

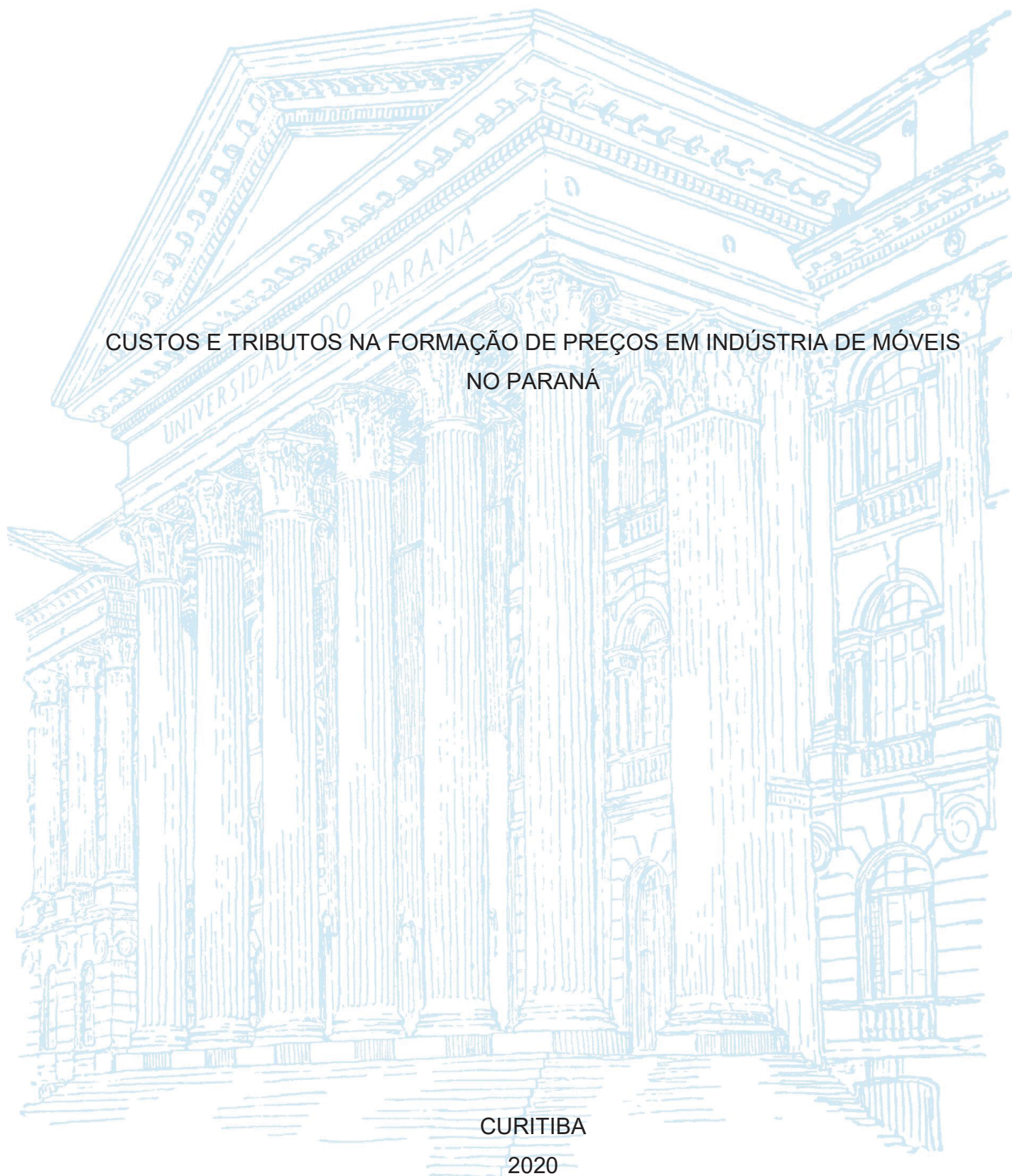
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

ADELCI GUST VILLATORE

CUSTOS E TRIBUTOS NA FORMAÇÃO DE PREÇOS EM INDÚSTRIA DE MÓVEIS
NO PARANÁ

CURITIBA

2020



ADELCI GUST VILLATORE

**CUSTOS E TRIBUTOS NA FORMAÇÃO DE PREÇOS EM INDÚSTRIA DE
MÓVEIS NO PARANÁ**

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Contábeis, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná, como pré-requisito para obtenção do título de MBA em Gestão Contábil e Tributária.

Orientador: Prof. Dr. Henrique Portulhak

CURITIBA

2020

RESUMO

Este trabalho demonstra a importância das ferramentas de formação de preços nas indústrias moveleiras do Estado do Paraná, bem como a influência dos custos e tributos. Partiu-se da premissa de que muitos gestores ainda formulam seus preços de venda baseados em conceitos equivocados, utilizando-se de métodos puramente empíricos que, muitas vezes, oferecem uma falsa ilusão de lucro. Destacam-se os conceitos de custos e tributos incidentes nas empresas em questão tributadas pelo Lucro Presumido. A proposição utilizou como cenário uma empresa situada no Estado do Paraná, tomando como base a formação de preços baseada em custo para três produtos considerados comuns para a indústria moveleira. A pesquisa evidencia o quanto a contabilidade de custos e tributária pode ser benéfica nesse processo, empregando-se da combinação de dados para a aplicação do índice *Mark-up*. Assim sendo, pode-se considerar esse índice uma ferramenta de gestão, facilitadora na formação de preços de venda. Os resultados apresentados podem contribuir para empresas do ramo moveleiro, bem como para empresas semelhantes, em suas estratégias de formação de preços.

PALAVRAS-CHAVE: Formação de preços. *Mark-up*. Indústria de móveis.

ABSTRACT

This work demonstrates the importance of price formation tools in the furniture industries of the State of Paraná, as well as the influence of costs and taxes. It started from the premise that many managers still formulate their sales prices based on misconceptions, using purely empirical methods that often offer a false illusion of profit. We highlight the concepts of costs and taxes levied on the companies in question taxed by the Presumed Profit. The proposition used as a scenario a company located in the State of Paraná, based on cost-based pricing for three products considered common for the furniture industry. The research shows how much cost and tax accounting can be beneficial in this process, using the combination of data for the application of the Mark-up index. Therefore, this index can be considered a management tool, facilitating the formation of sales prices. The results presented can contribute to companies in the furniture industry, as well as to similar companies, in their pricing strategies.

