal direito. Por esse motivo, em função da utilização ou não de créditos, é que as alíquotas passam a ter valores distintos. (PORTAL TRIBUTARIO, 2017)

### **2.2.2 COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social**

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) foi proveniente da Lei Complementar nº70 abolindo assim a antiga FINSOCIAL (Contribuição para o Fundo de Investimento Social) por não ser considerada constitucional. Atualmente a COFINS é regida pela Lei nº 9.718/1998. Seu fato gerador é a receita bruta auferida pelas empresas, independente da classificação contábil por elas adotadas. Isso significa dizer que todas as receitas, sejam as vinculadas a faturamento ou não, serão tributadas para efeito de COFINS. Vale ressaltar que, nesse escopo, não há diferença entre o tipo de atividade, sendo contemplado sempre o faturamento ou receita bruta. (VIANA, 2007)

Segundo Viana (2007) a abordagem citada acima se enquadra nos moldes da cumulatividade tributária. No entanto houve a medida provisória nº 135, que posteriormente foi transformada na Lei nº 10.833/2003, segundo a qual; assim como ocorrido com o PIS, a COFINS passa também a possuir novas regras de apuração podendo operar também na sistemática não cumulativa ou seja, extinguindo o efeito cascata — imposto sobre imposto, aproveitando assim os créditos sobre a aquisição de bens e serviços. Não há alteração do fato gerador com essa nova legislação, apenas alterações de alíquotas e, reitera-se, de créditos até então não permitidos. Há, porém, alterações na base de cálculo do imposto, já que algumas receitas poderão ser excluídas para fins de apuração do valor a ser tributado.

Assim vale ressaltar que tal como em relação ao PIS; esta nova sistemática para o recolhimento da COFINS somente poderá ser utilizada por empresas enquadradas no lucro real, excluindo assim o benefício da não cumulatividade para empresas que apuram o tributo

com base no lucro presumido, arbitrado ou as optantes do simples que estão sujeitas as regras antigas da cumulatividade.

A COFINS seguiu então a mesma sistemática atribuída ao PIS em relação as alterações de alíquotas, passando a possuir alíquotas distintas em função da utilização ou não de créditos, sendo assim a alíquota no regime cumulativo é de 3% incidente em toda a cadeia de produção e, a mesma, no regime não cumulativo; é de 7,6 % não incidindo mais sobre toda a cadeia, porém houve um aumento da alíquota ao presumir-se que os créditos reduzem o valor total a recolher.

### **2.2.3 ICMS – Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços**

Portal Tributário, (2017), demonstra que o ICMS — Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços — é um imposto de âmbito estadual regulamentado pela Lei Complementar 87/1996, a chamada “Lei Kandir”. Acatando as normas cada estado possui autonomia para constituir suas próprias regras de cobrança do imposto, desta feita a arrecadação sucedida por esse tributo é distribuída para os estados e utilizada por eles para diversas funções.

Seu principal fato gerador de ICMS é a circulação de mercadorias e serviços como: compra e venda, transporte interestadual ou intermunicipal, telecomunicação, ainda que as operações iniciem no exterior, lembrando que este imposto não é cumulativo e suas alíquotas depende da regulamentação de cada estado. (PORTAL TRIBUTARIO, 2017)

De acordo com o portal tributário (2017): “A base de cálculo do ICMS é o montante da operação, incluindo o frete e despesas acessórias cobradas do adquirente/consumidor. Sobre a respectiva base de cálculo se aplicará a alíquota do ICMS respectiva”.

Exemplo:

Valor da mercadoria: R\$ 1.000,00

Valor do frete (cobrado do adquirente): R\$ 100,00

Base de cálculo = R\$ 1.000,00 + R\$ 100,00 = R\$ 1.100,00.

O contribuinte é qualquer pessoa que realize com frequência ou em volume que caracterize intuito comercial e, ainda conforme o site Portal tributário; até mesmo pessoas físicas ou jurídicas que — mesmo sem habitualidade, se enquadrem na regulamentação abaixo:

I – importe mercadorias do exterior, ainda que as destine a consumo ou ao ativo permanente do estabelecimento;

II – seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior,

III – adquira em licitação de mercadorias apreendidas ou abandonadas;

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

#### **2.2.4 IPI – Imposto Sobre Produtos Industrializados**

O IPI — Imposto Sobre Produtos Industrializados — é um imposto instituído pela união, de origem federal regulamentado pelo Decreto 7.212/2010 (RIPI/2010). Este imposto incide sobre uma classe específica de produtos industrializados; sua origem se dá na proveniência de qualquer operação que esteja descrita no RIPI (Regulamento do IPI) como industrialização mesmo que completa, parcial ou intermediária.

De acordo com o site da Receita Federal (2017) são duas principais hipóteses de ocorrência do fato gerador de IPI:

- Na importação: o desembaraço aduaneiro de produtos de procedência estrangeira;
- Na operação interna: a saída de produto de estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial.

Sendo assim sobre qualquer produto importado, liberado pela alfândega para a entrada no país; deve incidir IPI, além de produtos nacionais “industrializados”. Ressaltando que qualquer operação que fabrique, altere o funcionamento, a apresentação, a natureza, o acabamento ou a finalidade do produto está sujeito a se enquadrar ao RIPI. Seu fato gerador ocorre de acordo com a saída de produtos da indústria e importação em órgão aduaneiro.

As alíquotas incidentes do IPI variam de acordo com a mercadoria e estão presentes na tabela TIPI, normalmente variam de zero a 30 %. Vale ressaltar que mesmo que a alíquota seja zero é imprescindível que a mesma seja informada em nota fiscal.

De acordo também com o site da Receita Federal sua base de cálculo se resume em:

- Na operação interna: O valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial;

- Na importação: O valor que servir ou que serviria de base para o cálculo dos tributos aduaneiros, por ocasião do despacho de importação, acrescido do montante desses tributos e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou deste exigíveis.

De maneira mais exemplificada sua base de cálculo é

= (valor do produto + frete + seguro + outras despesas acessórias)

Valor do IPI = Base de cálculo x (Alíquota/100)

Neste caso também vale lembrar que os descontos não são considerados na base de cálculo, sendo assim não se deve dar desconto quando incide IPI no produto, sendo mais pertinente reduzir o preço unitário da mercadoria.

## 2.3 Tributos diretos

Consoante ao item 2.2, os tributos diretos são aqueles cuja incidência ocorre sobre o lucro auferido pelas empresas. Distintamente dos tributos indiretos que são gerados pelo faturamento. Os próximos tópicos irão abordar os tributos diretos.

### 2.3.1 IRPJ – Imposto Sobre a Renda de Pessoas Jurídicas

O IRPJ; Imposto sobre a renda de pessoas Jurídicas — é o imposto especificamente devido por empresas juridicamente cadastradas, bem como qualquer empresa registrada ou não: estatais, empresas de sociedade mista e subsidiárias (Constituição Federal, art. 173 § 1º), negócios rurais e estabelecimentos em situação de falência que estão sujeitos as normas de incidência enquanto ainda estiverem em operação no que concerne a Lei 9.430/96, art. 60.

Seu fato gerador segue embasado pelo artigo 43 do Código Tributário Nacional como aumento patrimonial, tendo sua base de cálculo estipulada de acordo com as opções de enquadramento tributário que as pessoas jurídicas podem optar tais como: Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro real. Salvo as pessoas que são obrigadas a utilizarem a sistemática de lucro arbitrado.

A base de cálculo do imposto, determinada segundo a lei vigente na data de ocorrência do fato gerador, é o lucro real, presumido ou arbitrado, correspondente ao período de apuração.

Como regra geral, integram a base de cálculo todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que

decorram de ato ou negócio que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto. (VALOR TRIBUTARIO, 2017, s.p.)