KEYWORDS: Price formation. *Mark-up*. Furniture industry.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Custo com matéria-prima: Produto "Painel"	33
Tabela 2 - Custo com matéria-prima: Produto "Armário"	33
Tabela 3 – Custo com matéria-prima Produto "Mesa"	34
Tabela 4 - Custo com mão de obra	34
Tabela 5 - Custo de mão de obra por produto	35
Tabela 6 - <i>Mark-up</i>	36
Tabela 7 - DRE	36

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	6
1.1 CONTEXTO E PROBLEMA	6
1.2 OBJETIVOS.....	7
1.2.1 Objetivo Geral.....	7
1.2.2 Objetivos Específicos.....	7
1.3 JUSTIFICATIVAS.....	7
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	9
2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS	9
2.1.1 Terminologia Contábil.....	11
2.1.2 Classificação de Custos	14
2.2 MÉTODOS DE CUSTEIO	16
2.2.1 Custeio por Absorção	17
2.2.2 Custeio Variável	19
2.3 GESTÃO DE CUSTOS E FORMAÇÃO DE PREÇOS	20
2.3.1 Margem de Contribuição	22
2.3.2 Ponto de Equilíbrio	23
2.3.3 Formação de Preços	25
2.3.4 Impacto dos Tributos nos Custos e nos Preços	27
2.3.4.1 Lucro Presumido.....	29
3 METODOLOGIA DA PESQUISA.....	31
3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS OBJETIVOS.....	31
3.2 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS PROCEDIMENTOS.....	31
3.3 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO A ABORDAGEM DO PROBLEMA.....	31
3.4 LEVANTAMENTO DE DADOS E INFORMAÇÕES.....	32
3.5 DESCRIÇÃO DO CASO	32
4 RESULTADOS E ANÁLISES	33
5 CONCLUSÃO.....	38
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	40

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTO E PROBLEMA

De maneira bastante simplificada, pode-se dizer que o preço é a quantidade de dinheiro que o consumidor precisa pagar a uma empresa para que receba um produto ou para que lhe seja prestado um serviço. Mas como o preço é formado? O que determina o valor de um produto ou serviço? Por que essas informações podem ser fundamentais para a manutenção da empresa no mercado?

Todas essas questões são muito importantes, pois dizem respeito àquilo que pode manter a vitalidade da empresa. Nas palavras de Padoveze (2012, p. 241), “da determinação do preço de venda é que decorre a lucratividade, e, conseqüentemente, o retorno do investimento. Portanto, nenhuma decisão sobre preços de venda dos produtos e serviços pode ser feita sem levarem em consideração o retorno do investimento”.

O problema agora está em como o preço é formado ou, ainda, quais os elementos necessários para a sua formação.

Mesmo hoje, muitas empresas, para estabelecerem os seus preços, baseiam-se em pesquisas empíricas sobre o mercado local, não se ocupando de fatores essenciais para uma escolha consciente, que não lhes traga prejuízo ou, no melhor dos casos, aumente a sua lucratividade. Conhecer o mercado é realmente importante, mas ter informações sobre os processos internos da empresa e poder identificar quanto cada produto custa bem como a sua tributação parece ser algo que faria o gestor caminhar com mais segurança em suas decisões, pois teria ciência do que a empresa pode, não pode e do que ela precisa (BACCI; ROBLES, 2001, p. 2-4).

Neste trabalho, portanto, procurar-se-á analisar dois importantes elementos para a formação de preço de um produto: os custos e os tributos.

De acordo com Pereira (2014, p. 13), “o conhecimento de como são formados os custos de uma empresa tem como finalidade a melhor forma de alocação e aproveitamento deles para que por meio de seu gerenciamento a entidade possa ter uma melhor rentabilidade”. Não obstante, melhor rentabilidade também possibilita melhor formação dos preços, o que torna a empresa mais competitiva.

Ademais, segundo Konkel (2016, p. 1), “conhecer os tributos incidentes sobre o negócio é fundamental para o sucesso da empresa, assim como é importante identificar o impacto dos

tributos no preço de venda. Com a alta carga tributária e para assegurar a lucratividade, as empresas buscam diminuir os custos e pagar menos impostos”.

Sabe-se que as empresas se encontram em um cenário de constantes e rápidas mudanças. Assim, ter informações, controle e planejamento estratégico da sua gestão de custos e tributos é essencial para a sua sobrevivência. De que forma, então, as ferramentas de gestão de custos podem ser aplicadas no processo de formação de preços de uma indústria de móveis, para que a sua manutenção e competitividade no mercado seja assegurada?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

A partir das informações e métodos de gestão de custos apresentados, tentar-se-á promover uma política de preços eficiente para a indústria moveleira do Estado do Paraná. Para isso, ter-se-á especial atenção aos processos de formação dos custos e tributos da empresa, assim como da realidade do seu equilíbrio operacional e do lucro desejado pelos sócios.

1.2.2 Objetivos Específicos

- a) Identificar os custos típicos de uma indústria moveleira;
- b) Mostrar a importância da formação de preço para a vitalidade da indústria de móveis;
- c) Aplicar o conceito o *mark-up* como metodologia para formação de preços para a indústria moveleira;
- d) Mostrar como os tributos impactam nos custos e na formação de preços dos produtos de uma indústria moveleira enquadrada no regime de tributação Lucro Presumido.

1.3 JUSTIFICATIVAS

O mercado tem se tornado, a cada dia, mais competitivo, exigindo daqueles que lhe participam cuidados para além da mera observação empírica de seu desenvolvimento, mas análises precisas de processos que antes eram ignorados. Hoje, uma empresa dificilmente irá se manter se não estiver afinada com os preços dos seus concorrentes, mas, para que possa obter receitas que garantam sua saúde, é preciso mais: é preciso ter ciência de seus custos e, portanto,

do valor do que produz, a fim de se colocar, além de em uma posição competitiva, em um lugar em que seja possível lucro – e, por assim dizer, “fôlego” para se manter ativa (BORGES, 2015, p. 17).

Mas como avaliar os custos de uma empresa? Ou, melhor, como avaliar os custos de cada produto, para que se lhe possa conferir um preço adequado ao mercado e às pretensões do empresário? São perguntas como esta que se tentará responder ao longo do trabalho, numa tentativa de mostrar, em particular, questões inerentes à indústria moveleira.