O período de apuração das empresas enquadradas no Lucro Real, Presumido ou Arbitrado é trimestral, normalmente encerrados no final de março, junho, setembro e dezembro de cada ano-calendário. O Lucro Real também pode ser apurado por período anual de acordo com o desejo do contribuinte, necessitando, contudo, recolher mensalmente o imposto por estimativa.

Em relação as alíquotas, no regime Simples a mesma já está embutida no DAS (Documento de Arrecadação do Simples Nacional), e nos demais regimes será normalmente aplicada a alíquota de 15% sobre a base de cálculo correspondente, acrescentado adicional de 10% quando a base de cálculo do imposto ultrapassar a multiplicação do valor de 20.000,00 (Vinte Mil Reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração. O lucro real corresponde ao resultado do exercício, ou seja, lucro ou prejuízo líquido apurado pela contabilidade da empresa adaptado por adições, exclusões e compensações autorizadas ou admitidas pela legislação tributária. Já no lucro presumido ou arbitrado deve-se obedecer a uma presunção obtida mediante a aplicação de percentuais, variáveis de acordo com o ramo de atividade da empresa, sobre o valor da receita bruta da pessoa jurídica. (PORTAL TRIBUTARIO, 2017)

### **2.3.2 CSLL – Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido**

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, CSLL; possui forma similar de apuração ao IRPJ, sendo instituída pela Lei 7.689/1988. Nela são mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor na Lei nº 8.981, de 1995, art. 57.

Desta forma as pessoas jurídicas optantes pelo lucro real, presumido ou arbitrado devem, além de recolher o IRPJ também a CSLL de acordo com o regime enquadrado, sendo escolhido alguma das opções a tributação deverá proceder de ambos, tanto o IRPJ quanto CSLL de acordo com a forma escolhida.

A base de cálculo para o imposto é distinguida de acordo com o enquadramento utilizado pela empresa em relação ao lucro presumido e arbitrado. Para se calcular a CSLL será utilizado o valor da receita bruta com vendas ou serviços, consistindo em aplicar o percentual de presunção conforme o ramo de atividade para assim ser tributado a alíquota de 12% da receita bruta nas atividades comerciais, industriais, serviços hospitalares e de

transporte. E 32% para prestação de serviços em geral, exceto os supracitados, intermediação de negócios, administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza. Por força do artigo 22 da Lei 10.684/2003.

No lucro real a base de cálculo da mesma procede da apuração do resultado líquido do exercício de acordo com o período, acertado pelas adições, exclusões e compensações permitidas na legislação

#### **2.4 Regime cumulativo e não cumulativo**

O Imposto/tributo cumulativo é aquele que não gera crédito fiscal, ou seja, não se pode aproveitar o tributo já recolhido na operação anterior, pois o mesmo incide em todas as etapas intermediárias dos processos produtivos ou de comercialização de determinado bem.

Já o sistema não cumulativo nos dá o direito de compensar os créditos em cada operação de entrada sendo assim contrário ao anterior, o que demonstra que em todas as etapas subsequentes do processo produtivo ou de comercialização não incide sobre o mesmo imposto/tributo recolhido na etapa anterior. (PORTAL TRIBUTARIO, 2017)

Lembrando que no Brasil existem quatro tributos que podem ser abrangidos pelo regime não-cumulativo: IPI, ICMS, PIS e COFINS.

É importante ressaltar ainda que caso as operações de entrada sejam maiores que as saídas, teremos um saldo credor, caso contrário —operações de entrada menores que as saídas — teremos um saldo devedor. Além disso é importante frisar que nem todas as operações de entrada dão direito a créditos, pois tal premissa irá depender ainda de outros fatores, sendo assim neste caso deve-se ficar atento a legislação vigente e suas particularidades.

#### **2.5 Sistemas Tributários**

A legislação brasileira pressupõe quatro métodos para que uma empresa seja tributada, quais sejam: simples nacional, lucro presumido, lucro arbitrado e lucro real.

O lucro arbitrado, especificamente, não é uma forma de opção do contribuinte, mas sim, um arbitramento do fisco federal quando da não comprovação de contabilidade regularmente executada.

Os demais sistemas supracitados, à exceção do lucro arbitrado, têm sua composição vinculada à forma de tributação dos tributos federais.

Essas formas de tributação serão mais bem discutidas nos tópicos a seguir. Entretanto cabe ressaltar que, independente da forma de tributação, as empresas estão incluídas em um de dois princípios tributários, a saber: cumulatividade e não cumulatividade tributária.

Assim sendo a primeira diz que os tributos pagos na entrada de mercadorias ou serviços não se pode compensar com os valores pagos nas saídas dos mesmos, já a não cumulatividade é o contrário da cumulatividade, ou seja, todos os tributos embutidos na aquisição de mercadorias ou serviços devem ser recuperados na saída.

### **2.5.1 Simples Nacional**

O Simples Nacional foi criado pela Lei Complementar 123/2006 com o objetivo de unificar, de forma simplificada, os tributos incidentes nas operações empresariais. Nesse sentido, refere-se a uma prática que, embora não abstenha as empresas do recolhimento tributário, o faz de uma forma — em tese — simplificada. (PORTAL TRIBUTARIO, 2017)

Desta forma o simples nacional é um regime diferenciado que contempla micro e pequenas empresas com receita bruta anual de até R\$ 180.000,00 podendo alcançar o valor máximo de R\$ 3.600.000,00 no ano calendário, caso este valor seja ultrapassado a mesma deverá permanecer no Simples nacional e apenas no ano seguinte é que será feita alteração na forma de enquadramento. (PORTAL TRIBUTARIO, 2017)

Conforme CTN (1966), há críticas contundentes sobre a referida simplificação dessa forma de tributação, haja vista existirem várias nuances que, a bem da verdade, são uma complexidade a mais para a apuração desse imposto.

Vale ressaltar que as alíquotas nesse sistema tributário são progressivas, obedecendo uma faixa de valores definida em lei, especificamente nos chamados Anexos da supracitada Lei Complementar. Esses anexos tratam dos diferentes segmentos empresariais, quais sejam:

- Anexo I: este anexo apresenta as alíquotas para as empresas do tipo industrial
- Anexo II: este anexo contém as alíquotas para as empresas varejistas comerciais
- Anexo III: este anexo contém as alíquotas para empresas prestadoras de serviço, cujo a atividade não se caracterize de cunho intelectual



- Anexo IV, V e VI: estes três anexos contêm as alíquotas para empresas prestadoras de serviço, cujo as atividades são de cunho intelectual, porém existe uma lista de atividade que estão sujeitas a cada anexo.

Dessa forma o imposto é gerado de acordo com o percentual previsto em lei para cada tipo de ramo e atividade que cada anexo contempla, de forma progressiva a alíquota vai aumentando de acordo com o faturamento bruto anual da empresa, sendo recolhido mensalmente por meio da DAS (Documento de Arrecadação do Simples Nacional) que sozinho engloba oito tributos, sendo seis do governo federal: IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, INSS, IPI; o ICMS dos estados e o ISS dos municípios em uma única guia de recolhimento.

Finalmente é importante destacar que para a adesão ao simples nacional é necessário que a empresa seja enquadrada na condição de microempresa ou empresa de pequeno porte, podendo assim optar pela inscrição no "Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte" – SIMPLES.

Outro fator importante a ser destacado é que nem todas atividades ou formas societárias podem optar pelo regime do simples nacional, devendo assim ser consultada suas vedações.

## 2.5.2 Lucro Presumido

O lucro presumido é uma forma de tributação alternativa entre o simples nacional e o lucro real. A sistemática de tributação pelo Lucro Presumido é regulamentada pelos artigos 516 a 528 do Regulamento do Imposto de Renda (DECRETO 3.000/1999).