Para isso, será preciso, primeiramente, observar os aspectos teóricos sobre o tema, visitando estudos que forneçam a linguagem e os conceitos adequados à realização da pesquisa. Sabe-se que a terminologia contábil possui muitas nuances, e, assim, para que não se incorra em erro, é preciso utilizá-la com precisão. Junto com isso está também o modo como os conceitos contábeis aparecem, de modo que, para a construção do que se pretende, é preciso tê-los muito bem fixados. O que se faz possível através da leitura de autores como Martins (2003), Leone e Leone (2012), Padoveze (2012) etc., pois são figuras que têm estabelecido o norte teórico para o desenvolvimento de estudos contábeis da natureza deste trabalho.

Não obstante, a análise sobre os tributos que incidem sobre os produtos de uma empresa moveleira bem como o seu regime de tributação são elementos fundamentais para que a contabilidade de custos consiga fornecer informações precisas à gestão, guiando a formação de preços da entidade (FABRETTI; FABRETTI, 2014, p. 135). Faz-se imperioso, portanto, a pesquisa sobre o impacto dos tributos na formação de preços, como se verá nas páginas seguintes.

No entanto, a análise dos custos não se restringe à simples observação dos custos da empresa, mas também alcança o pensamento sobre qual o método mais adequado para o custeio, garantindo objetividade à contabilidade de custos – e fornecendo opções legítimas à prática empresarial (LEONE; LEONE, 1997, p. 41).

Por fim, no âmbito prático e social, o estudo que se desenvolverá neste trabalho é importante, pois, promovendo uma política de preços eficiente para a indústria moveleira do Estado do Paraná, estará fornecendo meios para que empresas melhorem sua abordagem de preços, tornando-as mais competitivas, de modo que o consumidor terá acesso a produtos com valores mais justos, adequados aos próprios custos.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS

Com o desenvolvimento do mercado e a busca incessante por sobrevivência e assim rentabilidade nos negócios, os processos administrativos têm se tornado cada vez mais sofisticados, requerendo avanço técnico de todos aqueles que participam direta ou indiretamente da administração e aprimoramento da sua estrutura. De acordo com Vieira (2008, p. 9), por exemplo, “há algum tempo se administrava intuitivamente e se atingia o sucesso, porém na atualidade, dado à acirrada competitividade e imposições do mercado, a qualidade e a necessidade da informação gerencial se estende por todos os ramos da administração empresarial”.

As ciências contábeis, como o estudo capaz de avaliar a realidade econômica das entidades e garanti-lhes informações para a tomada de decisões, não ficou de fora desse processo de sofisticação. Segundo Anjos (1995, p. 1), no momento em que os valores envolvidos nas atividades econômicas merecem mais atenção e “a conjuntura econômica apresenta um quadro de instabilidade tendente a uma insegurança na administração dos negócios, a Contabilidade se apresenta como o mais adequado instrumento de informação”, a fim de assegurar a boa gestão da empresa.

Dada a sua importância, e acompanhando o desenvolvimento da era moderna, a Contabilidade se estruturou em áreas capazes de lidar com praticamente todos os processos de uma empresa. Dentre elas, podemos encontrar a Contabilidade de Custos: um ramo contábil que dispense atenção às alterações patrimoniais que fazem parte do ciclo operacional interno das entidades (KOLIVER, 2009, p. 27).

Não obstante, segundo Leone e Leone (1997, p. 16), “a Contabilidade de Custos é o ramo da Contabilidade que tem por finalidade preparar informações para auxiliar as funções gerenciais de planejamento, de determinação e controle de custos, de determinação econômica das entidades, de controle do desempenho operacional e de tomada de decisões”.

Esse ramo da Contabilidade surgiu depois da Revolução Industrial, ocorrida entre os séculos XVIII e XIX, já que até então só havia a Contabilidade Geral, desenvolvida na Era Mercantilista, que atendia às empresas comerciais. A chegada da indústria tornou mais complexa a função do contador e, como forma de aprimorar seu desempenho e superar a – por vezes ineficiente – adaptação da contabilidade comercial às necessidades industriais, ele viu na Contabilidade de Custos uma forma de resolver problemas como a mensuração monetária dos

estoques e do resultado, embora não tenha encontrado nela um instrumento da administração. Só com o crescimento das empresas e o conseqüente distanciamento entre administrador, ativos e pessoas administradas é que ela foi encarada como importante auxílio no desempenho gerencial (MARTINS, 2003, p. 13 - 15).

Assim, seu papel foi crescendo e se estabelecendo, até o ponto em que, hoje, é possível dizer que a Contabilidade de Custos tem duas funções bastante relevantes: servir de auxílio ao Controle e servir de ajuda para a tomada de decisões. No que diz respeito ao Controle, Martins (2003, p. 15) afirma: “sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos”. Quanto à tomada de decisões, continua: “seu papel reveste-se de suma importância, pois consiste na alimentação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito às conseqüências de curto e longo prazo sobre medidas de introdução ou corte de produtos, administração de preços de venda, opção de compra ou produção etc”.

Em termos práticos, a análise dos custos possibilitada pela Contabilidade de Custos garantiu o seguinte:

Obter informações que permitam a tomada de decisão com ênfase para analisar o comportamento dos elementos de custos e buscar a otimização da eficiência dos recursos, bem como identificar os produtos e serviços que devem ser eliminados por baixa lucratividade ou enfatizados por contribuírem com os melhores resultados para a empresa (PADOVEZE, 2012, p. 219)

Em suma, pode-se dizer que, desde o surgimento da Contabilidade de Custos, ela passou de assessora na avaliação dos estoques para elemento fundamental de controle e decisão da gerência.

Mas por que o conhecimento sobre como são formados os custos de uma empresa é tão importante para a gerência? Segundo Pereira (2014, p. 14),

Ao conhecer a origem dos custos da empresa, e como se formam suas despesas, o gestor poderá administrá-lo para que atenda aos anseios da empresa, uma vez que a empresa deve ser pensada como uma personalidade jurídica e, portanto, tem vida própria e, então, sua administração poderá tornar a empresa mais forte financeiramente e também poderá ter uma vida longa, já que em longo prazo muitas empresas chegam à falência por não administrar seus custos de forma racional.

Neste sentido, pode-se pensar a análise sobre os custos como um processo em que a empresa passa a ser conhecida a partir do que lhe é substancial – ou, de certo modo, orgânico –

, e assim, sendo informado pelo contador, o gestor se tornará capaz de “alimentar” a empresa apenas com aquilo que lhe é essencial e que lhe garantirá pleno vigor, garantindo a sua sustentação e direção. Por óbvio, isso refletirá em suas ações no mercado, já que, com o corpo saudável, é possível realizar passos mais conscientes.

2.1.1 Terminologia Contábil

Quanto mais profunda uma ciência, mais detalhes ela revela, de modo que a sua terminologia se torna mais refinada, e aqueles elementos ou vocábulos que para o leigo pareceriam iguais para o especialista podem ser muito diferentes. Conforme Leone e Leone (1997, p. 37), “para que se penetre a fundo em qualquer ciência (e a ciência contábil não foge à regra), é necessário que se compreendam perfeitamente seus termos técnicos”. Precisamos, portanto, diferenciar algumas palavras, para que melhor entendamos o nosso assunto.

Seguir-se-á a nomenclatura de custos estabelecida por Martins (2003, p. 17-18), pois é semelhante à adotada por outros autores, como Borges (2015), Leone e Leone (1997), Vieira (2008) etc:

São as definições em custos industriais:

- a) **Gasto:** caracteriza-se por ser a compra de um produto ou serviço qualquer que acarreta sacrifício financeiro para a empresa, isto é, a empresa precisa desembolsar. Esse conceito é bastante abrangente e se sobrepõe a totalidade dos bens e serviços adquiridos.

Leone e Leone (1997, p. 32) apresentam dois exemplos bastante gerais de gastos: os gastos de investimento, que são aqueles que se referem a bens ou direitos que proporcionarão benefícios no futuro; e os gastos de consumo, que se referem a itens ou elementos que são consumidos imediatamente.

Na mesma esteira, tem-se a afirmação de Bruni e Famá (2004, p. 25, apud LOVERA, 2013, p. 14):

Gastos ou dispêndios consistem no sacrifício financeiro que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer. Segundo a contabilidade, serão em última instância classificados como custos ou despesas, a depender de sua importância na elaboração do produto ou serviço. Alguns gastos podem ser temporariamente classificados como investimentos e, à medida que forem consumidos, receberão a classificação de custos ou despesas.

É preciso notar que, embora o gasto seja uma forma de desembolso, eles não são a mesma coisa.

- b) **Desembolso:** diz respeito ao pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço. Não há um momento específico para o desembolso, ele pode acontecer antes, no decorrer ou depois da entrada do que fora comprado.

Desembolsos consistem no pagamento do bem ou serviço, independentemente de quando o produto ou serviço foi ou será consumido. É importante ressaltar que a contabilidade registra os fatos de acordo com o princípio da competência. Por competência entende-se que o registro de receitas e despesas deve ser feito de acordo com a real ocorrência, independentemente de sua realização ou quitação (BRUNI e FAMÁ, 2004, p.25, apud LOVERA, 2013, p. 22).

- c) **Investimento:** como visto no exemplo de Leone e Leone, o investimento é um gasto ativado na situação da sua vida útil ou de benefícios tributados ao futuro.

Como afirma Martins (2003, p. 17), “todos os sacrifícios havidos pela aquisição de bens ou serviços (gastos) que são ‘estocados’ nos Ativos da empresa para baixa ou amortização quando de sua venda, de seu consumo, de seu desaparecimento ou de sua desvalorização são especificamente chamados de investimentos”.

Os investimentos podem ser de naturezas bastante distintas e com os tempos de ativação diferentes. O maquinário de uma indústria, por exemplo, pode ser visto como um gasto de investimento permanente; a matéria-prima, por outro lado, é um gasto de investimento circulante.

- d) **Custo:** caracteriza-se por um gasto com bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços. Neste sentido, o custo é fundamentalmente um gasto que recebe a alcunha de “custo” apenas no momento em que é utilizado como meio para a elaboração de um produto ou execução de um serviço.

De acordo com Pereira (2014, p. 17),

Considera-se custo, todo o gasto aplicado ao produto ou serviço que será comercializado. Portanto, somente será custo aquele gasto feito que irá atuar diretamente no produto final. Os gastos que não forem direcionados aos produtos ou serviços serão considerados despesas. Então, custo é todo material ou serviço que produzirá outro produto ou um serviço que será comercializado.

Na mesma esteira, tem-se as considerações de Bruni (2006, p. 41, apud LOVERA, p. 15):

Custos representam, na verdade, uma transição de um investimento que tem como destino final o valor dos estoques. A conversão de matéria em produto em elaboração e a conversão dos produtos em elaboração em produtos acabados representam custos. Dessa forma, o salário e os encargos de um funcionário da área industrial podem ser considerados como custos, já que seu esforço produtivo pode ser armazenado no estoque da empresa. Os gastos correspondem aos investimentos feitos nos estoques.

Retornando ao exemplo da matéria-prima, pode-se dizer que, no momento da sua aquisição, ela foi um gasto que imediatamente se converteu em investimento, permanecendo assim no período em que esteve no estoque. No entanto, no instante em que passou a ser utilizada na elaboração de um bem, ela passa a ser vista como custo integrante do bem fabricado. Também é o caso do maquinário, que representou um gasto (de investimento) na aquisição, mas que a cada vez que é utilizado na produção se torna custo.

- e) **Despesa:** diz respeito ao bem ou serviço utilizado ou consumido direta ou indiretamente para a produção de receitas (IUDÍCIBUS, 2010, p. 153). “A comissão do vendedor, por exemplo, é um gasto que se torna imediatamente uma despesa. O equipamento usado na fábrica, que fora gasto transformado em investimento e posteriormente considerado parcialmente como custo, torna-se, na venda do produto feito, uma despesa” (MARTINS, 2003, p. 17).

De acordo com Bruni (2006, p. 41, apud LOVERA, p. 21),

Despesas representam consumos temporais, que não são congelados nem armazenados nos estoques. O salário, os encargos e as comissões de vendedores são classificados como despesas em função do fato de não representarem esforços produtivos na fabricação de um produto ou de um serviço. Logo, não podem ser armazenados no valor dos estoques, sendo consumidos no tempo.