Nesse sistema o princípio de não cumulatividade tributária não se aplica para os tributos indiretos, esclarecendo: sobre aqueles tributos que incidem sobre o faturamento ou cujo faturamento seja o fato gerador. Por outro lado, o princípio de não cumulatividade tributária aplica-se tão somente para o ICMS, de legislação estadual.

É uma modalidade optativa de apurar o lucro e, conseqüentemente, o imposto de renda das pessoas jurídicas que, observando determinados limites e condições, dispensam a escrituração contábil, exceto a do Livro de Registro de Inventário e do Livro Caixa, e que está baseado em valores globais da receita para assumir o lucro a ser tributado. (SÁ; SÁ, 1995, p.301 *apud* CORRÊA, 2010, p 27.)

No lucro presumido não há incidência de crédito tributário para o PIS e COFINS. Além disso o IRPJ e a CSLL são calculados sobre uma base de cálculo presumida, que é

definida por legislação e vinculada a um percentual sobre a receita de vendas ou de prestação de serviços.

O lucro presumido ou estimado também é conceito tributário. Tem a finalidade de facilitar o pagamento do IR, sem ter que recorrer à complexa apuração do lucro real que pressupõe contabilidade eficaz, ou seja, capaz de apurar o resultado antes do último dia do mês subsequente ao encerramento do trimestre. (FABRETTI, 2003, p.224 *apud* PACHECO, 2012, p 19.)

Lucro Presumido é uma forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo do imposto de renda e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL das pessoas jurídicas. Nesta sistemática a alíquota de cada tributo é de 15% sobre IRPJ e 9 % da CSLL incidente sobre a receita conforme seu percentual de presunção que pode variar de 1,6% a 32% do faturamento de acordo com sua atividade ou ramo de atuação.

A sistemática é utilizada para presumir o lucro da pessoa jurídica a partir de sua receita bruta e outras receitas sujeitas à tributação. (PORTAL TRIBUTARIO, 2017)

Vale lembrar que existe um adicional de alíquota caso a parcela do lucro presumido exceder ao valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 reais pelo número de meses do respectivo período de apuração, está sujeita à incidência de adicional de imposto à alíquota de 10%. (PORTAL TRIBUTARIO, 2017)

O Art. 516 do Decreto nº 3.000/99 diz que poderá optar pelo regime de tributação tendo como base o lucro presumido a pessoa jurídica que possui receita bruta total do ano anterior igual ou inferior à quarenta e oito milhões de reais ou quando inferior a doze meses, multiplica-se quatro milhões de reais pelo número de meses que a empresa desenvolveu suas atividades.

Em termos gerais trata-se de um lucro fixado a partir de percentuais padrões aplicados sobre a Receita Operacional Bruta - ROB. Sobre o referido resultado somam-se as outras receitas auxiliares (receitas financeiras, alugueis esporádicos, entre outras).

Assim por não se tratar do lucro contábil efetivo, mas uma mera aproximação fiscal, denomina-se de Lucro Presumido.

### **2.5.3 Lucro Real**

De acordo com o art. 247 do RIR/1999 o 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 é o resultado contábil (Receita menos os custos e despesas), ajustado pelas adições e exclusões quando analisado somente o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro, na maioria dos casos é a melhor opção, porque a empresa somente paga os referidos tributos quando obtém lucro. (CHAVES, 2008, p 10.)

Nesta sistemática, equivalente ao lucro presumido; o percentual de alíquota sobre o IRPJ e CSLL também é de 15% e 9 % respectivamente.

Contudo existe um adicional do Imposto de Renda de 10% caso a parcela do lucro real exceda ao valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 pelo número de meses que compõem o período de apuração.

A sistemática de tributação com base no Lucro Real é o regime normalmente adotado por empresas de porte maior devido a suas grandes despesas, porém qualquer tipo de empresa pode optar por este regime independente de seu porte e atividade.

No entanto, em acordo com a Lei 9718/1998, art. 14 é válido ressaltar que as pessoas jurídicas que, no ano-calendário anterior, tenham tido receitas totais superiores a R\$ 48.000.000,00; ou ajustada ao número de meses do período quando inferior a 12 meses, estão obrigadas a adotarem este regime por força de lei.

O lucro real pode ser apurado de forma trimestral ou anual com estimativas mensais. As duas sistemáticas são usadas no Brasil, mas a sistemática anual com estimativa mensal é mais amplamente utilizada em função dos benefícios que a legislação outorga, mormente em relação à utilização integral de prejuízos fiscais para abatimentos de lucros fiscais no próprio ano calendário de apuração.

Segundo a Lei nº 8.981 de 20 de janeiro 1995 em seu artigo 35:

A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso. (BRASIL, 1995, sp.)

No entanto para a tributação anual com estimativa mensal a legislação prevê a elaboração de balancetes de redução ou suspensão para dar provimento aos cálculos que ensejam o recolhimento dos tributos.

Em relação ao Lucro Real, as contribuições são determinadas a partir do lucro contábil, apurado pela pessoa jurídica, acrescido de ajustes positivos ou negativos, solicitados pela legislação fiscal, e após ser feita as adequações pode ocorrer situações de Prejuízo Fiscal, hipótese em que não haverá imposto de renda a pagar.

Vale ressaltar que segundo Portal Tributário (2017), as empresas que adotam o lucro real partem da premissa da não cumulatividade para PIS e COFINS, ao mesmo tempo em que são tributadas pela alíquota de 15% sobre o lucro fiscal apurado em livro próprio denominado de LALUR – Livro de Apuração do Lucro Real.

Em princípio, para empresas cujo o lucro seja inferior; tende a ser mais vantajoso a adoção deste enquadramento como forma de apuração, em contrapartida a escrituração contábil deve ser rigorosa, pois somente as despesas comprovadas poderão ser consideradas para fins de dedução ou compensação. (PORTAL TRIBUTARIO, 2017)

## 2.6 Planejamento Tributário

Planejamento tributário é uma ferramenta de essencial importância para o âmbito empresarial, cujo se refere basicamente na escolha de alternativas e ações ou omissões lícitas, de maneira antecipada aos fatos geradores.

Planejamento tributário pode ser também conceituado como:

Entende-se por planejamento tributário uma forma lícita de reduzir a carga fiscal, o que exige uma alta dose de conhecimento técnico e bom-senso dos responsáveis pelas decisões estratégicas no ambiente corporativo. Trata-se do estudo prévio à concretização dos fatos administrativos, dos efeitos jurídicos, fiscais e econômicos de determinada decisão gerencial, com o objetivo de encontrar a alternativa legal menos onerosa para o contribuinte. (OLIVEIRA, 2009, p 30 *apud* BRUNO, 2010, p 29.)

Dessa forma entende-se que o planejamento tributário seja o estudo das alternativas jurídicas a serem adotadas antes que o fato gerador advenha, sendo assim o contribuinte passa a ter todo o controle da situação antecipando suas decisões sobre os rumos que a organização deve tomar, podendo optar assim pela forma menos onerosa em relação a suas atividades.

Sobre este estudo de alternativas lícitas, Fabretti afirma que: “O estudo feito preventivamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas, denomina-se Planejamento Tributário”. (FABRETTI, 2005, p.32).

Não deve ser confundido o planejamento tributário com a elisão fiscal, haja visto que o planejamento tributário pode reduzir a carga tributária do contribuinte de maneira considerável dentro do regime da lei, porém cabe ressaltar que o planejamento tributário

difere segundo o enquadramento das empresas, pois há alternativas válidas para empresas de grande porte que são inviáveis para empresas de pequeno porte.

Sobre o planejamento tributário tem-se:

Costuma-se denominar de Planejamento Tributário a atividade empresarial que, desenvolvendo-se de forma estritamente preventiva, projeta os atos e fatos administrativos com o objetivo de informar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis. O objeto do planejamento tributário é, em última análise, a economia tributária. Cotejando as várias opções legais, o administrador obviamente procura orientar os seus passos de forma a evitar, sempre que possível, o procedimento mais oneroso do ponto de vista fiscal. (LATORRACA, 2000, p. 37).