Não obstante, Martins (2003, p. 18) afirma que “despesa que é o somatório dos itens que compuseram o custo de fabricação do produto ora vendido”. Em outras palavras, pode-se dizer que as despesas são os gastos que as empresas têm para manter toda sua estrutura de sustentação e organização com o fim de obter receitas. Além disso, vale anotar:

Custo e Despesa não são sinônimos; têm sentido próprio, assim como Investimento, Gasto e Perda [que falaremos na sequência]. A utilização de uma terminologia homogênea simplifica o entendimento e a comunicação. [...] Custo só se refere a

sacrifício na produção, salvo quando expressamente alertada a modificação da terminologia utilizada. Logo, temos Custos de Produção e Despesas de Administração, de Vendas e Financeiras (MARTINS, 2003, p. 19).

O autor ainda diz que, na teoria, como visto acima, é relativamente fácil separar custo e despesa, mas, na prática, muitos problemas podem surgir, justo pela impossibilidade de uma separação clara e objetiva. “Por exemplo, é comum encontrarmos uma única administração, sem a separação da que realmente pertence à fábrica; surge daí a prática de se ratear o gasto geral da administração, parte para despesa e parte para custo, rateio esse sempre arbitrário, pela dificuldade prática de uma divisão científica” (MARTINS, 2003, p. 26).

- f) **Perda:** caracteriza-se pelo bem ou serviço consumidos de forma anormal e não voluntária. Podemos também dizer que a perda é um gasto ocorrido quando um produto ou serviço é consumido de maneira atípica, como quando a empresa sofre com as consequências de um evento natural, como raios, inundações etc.

Segundo Martins (2003, p. 18), perdas “são itens que vão diretamente à conta de Resultado, assim como as despesas, mas não representam sacrifícios normais ou derivados de forma voluntária das atividades destinadas à obtenção da receita”.

2.1.2 Classificação de Custos

A classificação de custos não é resultado de algum capricho, mas algo necessário para satisfazer as várias instâncias da gerência. Nas palavras de Leone e Leone (1997, p. 33), “esta ação não é simplesmente acadêmica, como possa parecer. Os custos são diferentes porque vão preencher necessidades gerenciais diferentes”.

Há diferentes modos de se classificar os custos, mas, aqui, apresentar-se-ão apenas dois, pois são os mais gerais e usuais: (i) pode-se classificar os custos de acordo com o seu grau de relação com o produto, dizendo-os “diretos” ou “indiretos”; e (ii) também é possível classificá-los de acordo com a relação entre o valor total de um custo e o volume de atividade em determinado período de tempo, sendo chamados “variáveis” ou “fixos”.

Desse modo, como afirma Martins (2003, p. 33), o segundo modo de classificação apresentado, em que os custos são divididos entre variáveis e fixos, “leva em consideração a unidade de tempo, o valor de custos com um item nessa unidade de tempo e o volume de

atividade. Não se trata, como no caso da classificação de diretos e indiretos, de um relacionamento com a unidade produzida”.

É preciso esclarecer melhor cada elemento das classes, dando, quando possível, exemplos.

De (i), tem-se o seguinte:

- **Custos Diretos:** são aqueles que podem facilmente ser identificados com os produtos produzidos, ou seja, que podem ser diretamente apropriados ao produto.

De acordo com Megliorini (2012, p. 9),

Custos diretos são os custos apropriados aos produtos conforme o consumo. Exemplos clássicos de custos diretos são a matéria-prima e a mão de obra direta. Se outro elemento de custo tiver sua medição do consumo no produto, esse custo será considerado direto. Exemplo disso pode ser a energia elétrica. Caso haja aparelhos medidores de consumo de energia nas máquinas de modo a realizar um controle do que cada uma delas consome, esse custo também será direto.

- **Custos Indiretos:** são aqueles que não nos apresentam meios de relação com o produto, tornando difícil sua alocação. Muitas vezes, é preciso arbitrariamente ou por estimativa relacioná-los a um bem ou serviço produzido.

Nas palavras de Megliorini (2012, p. 9-10),

Custos indiretos são custos apropriados aos produtos de acordo com uma base de rateio ou outro critério de apropriação. Essa base de rateio deve guardar uma relação próxima entre custo indireto e o produto. Em geral, são empregados como bases de rateio o período (em horas) de emprego de mão de obra; o período (em horas) de utilização das máquinas na fabricação dos produtos; a quantidade (em quilos) de matéria-prima consumida etc.

Um exemplo clássico de custo indireto pode ser o custo da energia elétrica, pois, não havendo medição específica sobre o quanto cada produto dispense de energia, pode ser rateado de acordo com um cálculo em que se considera a proporção, em horas, que o produto levou para ser fabricado e o gasto elétrico das máquinas ou equipamentos necessários para a sua produção.

De (ii), pode-se anotar o que segue:

- **Custos Variáveis:** são os custos que estão diretamente relacionados com a variação do alcance da produção e das vendas. Desse modo, podemos dizer que tais custos aumentam e diminuem de acordo com a variação nos níveis de produção.

Veja-se o exemplo apresentado por Martins (2003, p. 33):

O valor global de consumo dos materiais diretos por mês depende diretamente do volume de produção. Quanto maior a quantidade fabricada, maior seu consumo. Dentro, portanto, de uma unidade de tempo (mês, nesse exemplo), o valor do custo com tais materiais varia de acordo com o volume de produção; logo, materiais diretos são Custos Variáveis.

- **Custos Fixos:** são aqueles que, no interior de alguns parâmetros de produção e vendas, se mantêm fixos, inalterados. Apenas se os parâmetros forem ultrapassados é que os custos fixos tendem a aumentar. Um exemplo bastante simples de custo fixo é o aluguel de uma fábrica, pois seu valor não está diretamente vinculado às variações da produção.

Nos termos de Megliorini (2012, p. 11), “custos fixos são aqueles que decorrem da manutenção da estrutura produtiva da empresa, independentemente da quantidade que venha a ser fabricada dentro do limite da capacidade instalada”.

2.2 MÉTODOS DE CUSTEIO

Custeio significa apropriação de custo (MARTINS, 2003, p. 24). Método, por sua vez, significa caminho: meio através do qual se chega a algum lugar. Quando se está falando de métodos de custeio, quer-se indicar os caminhos através dos quais faz-se possível apropriar os custos.

De acordo com Borges (2015, p. 37),

A contabilidade de custos gera informações para auxiliar a empresa em tomadas de decisão. Uma das informações é encontrar quanto custou para a empresa a produção do produto ou da prestação de um serviço. Com essa informação, a empresa pode calcular seu resultado ou mesmo o preço mínimo que devemos cobrar pelo seu produto.