Borges, por sua vez, menciona que:

A natureza ou essência do Planejamento Fiscal – ou Tributário – consiste em organizar os empreendimentos econômico-mercantis da empresa, mediante o emprego de estruturas e formas jurídicas capazes de bloquear a concretização da hipótese de incidência tributária ou, então, de fazer com que sua materialidade ocorra na medida ou no tempo que lhe sejam mais propícios. Trata-se, assim, de um comportamento técnico-funcional, adotada no universo dos negócios, que visa excluir, reduzir ou adiar os respectivos encargos tributários. (BORGES, 2000, p.55).

Partindo do pressuposto acima, considera-se que o planejamento tributário visa estrategicamente antecipar de forma preventiva os fatos fiscais, usando de tal modo conhecimentos jurídicos apropriados que possam reduzir ou prorrogar os encargos tributários, tendo em vista a finalidade de esclarecer sobre as opções legais disponíveis, para que o administrador possa obviamente eleger sempre que possível o método menos oneroso a ser seguido.

### **3 FORMAÇÃO DE CUSTOS E PREÇOS DE VENDAS**

A formação estratégica de preços é indispensável para a manutenção ou elevação do lucro de uma organização, ou seja, toda empresa independente de seu porte ou área de atuação necessita de uma correta formação de preço para sobreviver e obter um crescimento sustentável.

Nesta direção iremos abordar os aspectos mercadológicos e tributários, além dos modelos de mensuração do custo de aquisição e do preço de venda respectivamente, conforme a seguir.

#### **3.1 Aspectos mercadológicos da formação do preço de venda**

A política de formação de preço é crucial para a sobrevivência das empresas no mercado, ou seja, toda empresa, seja industrial, comercial ou de serviços, tem a necessidade de determinar os preços com bastante precisão, considerando que, à curto prazo se os preços ficarem acima da média do mercado a organização dificilmente irá resistir, mas a sobrevivência no longo prazo irá depender de políticas sólidas de formação de preço, sendo assim o objetivo é obter uma margem que supere os custos incidentes sobre os produtos ou serviços.

Abaixo Sardinha (1995) define preço:

Pode-se definir preço como a quantidade de dinheiro que o consumidor desembolsa para adquirir um produto e que a empresa recebe em troca da cessão do mesmo. O consumidor desfaz-se de uma quantia monetária para satisfazer suas exigências, em contrapartida a empresa cede seu produto com o objetivo de assegurar certo lucro ou retorno. (SARDINHA, 1995, p. 3)

Em outras palavras preço é a quantidade de dinheiro que o consumidor deve pagar para adquirir um determinado produto ou serviço, é o que a empresa recebe em troca da cessão do produto/serviço ao consumidor.

Assef afirma que:

[...] não basta analisar seus preços a partir apenas dos custos de sua empresa. Os fatores mercadológicos são essenciais nesta análise, sendo necessário conjugá-los aos financeiros, de modo que o empresário tenha certeza de estar no mercado e com lucratividade. A maior dificuldade é identificar quais os custos a serem levados à formação dos preços de venda. (ASSEF, 1997, p.31).

Salientando-se ainda que para decidir o melhor preço de venda de um produto ou serviço é preciso saber que além dos custos incidentes no âmbito interno da organização e o tipo de produto ou serviço ofertado, o fator externo também deve ser levado em consideração sobre o preço.

Vale ainda ressaltar que para calcular o preço de venda não se pode considerar apenas o custo do produto ou serviço, pois não é o único fator de influência. “Além do custo, é preciso saber o grau de elasticidade da demanda, os preços de produtos dos concorrentes, os preços de produtos substitutos, a estratégia de marketing da empresa, etc.” (MARTINS, 2003, p.218).

Sendo assim deve se fazer uma análise mercadológica contundente para se chegar ao preço de forma correta, pois além de utilizar o custo do produto ou serviço. Existem outros fatores de influência como a demanda pelo produto ou serviço, os preços de produtos concorrentes, os preços de produtos similares, valores em marketing. Além do avanço da tecnologia e inovação já que todo produto ou serviço possui seu ciclo de vida.

Com relação ao tempo existem diversas etapas nos ciclos de vida dos produtos e serviços, e conhecer essas etapas e circunstancial para tomada de decisão sobre as alternativas estratégicas a serem adotadas pelas empresas ao longo de sua vida para manutenção, formação de preços ou lançamento de produtos ou serviços.

Assef (1997 p.3-4 *apud* CANEVER, 2008, p 17) divide as etapas de ciclo de vida dos produtos e serviços da seguinte forma:

- **Introdução:** no início de vida dos produtos e serviços os investimentos são altos no desenvolvimento do produto, no marketing e em pesquisas para aprimorar o produto. Os preços dos produtos nesta etapa tendem a ser elevados, muitas vezes com resultados financeiros negativos, em face dos elevados investimentos.
- **Crescimento:** nesta etapa os investimentos no desenvolvimento estão sendo amortizados, o produto já é razoavelmente conhecido e os custos na imagem do produto são reforçados, a fim de ganhar proporções no mercado. Os preços já embutem margens de lucro.
- **Maturidade:** é o período de maior lucratividade para a empresa, as vendas estão em seu volume máximo, os investimentos no desenvolvimento do produto são mínimos, normalmente ocorre investimentos no layout do produto. Os preços já atingem os maiores patamares permitidos pelo mercado. As empresas buscam a manutenção pelo maior período de tempo nesta etapa.

- Declínio: nesta fase percebe-se uma queda acentuada nas vendas do produto, os investimentos praticamente não existem, as margens tendem a ser negativas e muitas vezes o preço é elaborado para a eliminação de estoque.

### 3.2 Aspectos tributários da formação do preço de venda

A formação do preço de venda deriva então de fatores que se tornam inerentes à prospecção de valor final do produto. Tais pontos devem ser considerados *a priori* como balizadores multifocais que ambientam a inserção do produto no mercado, sua necessidade objetiva e subjetiva para uma prospecção realista tanto para a necessidade do mercado quanto para a sobrevivência da empresa.

Desse modo a formação do preço de venda pode fundar-se no custo, no mercado ou em ambos, porém nesta pesquisa iremos considerar apenas o custo como fator determinante.

As formulações matemáticas que expressam a formação dos preços em varejo podem ser assim apresentadas, conforme adaptação de Ângelo e Silveira (2000):

- Empresas comerciais enquadradas no Simples Nacional:

$$CLUP = \frac{\text{custo} \times (1 + IPI)}{(1 + i)^n} + \frac{\text{Frete}}{(1 + i)^n}$$

$$Pv = \frac{Clup}{1 - \text{Simples} - M}$$

As empresas enquadradas no Simples Nacional não podem obter o benefício do crédito tributário. Por esse motivo, não há sequer menção dos tributos no cálculo do custo conforme equação acima. No entanto, o valor do IPI aumenta o custo da aquisição, assim como também o frete. Além disso, a formulação apresenta a indexação dos valores a uma taxa de mercado, no íterim do tempo de negociação de cada variável envolvida. Portanto, para o custo, tem-se como tempo o prazo de negociação de compra, enquanto que para o frete o tempo refere-se ao prazo de pagamento acordado entre as partes.

Em relação à equação de preço de venda, ainda para as empresas do Simples Nacional, deve-se apenas considerar a alíquota que empresa esteja operando em relação ao imposto simplificado, e a definição de uma margem de lucratividade que deverá ser praticada, após calculado o custo.