Por isso, Leone e Leone (1997, p. 41) afirmam que “o contador de custos deve estar familiarizado com as operações e com os produtos e serviços produzidos pela empresa”.

Também existem variados métodos de custeio, mas, pelos mesmos motivos apresentados na classificação dos custos, optou-se por apresentar apenas dois: o custeio por absorção e o custeio variável.

2.2.1 Custeio por Absorção

Esse método de custeio se caracteriza por apropriar custos fixos e variáveis aos produtos, de modo a fazer com que eles “absorvam” todos os custos incorridos em um período (MEGLIORINI, 2012, p. 26).

Nas palavras de Martins (2003, p. 24),

Custeio por Absorção é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, nascido da situação histórica mencionada. Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos.

Megliorini (2012, p. 26) orienta a seguir dois passos para a devida apuração dos custos e utilização do método:

- 1º Deve-se separar os gastos do período em despesas, custos e investimentos. As despesas não devem ser apropriadas aos produtos, mas lançadas na demonstração de resultados do exercício, já que estão relacionadas à administração da empresa e a geração de receitas. Os custos, por sua vez, devem ser apropriados aos produtos. E, por fim, os investimentos devem ser ativados.
- 2º Precisa-se, agora, separar os custos em diretos e indiretos. Os diretos devem ser apropriados aos produtos de acordo com as medições de seu consumo. Os custos indiretos, por seu turno, devem ser apropriados através de rateio.

No primeiro passo, o ponto mais complicado está na distinção prática entre custos e despesas, como apontamos quando estávamos definindo despesas. “Por exemplo, é comum encontrarmos uma única administração, sem a separação da que realmente pertence à fábrica; surge daí a prática de se ratear o gasto geral da administração, parte para despesa e parte para

custo, rateio esse sempre arbitrário, pela dificuldade prática de uma divisão científica” (MARTINS, 2003, p. 26).

Quanto ao segundo passo, pode-se dizer que os custos diretos são relativamente fáceis de serem apropriados aos produtos, basta que o contador se oriente por alguns critérios e que, seguindo o norte dado acima por Leone e Leone, ele conheça as operações e os produtos e serviços da empresa. O problema parece estar nas apropriações dos custos indiretos.

Não há fórmula para a apropriação dos custos indiretos. Segundo Borges (2015, p. 40), “critérios bons [para o rateio] numa empresa podem não ser bons em outras, em virtude das características especiais do próprio processo de produção”. Modificando o critério de rateio, os custos de um produto podem ser alterados – mesmo que nada tenha sido mudado na produção.

Corroborando, Martins (2003, p. 38) afirma: “não há forma perfeita de se fazer essa distribuição [dos custos indiretos]; podemos, no máximo, procurar entre as diferentes alternativas a que traz consigo menor grau de arbitrariedade”.

Segundo Megliorini (2012, p. 50),

A dificuldade em apropriar custos indiretos reside na definição da base de rateio a ser utilizada, pois essa é uma tarefa que geralmente envolve aspectos subjetivos e arbitrários. Tendo em vista que o montante dos custos indiretos será absorvido pela produção independentemente da base que venha a ser empregada, alguns produtos podem ser subavaliados e outros, superavaliados. Portanto, o que se busca ao definir uma base é minimizar tais distorções.

Existem diversas bases ou critérios de rateio, cada uma delas tende a acompanhar as especificidades da empresa para a qual fora construída. Mas há como se pensar em bases mais gerais, apenas como modo de exemplificar o assunto. Mostrar-se-á, aqui, algumas bases apresentadas por Megliorini (2012, p. 52):

- a) Área ocupada pelos departamentos para ratear custos com o aluguel, com a depreciação do prédio e com os impostos prediais;
- b) Potência instalada dos departamentos, em quilowatts-hora, para ratear o custo da energia-elétrica;
- c) Número de funcionários para ratear os custos apropriados ao departamento de administração geral da fábrica;
- d) Número de requisições de material para ratear os custos apropriados ao almoxarifado.

Neste sentido, também vale a recomendação:

Os critérios de rateio adotados devem estar nas notas explicativas e, quando houver mudanças nesses critérios, deverá constar também nas notas explicativas a justificativa da mudança de critério. A mudança de critério é permitida, porém deve-se manter um padrão para não ferir o princípio contábil da Consistência. A Consistência é de extrema importância para a avaliação homogênea dos estoques em períodos subsequentes, de forma a não artificializar resultados (BORGES, 2015, p. 40).

Note-se que a maioria das bases apresentadas acima permite o uso daquilo que se denomina “departamentalização dos custos indiretos”, que é quando são apropriados aos produtos apenas os custos indiretos em que eles tiveram alguma atividade executada. A vantagem desse tipo de apropriação é que ele pode diminuir o problema de subcustear ou supercustear os produtos (MEGLIORINI, 2012, p. 54).

Mas há também a possibilidade de não se usar a departamentalização. Neste caso, todos os custos indiretos serão arranjados em uma única conta e através de apenas uma base rateados dessa conta para os produtos.

2.2.2 Custeio Variável

Por ser considerado simples, o método de custeio variável é muito utilizado pelas empresas. Ele consiste em apropriar aos produtos apenas os custos variáveis que se referem às quantidades produzidas no período, de modo que os custos fixos são separados e considerados – no mesmo período – como despesas.

De acordo com Leone (2000, p. 45, apud VIEIRA, 2008, p. 63),

O critério do custo variável (ou direto) é aquele que só inclui no custo das operações, dos produtos, serviços e atividades, os custos diretos e variáveis. Para que um custo (ou uma despesa) detenha as condições necessárias para compor o custo de um produto, por exemplo, é necessário que esse custo seja facilmente identificado com o produto, isto é, seja direto (onde não haja a necessidade de rateio) e que seja variável diante da variabilidade de um indicador que represente o produto, a operação, o processo, o componente ou a atividade.

Neste método, como visto, os custos fixos não são apropriados aos produtos, e alguns dos motivos para que isso aconteça é o fato de normalmente os custos fixos serem custos correspondentes àquilo que é necessário para a manutenção da estrutura da produção, e não estão diretamente ligados aos produtos em fabricação.