- Empresas comerciais enquadradas no Lucro Presumido

$$CLUP = \frac{\text{custo} \times (1 + IPI)}{(1 + i)^n} - \frac{(\text{Custo} \times ICMS)}{(1 + i)^n} + \frac{\text{Frete}}{(1 + i)^n} - \frac{\text{Frete} \times ICMS}{(1 + i)^n}$$

$$Pv = \frac{Clup}{1 - Pis - Cofins - ICMS - M}$$

Veja que nas empresas que estão enquadradas no regime de Lucro Presumido, nota-se que na equação acima foi introduzido alguns tributos em relação ao cálculo anterior, haja visto que no lucro presumido a empresa é obrigatoriamente optante de PIS e COFINS no regime cumulativo, no entanto deve ser retirado o valor do ICMS da compra e o ICMS do frete, devido a não cumulatividade tributária permitida nesta modalidade.

- Empresas comerciais enquadradas no Lucro Real

$$CLVP = \frac{\text{custo} \times (1 + IPI)}{(1 + i)^n} - \frac{(\text{Custo} \times ICMS)}{(1 + i)^n} - \frac{\text{Custo} \times (Pis + Cofins)}{(1 + i)^n} + \frac{\text{Frete}}{(1 + i)^n}$$

$$- \frac{\text{Frete} \times ICMS}{(1 + i)^n}$$

$$Pv = \frac{Clup}{1 - Pis - Cofins - ICMS - M}$$

No caso de empresas optantes pelo Lucro real a equação acima demonstra as diversas deduções que este enquadramento pode oferecer dentro das condições que a lei nos oferece, sendo assim neste caso há opção de crédito fiscal sobre IPI, ICMS, PIS, COFINS e do ICMS sobre frete em relação a compra evitando a cumulatividade tributária, podendo dessa forma chegar a um custo mais enxuto.

## 4 PROCESSOS METODOLÓGICOS

### 4.1 Tipologia da pesquisa – classificação e definições

A presente pesquisa é classificada como descritiva no que tange sua classificação e objetivos da mesma, dessa forma o estudo foi criado e estruturado para mensurar as especialidades descritas no mesmo, ou seja, planejamento tributário e formação de preço. A indagação sobre suposições teóricas serviram para conduzir os procedimentos a serem adotados, Visando assim debater as ideias sobre o que deve ser mensurado.

Segundo Triviños (1987) os estudos descritivos exigem que o pesquisador busque uma série de conhecimento e informações acerca do que se deseja pesquisar, mesmo que tais estudos não permaneçam meramente na coleta, ordenação e classificação dos dados. Pode-se também constituir relações entre as variáveis.

Com base em Andrade (1997) em relação a este tipo de estudo descritivo, os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem interferência do pesquisador sobre os mesmos. Por conseguinte os fenômenos do mundo físico e humano são estudados sem qualquer tipo de manipulação do pesquisador.

Contudo, a origem desta pesquisa se deu em torno da discussão sobre o tema na teoria e na sua aplicação prática. Sendo assim Castro (1997) define pesquisa pura ou teórica como o tipo de estudo sistemático que tem a curiosidade intelectual como primeira motivação e a compreensão como principal objetivo. O pesquisador puro se interessa em teoria. Por outro lado a pesquisa aplicada é entendida pelo autor como um tipo de estudo sistemático, motivado pela necessidade de encontrar soluções sobre problemas sólidos.

Castro (1997) ressalta ainda que a pesquisa aplicada é o alcance dos objetivos, devido ao esforço investigativo sobre as pesquisas teóricas, não podendo ser tratado como um substituto ou uma alternativa. A pesquisa aplicada reside na clareza de seus objetivos. Se a pergunta a que se tenta responder é importante, então a pesquisa é importante. A pesquisa teórica não pode ter uma resposta imediata, pois sua relevância tem que ser compreendida.

Nesse sentido este estudo se enquadra dentro dos parâmetros de uma pesquisa aplicada, haja visto que foram utilizados conhecimentos teóricos para fundamentar todas as análises aqui exibidas e, que serão objeto de discussão e conclusão.

Dessa maneira os dados são coletados de acordo com artifícios práticos que são utilizados para unir informações necessárias para constituir um raciocínio lógico acerca de um fato ou problema.

Contudo, toda e qualquer coleta de dados de pesquisa possui suas particularidades de acordo com o objetivo que se deseja atingir. No entanto, existem formas comuns para se coletar dados, segundo Santos (1999): experimento, levantamento, estudo de caso, pesquisa bibliográfica e pesquisa documental.

Esta pesquisa, em sua particularidade utiliza de métodos de levantamento, documental, e bibliográfico pelas razões a seguir mencionadas, de acordo com Santos (1999):

- **Levantamento:** é a pesquisa que busca conhecimento dentro de um grupo comum ou seja, um grupo que tenha o mesmo interesse a respeito dos dados que se deseja obter. Trata-se de um processo muito útil, especialmente em pesquisas exploratórias e descritivas. Já que geralmente o mesmo é desenvolvido em três etapas: seleciona-se uma amostra significativa, aplicam-se questionários ou formulários ou entrevistam-se diretamente os indivíduos. Por fim os dados são tabulados e avaliados quantitativamente, com o auxílio de cálculos estatísticos. Os resultados alcançados são então aplicados com margem de erro estatisticamente prevista ao universo gerador da amostra.

- **Pesquisa documental:** documentos são as fontes de informação e conhecimento que ainda não possuem organização, ou seja, um tratamento analítico e publicação. São fontes documentais as tabelas estatísticas, relatórios de empresas, documentos informativos arquivados, obras originais de qualquer natureza, fotografias, epitáfios, correspondência pessoal ou comercial, entre outros. A pesquisa documental é a que se serve dessas fontes.

Segundo Yin (1984) no estudo quantitativo, normalmente o pesquisador conduz sua pesquisa a partir de objetivos estabelecidos, com hipóteses claramente definidas e variáveis analisadas de forma quantitativa. Visando assim a precisão do estudo, afim de evitar distorções na etapa de análise e interpretação dos dados, garantindo assim, uma margem reduzida de erro em relação a inferências alcançadas.

A pesquisa quantitativa se ampara no quadro de referência conhecido por positivismo e estruturalismo, neste estudo foi utilizada a pesquisa quantitativa, pelas razões supra expostas.

## 4.2 Fontes de coleta de dados e análise de dados

Segundo Cooper e Schindler (2003) existem diversos tipos de fontes de informação classificadas, normalmente em 3 distintos níveis, sendo eles:

Fontes primárias são trabalhos originais de pesquisa ou dados brutos que não sofrerão interpretação ou pronunciamentos, ou seja, as informações ainda não foram interpretadas, filtradas, e nem lapidadas por uma segunda parte, dessa forma informações utilizadas de todas as fontes citadas passam a ser sua literatura secundária, dando suporte à pesquisa original.

Fontes secundárias são interpretações de dados primários. Na verdade, quase todos os materiais de referência entram nessa categoria.

Fontes terciárias normalmente são interpretações feitas de uma fonte secundária, mas geralmente são representadas por índices, bibliografias e outros auxiliares de busca.

Observa-se que este estudo se utilizou de fontes secundárias para a construção da fundamentação teórica. No entanto nos resultados da pesquisa são utilizadas fontes primárias. Como fontes primárias foram utilizados dados construídos a partir de levantamento de preços no mercado e simuladas operações que são consideradas comuns e de rotina em empresas de varejo.

## 4.3 Métodos de Análise de Dados

Para a mensuração dos resultados da pesquisa os dados criados foram submetidos a um tratamento vinculado às formulações matemáticas *opus citatum* para comparar os custos de aquisição líquidos para, em seguida, serem submetidos a um critério de marcação de preços.

Portanto os dados foram utilizados em procedimentos de cálculo de custo líquido de impostos ao valor presente, em função do valor do dinheiro ao longo do tempo. Em seguida, ao serem apurados os custos líquidos de aquisição, os dados foram imputados nos modelos para cálculo do preço de venda.

Dessa forma foi possível analisar como o custo de aquisição nos diferentes sistemas tributários pode alterar o preço de venda final.