Meghiorini (2012, p. 133) apresenta um exemplo simples do que fora falado: “o aluguel das instalações da fábrica. Tanto fará se a empresa fabricar 100 ou 120 unidades do produto X:

o custo do aluguel será o mesmo, pois não está relacionado à produção, e sim à manutenção da estrutura física na qual está localizado o ambiente de produção”.

Como se pode observar, o método de custeio variável pode ser uma alternativa para os problemas identificados no método de custeio por absorção, pois diminui o grau de subjetividade na apropriação dos custos indiretos. Nas palavras de Martins (2003, p. 145), “pela própria natureza dos custos fixos (invariabilidade), arbitrariedade em seu rateio e variação por unidade em função de oscilações do volume global, e por propiciar valores de lucro não muito úteis para fins decisoriais, criou-se” o custeio variável.

Porém, aquilo que garante a sua vantagem também pode ser visto como um problema:

Ele (o Custeio Variável) de fato fere os Princípios Contábeis, principalmente o Regime de Competência e a Confrontação. Segundo estes, devemos apropriar as receitas e delas deduzir todos os sacrifícios envolvidos para sua obtenção. Ora, se produzimos hoje, incorremos hoje em custos que são sacrifícios para a obtenção das receitas derivadas das vendas dos produtos feitos, e essas vendas poderão em parte vir amanhã. Não seria, dentro desse raciocínio, muito correto jogar todos os custos fixos contra as vendas de hoje, se parte dos produtos feitos só será vendida amanhã; deve então também ficar para amanhã uma parcela dos custos, quer variáveis, quer fixos, relativos a tais produtos (MARTINS, 2003, p. 145).

De todo modo, embora isso possa fazer com que o custeio variável não seja aceito para efeitos de balanço e resultados, Martins (2003, p. 145) ameniza, dizendo que “essa não-aceitação do Custeio Variável não impede que a empresa o utilize para efeito interno, ou mesmo que o formalize completamente na Contabilidade durante o período todo. Basta, no final, fazer um lançamento de ajuste para que fique tudo amoldado aos critérios exigidos”.

Afinal, como afirma Leone (2000, p. 45, apud VIEIRA, 2008, p. 63): “a finalidade principal do critério [de custeio variável] é a determinação da contribuição marginal total ou unitária de cada objeto de custeio. Essa informação tem um poder extraordinário, principalmente por que não é poluída pelo trabalho de rateio, perigoso, porque às vezes inútil e até enganador”.

Sobre a margem de contribuição (ou a contribuição marginal), um dos elementos principais, como visto acima, do método de custeio variável, falar-se-á adiante.

2.3 GESTÃO DE CUSTOS E FORMAÇÃO DE PREÇOS

Nas últimas décadas, com o avanço tecnológico e o aumento da integração do mercado, a economia de todo o mundo tem passado por diversas mudanças. Agora, o detalhe pode fazer

muita diferença, a ponto de que a capacidade de as empresas estabelecerem corretamente seus preços ter se revelado de suma importância (BORGES, 2015, p. 17).

Mais recentemente, se se quiser trazer para o contexto atual, tem-se passado pelo episódio da pandemia provocada pela disseminação do vírus SARS-COV-2 (coronavírus), que modificou drasticamente a economia de quase todos os países, pois trouxe alterações nas relações sociais e, por conseguinte, em todo setor industrial (NOGUEIRA e SALVATO, 2020), e só isso já é um aspecto bastante relevante para como o empresário deverá pensar os seus lucros e toda dinâmica de preços dos seus produtos e serviços.

Mas também há pontos mais sutis: não se trata de apenas levar em consideração os aspectos de abertura de mercado, as nuances do processo de globalização ou os acontecimentos recentes, mas também o fato de os consumidores, cada vez mais, terem acesso a informações sobre oferta de serviços e produtos das empresas. No Brasil, em particular, depois de a inflação adquirir certa estabilidade, os consumidores desenvolveram um olhar mais consciente sobre o valor dos produtos. Não apenas isso, mas com a massificação da internet, e a facilidade com que podemos pesquisar e comparar preços através dela, viu-se o poder do consumidor aumentar (CARNEIRO, 2018, p. 8).

Esses são apenas alguns exemplos bastante claros do quão necessário é ficar atento à “atmosfera” na qual se está para que os custos de uma empresa sejam organizados adequadamente e, conseqüentemente, o preço do produto ou serviço. O monitoramento do mercado e, assim, do macro e do micro ambiente em que se está não deve ser visto como capricho, mas como elemento vital para a continuidade do negócio.

Ter informações sobre como são compostos os custos da empresa auxilia o seu gerenciamento, possibilitando melhor rentabilidade por parte da entidade. Ademais, segundo Pereira (2014, p. 13), “o resultado de uma rentabilidade melhor se traduz em uma melhor formação de preço dos produtos ou serviços comercializados e também uma melhor posição no mercado em que a empresa atua”, garantindo certa vantagem em relação aos concorrentes.

Tudo isso só é possível com a boa gestão dos custos da empresa. Mas como se poderia definir essa gestão?

Segundo Padoveze (2012, p. 237), “define-se gestão de custos um conjunto de políticas, diretrizes, conceitos e sistemas coordenados com o objetivo permanente de obter a maior eficácia na utilização de todos os recursos à disposição da empresa no processo de geração dos produtos e serviços”.

Não obstante, “em muitos casos a formação histórica dos preços com base no custo acrescido de uma parcela de lucro ainda têm prevalecido, nestes casos os custos ainda constituem o fator determinante para a formação de preços” (COGAN, 2001, p. 10).

Portanto, analisar e, assim, gestar de maneira mais atenta os custos da empresa, a fim de criar bases sólidas para a precificação dos produtos e o manter competitivo no mercado, é muito importante para a saúde da empresa.

2.3.1 Margem de Contribuição

Os produtos de uma empresa geram custos e despesas variáveis desde a produção até a venda. Na produção, são os custos. Na comercialização, despesas (como é o caso do frete, da comissão do vendedor etc.). A margem de contribuição pode ser definida como o montante da receita diminuído desses custos e despesas variáveis.

Pode-se dizer que ela é resultado do método de custeio variável, que comentamos há pouco. Nas palavras de Megliorini (2012, p. 137), “enquanto no custeio por absorção podemos falar em lucro por produto, ou seja, da obtenção de lucro após a dedução dos custos de produção do preço de venda, no custeio variável isso não ocorre. Nele, os produtos geram uma margem denominada *margem de contribuição*”.