## 5 APRESENTAÇÃO DOS DADOS E ANÁLISE DE RESULTADOS

Este tópico apresenta simulações de compra e seu custo líquido de aquisição conforme equações explicitadas no capítulo 3 deste estudo. Em seguida são calculados os preços de vendas de produtos selecionados aleatoriamente em um comércio varejista de roupas e acessórios, situado no estado de Goiás, não apresentando as especificidades em relação a suspensão, isenção ou redução de base de cálculo tributária. Os produtos avaliados são: Camisas, Camisetas, Shorts, Bermudas e Calças.

Todas as simulações aqui apresentadas têm como objetivo fazer uma análise comparativa dos vários sistemas tributários epigrafados anteriormente, motivo pelo qual os valores de aquisição de cada produto são iguais para todos os quadros simulados.

### 5.1 Análise dos dados para empresas enquadradas no Simples Nacional

Neste quadro abaixo é efetuada a análise e exemplificação da formação do custo líquido de aquisição; na hipótese de a empresa adquirente ser optante do regime tributário SIMPLES.

**Formação do Custo Líquido de Aquisição para Simples Nacional**

		Camisas	Camisetas	Shorts	Bermudas	Calças
Negociação	Valor da mercadoria	100,00	50	40	80	100
	Quantidade de compra	50	50	50	50	50
	Valor da nota fiscal	5.000,00	2.500,00	2.000,00	4.000,00	5.000,00
Impacto Tributário	Diferencial de alíquota	-	-	-	-	-
	Frete	200	200	200	200	200
Cálculo do Custo	Custo Total da Aquisição	5.200,00	2.700,00	2.200,00	4.200,00	5.200,00
	Quantidade de compra	50	50	50	50	50
	Custo Unitário da Aquisição	104,00	54,00	44,00	84,00	104,00

**Quadro 1: Formação do custo líquido de aquisição para Simples Nacional**  
Fonte: Elaboração própria

Nesta configuração o quadro supracitado é apresentado primeiramente o valor e a quantidade negociada de cada item o que resulta no valor total dos produtos em nota fiscal, e

em seguida; estão os valores dos impactos tributários acrescidos do frete da mercadoria adquirida, finalmente resultando no cálculo do custo total e unitário dos produtos adquiridos.

Dessa forma nota-se que numa empresa comercial enquadrada no regime mencionado, esta não poderá creditar de nenhum dos tributos especificados em nota fiscal, pois esta opção não gera nenhum benefício tributário na aquisição de mercadorias, sendo assim o valor do custo de aquisição é o mesmo valor total da nota fiscal de compra.

Assim depois de apresentado o custo líquido de aquisição da mesma, iremos abordar a formação do preço de venda quando baseado no custo de aquisição; como demonstrado no quadro a seguir:

**Formação do Preço de Venda para Simples Nacional**

		Camisas	Camisetas	Shorts	Bermudas	Calças
Negociação e Formação do Preço	Valor da mercadoria - à Vista	190,72	99,03	80,69	154,04	190,72
	Valor da mercadoria - a Prazo	214,53	111,39	90,76	173,28	214,53
	Número de Parcelas (se a prazo)	3	3	3	3	3
	Fator de Correção	4%	4%	4%	4%	4%
	Margem de Contribuição	40%	40%	40%	40%	40%
Impacto Tributário	Simples Nacional	5,47%	5,47%	5,47%	5,47%	5,47%
	Custo	Custo Unitário da Aquisição	104,00	54,00	44,00	84,00

**Quadro 2: Formação de preço de venda para Simples Nacional**  
Fonte: Elaboração própria

Considerando os dados demonstrados é possível chegar ao preço de venda descrito, pois utilizamos além do custo de aquisição o seguinte fator: a empresa enquadrada no simples nacional possui receita total acumulada no ano anterior, o valor de até R\$ 360.000,00.

Decorrente dessa receita, em acordo com a Tabela do Anexo I da Lei complementar 139/2011, o percentual de alíquota a ser aplicado foi de 5,47% sobre as vendas, a margem de contribuição desejada foi de 40%, e um fator de correção de 4% que é justificado pelo custo de se vender a prazo.

## 5.2 Análise dos dados para empresas enquadradas no Lucro Presumido

A seguir iremos analisar e exemplificar a formação do custo líquido de aquisição na hipótese da empresa adquirente seja optante do LUCRO PRESUMIDO.

**Formação do Custo Líquido de Aquisição para Lucro Presumido**

		Camisas	Camisetas	Shorts	Bermudas	Calças
Negociação	Valor da mercadoria	100,00	50	40	80	100
	Quantidade de compra	50	50	50	50	50
	Valor da nota fiscal	5.000,00	2.500,00	2.000,00	4.000,00	5.000,00
Impacto Tributário	ICMS	850,00	425,00	340,00	680,00	850,00
	Frete	200	200	200	200	200
	ICMS sobre Frete	0	0	0	0	0
Cálculo do Custo	Custo Total da Aquisição	4.350,00	2.275,00	1.860,00	3.520,00	4.350,00
	Quantidade de compra	50	50	50	50	50
	Custo Unitário da Aquisição	87,00	45,50	37,20	70,40	87,00

**Quadro 3: Formação de custo líquido de aquisição para lucro presumido**

**Fonte: Elaboração própria**

No quadro supracitado é utilizada a mesma configuração do simples nacional. Entretanto o custo de aquisição é notadamente menor, pois ao contrário do regime simples; nesta opção tributaria o PIS e a COFINS estão obrigatoriamente na modalidade cumulativa, contudo o ICMS foi incluído na modalidade não cumulativa, ou seja, pode ser creditado graças ao benefício da não cumulatividade tributaria para este tributo.

No entanto cabe ressaltar que o ICMS só pode ser creditado exclusivamente se o fornecedor for contribuinte do imposto e tiver destacado em nota fiscal, o que poderá não ocorrer caso o mesmo seja optante do simples nacional.

**Formação do Preço de Venda para Lucro Presumido**

		<b>Camisas</b>	<b>Camisetas</b>	<b>Shorts</b>	<b>Bermudas</b>	<b>Calças</b>
Negociação e Formação do Preço	Valor da mercadoria - à Vista	221,09	115,63	94,54	178,91	221,09
	Valor da mercadoria - a Prazo	248,70	130,07	106,34	201,25	248,70
	Número de Parcelas (se a prazo)	3	3	3	3	3
	Fator de Correção	4%	4%	4%	4%	4%
	Margem de Contribuição	40%	40%	40%	40%	40%
Impacto Tributário	ICMS	17,00%	17,00%	17,00%	17,00%	17,00%
	PIS	0,65%	0,65%	0,65%	0,65%	0,65%
	COFINS	3,00%	3,00%	3,00%	3,00%	3,00%
Custo	Custo Unitário da Aquisição	87,00	45,50	37,20	70,40	87,00

**Quadro 4: Formação de preço de venda para Lucro presumido**

**Fonte: Elaboração própria**

Desta forma após apresentar o custo líquido de aquisição no lucro presumido, iremos utilizar do mesmo para elaborar a formação do preço de venda, quando baseado no custo de aquisição como feito no simples.

Podemos observar que as empresa quando optante do lucro presumido, possui diversos tributos incidentes sobre as vendas tais como o ICMS com alíquota de 17%; PIS em 0,65% e COFINS a 3% — dessa forma chegamos ao preço de venda também com uma margem desejada de 40% e um fator de correção de 4% para o custo de se vender a prazo.

Nessa tributação constatou-se que apesar do custo de aquisição ser menor do que no regime simples, o mesmo não foi suficiente para possuir um preço de venda mais competitivo comparando com a análise anterior, isto ocorreu devido a majoração dos tributos incidentes na saída ou seja, o percentual de 5,47 % usado em acordo com a Tabela do Simples foi evidentemente menor do que as alíquotas incidentes na saída do lucro presumido.

### **5.3 Análise dos dados para empresas enquadradas no Lucro Real**

Conforme as análises e exemplificações feitas nos enquadramentos anteriores, cabe agora discorrer sobre o a formação do custo líquido de aquisição na hipótese de empresa adquirente esteja enquadrada no LUCRO REAL.



**Formação do Custo Líquido de Aquisição para Lucro Real**

		Camisas	Camisetas	Shorts	Bermudas	Calças
Negociação	Valor da mercadoria	100,00	50	40	80	100
	Quantidade de compra	50	50	50	50	50
	Valor da nota fiscal	5.000,00	2.500,00	2.000,00	4.000,00	5.000,00
Impacto Tributário	ICMS	850,00	425,00	340,00	680,00	850,00
	Frete	200	200	200	200	200
	ICMS sobre Frete	0	0	0	0	0
	PIS	82,50	41,25	33,00	66,00	82,50
	COFINS	380,00	190,00	152,00	304,00	380,00
Cálculo do Custo	Custo Total da Aquisição	3.887,50	2.043,75	1.675,00	3.150,00	3.887,50
	Quantidade de compra	50	50	50	50	50
	Custo Unitário da Aquisição	77,75	40,88	33,50	63,00	77,75

**Quadro 5: Formação de custo líquido de aquisição para Lucro real**

Fonte: Elaboração própria

O quadro acima mostra que nesta opção tributária é possível aproveitar diversos tributos incidentes na compra, dentre eles ICMS, ICMS S/Frete, PIS e COFINS; haja visto que os mesmos estão sendo apurados pelo regime da não cumulatividade, admitindo assim creditar-se de 17% do ICMS, 1,65% do PIS e 7,6% da COFINS, o ICMS sobre frete ficou zerado devido a isenção da alíquota para o estado de Goiás.

Dessa maneira os custos de aquisição desses produtos reduziram de forma significativa em relação aos demais enquadramentos mencionados anteriormente, vale lembrar que no lucro real, assim como no presumido caso o fornecedor seja optante do regime simples não há recuperação desses impostos.

Portanto posteriormente ao custo de aquisição com base no lucro real, iremos analisar como se dá o preço de venda a seguir:

### Formação do Preço de Venda para Lucro Real

		Camisas	Camisetas	Shorts	Bermudas	Calças
Negociação e Formação do Preço	Valor da mercadoria - à Vista	230,37	121,11	99,26	186,67	230,37
	Valor da mercadoria - a Prazo	259,14	136,23	111,65	209,97	259,14
	Número de Parcelas (se a prazo)	3	3	3	3	3
	Fator de Correção	4%	4%	4%	4%	4%
	Margem de Contribuição	40%	40%	40%	40%	40%
Impacto Tributário	ICMS	17,00%	17,00%	17,00%	17,00%	17,00%
	PIS	1,65%	1,65%	1,65%	1,65%	1,65%
	COFINS	7,60%	7,60%	7,60%	7,60%	7,60%
Custo	Custo Unitário da Aquisição	77,75	40,88	33,50	63,00	77,75

**Quadro 6: Formação de preço de venda para Lucro real**  
**Fonte: Elaboração própria**

Conforme o quadro acima, de acordo com os mesmos dados utilizados sobre margem de contribuição e fator de correção; acrescentando o impacto tributário da saída no lucro real, notou-se que assim como aconteceu no lucro presumido a vantagem adquirida na aquisição dos produtos acaba-se quando se faz a apuração do preço de venda.

## 5.4 Resumo Comparativo

No quadro abaixo demonstramos o comparativo com o objetivo de promover a percepção dos diferentes custos de aquisição e de preço de venda, para efeito de comparação nas três opções de enquadramentos a seguir.

**Quadro Comparativo**

Custo Unitário da Aquisição		Camisas	Camisetas	Shorts	Bermudas	Calças
Enquadramento tributário	Simple Nacional	104,00	54,00	44,00	84,00	104,00
	Lucro Presumido	87,00	45,50	37,20	70,40	87,00
	Lucro Real	77,75	40,88	33,50	63,00	77,75

  

Valor da Mercadoria - à Vista		Camisas	Camisetas	Shorts	Bermudas	Calças
Enquadramento tributário	Simple Nacional	190,72	99,03	80,69	154,04	190,72
	Lucro Presumido	221,09	115,63	94,54	178,91	221,09
	Lucro Real	230,37	121,11	99,26	186,67	230,37

**Quadro 7: Quadro Comparativo de Custo de Aquisição e de Preço de Venda em Diferentes Enquadramentos Tributários**  
**Fonte: Elaboração própria**

Ainda que nos enquadramentos tributários lucro real e lucro presumido possuam autorizações legais para recuperar créditos tributários na aquisição de mercadorias, tornando assim o custo de aquisição menor em comparação com o simples nacional, o preço de venda é menor quando a opção tributaria pelo simples nacional.

Embora esta constatação tenha sido elaborada devido ao fato de que o percentual definido na Tabela do Anexo I da Lei Complementar 123/06 foi de 5,47 %, percentual relevantemente menor do que os demais enquadramentos utilizam em sua saída.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo desenvolveu a formação do preço de venda no escopo do enquadramento tributário apresentando análises sobre decisões de preços para empresas optantes do simples nacional, lucro presumido e lucro real.

Sendo assim para que uma empresa possua uma boa formação do preço de venda é indispensável que se tenha um acompanhamento das incidências tributárias sobre as vendas, tanto quanto as entradas para recuperação de créditos. Tal acompanhamento é necessário pois há legislações específicas e diversos fatores que influenciam na possibilidade de recuperação de tributos tais como: enquadramento tributário da empresa e também dos seus fornecedores.

No decorrer deste estudo foram esclarecidos diversos pontos tributários em relação à formação de preço, além de proposição de cálculos que demonstram a diferença existente entre os preços de venda conforme cada enquadramento tributário efetuado por empresas comerciais.

O que pode ser constatado é que dentre os três enquadramentos tributários analisados; em relação ao custo de aquisição dos produtos, a opção tributária mais vantajosa foi o lucro real; seguido do lucro presumido devido à não cumulatividade tributária de ambos respectivamente e, por último; sem direito a crédito tributário ficou o simples nacional.

Contudo quando consideramos a formação do preço de venda com base no custo o resultado e o contrário, haja visto que no lucro real a carga tributária incidente sobre a saída é superior ao lucro presumido e ao simples nacional.

Dessa forma para a empresa comercial a opção pelo enquadramento no regime simples se tornou muito mais positiva devido a alíquota utilizada na saída ter valor inferior quando comparada aos demais regimes. Porém vale ressaltar que o percentual de alíquota do simples nacional é crescente de acordo com o faturamento apresentado.

Em suma fica explicitamente comprovado que a hipótese alternativa foi acatada, ou seja, considerando unicamente variáveis tributárias; existe diferença na formação do preço de venda de mercadorias e produtos ao se considerar o enquadramento tributário empresarial.

Sendo assim, este estudo demonstra que deve-se realizar um estudo exclusivo para cada organização, atendo-se às suas particularidades e individualidade possibilita não apenas o melhor enquadramento tributário com base na sua atividade, outrossim potencializa sua manutenção e competitividade no mercado. Além de contribuir com toda comunidade acadêmica afim de direcionar ou aprimorar novos estudos sobre o tema.

## REFERÊNCIAS

ANGELO, Cláudio Felisoni de; SILVEIRA, José Augusto Giesbrecht da. **Finanças no Varejo: gestão operacional**. São Paulo: Atlas, 2000.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à Metodologia do trabalho científico**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1997.

ASSEF, Roberto. **Guia Prático de Formação de Preços: aspectos mercadológico, tributários e financeiros para pequenas e médias empresas**. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

BORGES, Humberto Bonavides. **Gerência de impostos: IPI, ICMS e ISS**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BRUNO, Ismael Ipirajá, **Contabilidade Tributária: O não alargamento de cálculo do PIS e da COFINS e seus consequentes créditos tributários**. FLF, 2010. Disponível em: <<http://www.flf.edu.br/revista-flf/monografias-contabeis/monografia-ismael.pdf>> Acesso em 10 de Outubro de 2015.

CANEVER, Felipe Pereira, **Estratégia de Formação de Preço de Venda em Indústrias de Santa Catarina**. UFSC, 2008. Disponível em: < <http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis291644.pdf>> Acesso em 11 de Novembro de 2017.

CASTILHO, A. P.; BORGES, N. R. M.; PEREIRA, V. T. (Org.) **Manual de Metodologia ILES/ULBRA de Itumbiara**. Itumbiara: ILES/ULBRA, 2014. Disponível em: <<http://www.ilesulbra.com.br>> Acesso em 10 de outubro de 2015.

CASTRO; CM. **A prática da pesquisa**. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1978.

CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento Tributário na Prática**. São Paulo: Atlas, 2008.

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. **Métodos de pesquisa em administração**. 7ª ed. Porto Alegre: Bookman, 2003

CORRÊA, Andréia Formigoni, **Lucro Real ou Lucro Presumido**: Um estudo de caso sobre a melhor forma de tributação para uma empresa comercial do sul de santa catarina. UNESC, 2010. Disponível em: <<http://www.bib.unesc.net/biblioteca/sumario/00004B/00004BE5.pdf>> Acesso em 12 de Novembro de 2017.

CREPALDI, Silvio Aparecido, **Curso básico de Contabilidade de Custos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FABRETTI, Cláudio Camargo, **Contabilidade Tributária**.9. Ed. São Paulo: Atlas, 2005.

FEDERIGHI, Wanderley José, **Direito tributário - Parte Geral**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2004.

LATORRACA, Nilton. **Direito tributário**: imposto de renda das empresas. 15.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

\_\_\_\_\_  
Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L8981.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8981.htm)> acesso em 16 de novembro 2017.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9 Edição. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2003.

PACHECO, Cristiane Beatriz Fernande, **Planejamento Tributário**: Decisão estratégica que pode determinar o sucesso ou não de uma empresa. UNISALESIANO, 2012. Disponível em: <<http://www.unisalesiano.edu.br/biblioteca/monografias/54960.pdf>> Acesso em 16 de Novembro de 2017.

PORTAL TRIBUTÁRIO, **Planejamento fiscal e guia de impostos**. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/tributos/icms.html>> acesso em 26 de outubro de 2017.

RECEITA DA FAZENDA, IPI - **Imposto sobre produtos industrializados**. Disponível em: < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/tributos/ipi> > acessado em 31 de Outubro de 2017

SANTOS, Antônio Raimundo dos. **Metodologia científica: a construção do conhecimento**. Rio de Janeiro: DP&A editora, 1999.

SARDINHA, José Carlos, **Formação de Preço: a arte do negócio**. São Paulo: Makron Books, 1995.

SENADO FEDERAL - **Código Tributário Nacional**. Disponível em: < <http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/496301/000958177.pdf> > acesso em 31 de outubro de 2017.

SLONGO, Giana Rita, **A formação do preço de venda dos produtos industrializados**. UFRGS, 2012. Disponível em: < <https://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/79372/000897881.pdf?sequence=1> > acesso em 06 de Novembro de 2015.

TRIVIÑOS, Augusto N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1987.

VIANA, Leilson Soares, **A Cumulatividade e Não Cumulatividade do PIS e da COFINS**. PUC, 2007. Disponível em: < <https://www.pucpcaldas.br/graduacao/administracao/revista/artigos/v3n2/v3n2a4.pdf> > acesso em 12 de Novembro de 2017.

VALOR TRIBUTÁRIO, IRPJ - **Imposto de Renda Pessoa Jurídica**. Disponível em: < <https://www.valortributario.com.br/tributos/irpj/> > acesso em 31 de outubro de 2017.

YIN, R. K. **Case study research: design and methods**. London: Sage, 1984.

**ANEXOS****ANEXO A - (Vigência a Partir de 01.01.2012) Alíquotas e Partilha do Simples Nacional  
– Comércio**

<b>Receita Bruta em 12 meses (em R\$)</b>	<b>líquota</b>	<b>RPJ</b>	<b>SLL</b>	<b>ofins</b>	<b>IS/Pasep</b>	<b>PP</b>	<b>CMS</b>
Até 180.000,00							



	,00%	,00%	,00%	,00%	,00%	,75%	,25%
De 180.000,01 a 360.000,00	,47%	,00%	,00%	,86%	,00%	,75%	,86%
De 360.000,01 a 540.000,00	,84%	,27%	,31%	,95%	,23%	,75%	,33%
De 540.000,01 a 720.000,00	,54%	,35%	,35%	,04%	,25%	,99%	,56%
De 720.000,01 a 900.000,00	,60%	,35%	,35%	,05%	,25%	,02%	,58%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	,28%	,38%	,38%	,15%	,27%	,28%	,82%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	,36%	,39%	,39%	,16%	,28%	,30%	,84%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	,45%	,39%	,39%	,17%	,28%	,35%	,87%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	,03%	,42%	,42%	,25%	,30%	,57%	,07%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	,12%	,43%	,43%	,26%	,30%	,60%	,10%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	,95%	,46%	,46%	,38%	,33%	,94%	,38%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	0,04%	,46%	,46%	,39%	,33%	,99%	,41%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	0,13%	,47%	,47%	,40%	,33%	,01%	,45%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	0,23%	,47%	,47%	,42%	,34%	,05%	,48%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	0,32%	,48%	,48%	,43%	,34%	,08%	,51%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	1,23%	,52%	,52%	,56%	,37%	,44%	,82%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	1,32%	,52%	,52%	,57%	,37%	,49%	,85%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	1,42%	,53%	,53%	,58%	,38%	,52%	,88%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	1,51%	,53%	,53%	,60%	,38%	,56%	,91%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	1,61%	,54%	,54%	,60%	,38%	,60%	,95%

**ANEXO B- Tabela para Tributação conforme Lucro Presumido**

<b>Espécies de atividades</b>	<b>Percentuais sobre a receita</b>
Revenda a varejo de combustíveis e gás natural	1,6%
<input type="checkbox"/> Venda de mercadorias ou produtos	8 %
<input type="checkbox"/> Transporte de cargas	
<input type="checkbox"/> Atividades imobiliárias	

<input type="checkbox"/> Serviços hospitalares <input type="checkbox"/> Atividade Rural <input type="checkbox"/> Industrialização com materiais fornecidos pelo encomendante <input type="checkbox"/> Outras atividades não especificadas (exceto prestação de serviços)	
<input type="checkbox"/> Serviços de transporte (exceto o de cargas) <input type="checkbox"/> Serviços gerais com receita bruta até R\$ 120.000/ano	16%
<input type="checkbox"/> Serviços profissionais (médicos, dentistas, advogados, contadores, auditores, engenheiros, consultores, economistas, etc.) <input type="checkbox"/> Intermediação de negócios <input type="checkbox"/> Administração, locação ou cessão de bens móveis/imóveis ou direitos <input type="checkbox"/> Serviços de construção civil, quando a prestadora não empregar materiais de sua propriedade nem se responsabilizar pela execução da obra (ADN Cosit 6/97). <input type="checkbox"/> Serviços em geral, para os quais não haja previsão de percentual específico	32%
No caso de exploração de atividades diversificadas, será aplicado sobre a receita bruta de cada atividade o respectivo percentual	1,6 a 32%

Embora não seja um regime obrigatório, o Lucro Presumido é bastante difundido devido a sua simplicidade e, principalmente, por questões de estratégia tributária