De acordo com Padoveze (2009, p. 367, apud LOVERA, p. 24),

Margem de contribuição é margem bruta obtida pela venda de um produto que excede seus custos variáveis unitários. Em outras palavras, a margem de contribuição é o mesmo que o lucro variável unitário, ou seja, preço de venda unitário do produto deduzido dos custos e despesas variáveis necessário para produzir e vender o produto.

Sendo obtida a partir do método de custeio variável, a margem de contribuição é, de certo modo, a solução para os problemas da apropriação dos custos fixos citados anteriormente.

Como lembra Martins (2003, p. 128),

Toda a dificuldade anterior residiu na apropriação dos Custos Indiretos Fixos, já que os Variáveis são alocáveis sem problema. Para a apropriação dos Fixos, existem dois tipos de problemas: o fato de serem no total independentes dos produtos e volumes, o que faz com que seu valor por unidade dependa diretamente da quantidade elaborada, e também o critério de rateio, já que, dependendo do que for escolhido, pode ser apropriado um valor diferente para cada unidade de cada produto.

Então, ante a pergunta sobre por que imputar para cada unidade de cada produto uma parcela do custo fixo, se, no fim das contas, essa parcela dependerá da quantidade de produto e

da forma de rateio, e não de cada unidade em si, Martins (2003, p. 128) afirma: “chegamos assim ao conceito de Margem de Contribuição por Unidade, que é a diferença entre o preço de venda e o Custo Variável de cada produto; é o valor que cada unidade efetivamente traz à empresa de sobra entre sua receita e o custo que de fato provocou e que lhe pode ser imputado sem erro”.

Isto porque, nas palavras de Leone e Leone (1997, p. 160), “os resultados pelo custeio por absorção são influenciados pelo nível de produção, enquanto pelo critério do custeio variável os resultados são influenciados pelo nível de vendas”. Desse modo, para os autores, o principal objetivo do emprego do custeio variável é justamente a relevação da margem de contribuição.

A menos de razões estratégicas, uma margem de contribuição negativa deve ser sempre evitada. “A empresa só começa a ter lucro quando a margem de contribuição dos produtos vendidos supera os custos e as despesas fixos do exercício. Assim, essa margem pode ser entendida como a contribuição dos produtos à cobertura dos custos e despesas fixos e ao lucro” (MEGLIORINI, 2012, p. 137).

Assim, segundo Megliorini, pode-se dizer que a margem de contribuição resulta do seguinte cálculo: $MC = PV - (CV + DV)$, em que MC é a margem de contribuição; PV, preço de venda; CV, custos variáveis; e DV, despesas variáveis.

Para Padoveze (2009, p. 469, apud LOVERA, p. 25), “a técnica de margem de contribuição, e todos os conceitos que a envolvem, é importantíssima para avaliar a rentabilidade e a importância de cada produto no mix de produção da empresa”, sendo, portanto, um poderoso elemento para a ajuda nas tomadas de decisões a curto prazo.

2.3.2 Ponto de Equilíbrio

O ponto de equilíbrio é o estado que a empresa atinge quando apresenta certo balanceamento entre o volume da produção e o volume das vendas, sem acarretar perdas nem ganhos. Nos termos de Megliorini (2012, p. 148), o ponto de equilíbrio é “nada mais do que uma situação em que a empresa não apresenta lucro nem prejuízo. Essa situação é obtida quando se atinge um nível de vendas no qual as receitas geradas são suficientes apenas para cobrir os custos e as despesas”.

Para Santos (2009, p. 34),

O ponto de equilíbrio será obtido quando o total dos lucros marginais, de todos os produtos comercializados, equivalerem ao custo estrutural fixo do mesmo período de tempo objeto da análise. A informação, também conhecida como faturamento mínimo que uma empresa precisa obter para não incorrer em prejuízo, é de importância vital para a gestão de um negócio.

Ou seja, “quando o montante de margem de contribuição iguala-se ao montante de custos e despesas fixos, temos o ponto de equilíbrio. Assim, qualquer produto cujo preço de venda seja superior a seus custos e despesas variáveis contribui primeiro para a cobertura dos custos e despesas fixos e, depois, para a obtenção de lucro” (MEGLIORINI, 2012, p. 148).

Neste sentido, pode-se afirmar dois pontos: (i) para se alcançar o ponto de equilíbrio é preciso haver margem de contribuição; e (ii) o ponto de equilíbrio é também o momento em que, com vendas adicionais, o lucro poderá aparecer.

Segundo Vieira (2008, p. 83),

Para a formação do ponto de equilíbrio é preciso levar em conta as receitas e as despesas, calculando os parâmetros que indicam a capacidade mínima em que a empresa deve operar para não ter prejuízo, sendo necessário, para tanto, saber a margem de contribuição em percentual ou em quantidades unitárias, que é provocada pela ocorrência de custos e despesas variáveis na produção e comercialização de produtos.

Há três tipos de ponto de equilíbrio – ou ao menos três formas de calculá-lo em unidades (que no mais das vezes são atribuídos a um produto ou mercadoria):

- a) **Ponto de equilíbrio contábil:** que, segundo Megliorini (2012, p. 150), “é aquele em que a margem de contribuição obtida pelos produtos vendidos é capaz de cobrir os custos e as despesas fixos de um período”. Ou seja, denotando ponto de equilíbrio por PE, tem-se:

$$PE = \frac{\text{Custo e Despesas Fixos}}{\text{Margem de Contribuição Unitária}}$$

- b) **Ponto de equilíbrio econômico:** é aquele que considera a margem de contribuição deve cobrir, além dos custos e despesas fixos, o custo de oportunidade do capital investido na empresa. Isto é,

$$PE = \frac{\text{Custo e Despesas Fixos} + \text{Custo de Oportunidade}}{\text{Margem de Contribuição Unitária}}$$

- c) **Ponto de equilíbrio financeiro:** neste caso, conforme ensina Megliorini (2012, p. 151), “consideram-se custos e despesas somente os gastos que geram desembolso no período, desconsiderando, portanto, a depreciação contida nos custos e nas despesas fixos”. Desse modo, continua, “a margem de contribuição dos produtos vendidos deverá suportar os custos e despesas fixos sem a depreciação, porém, mais as amortizações de empréstimos e juros”. Ou seja,

$$PE = \frac{\text{Custo e Despesas Fixos} - \text{Depreciação}}{\text{Margem de Contribuição Unitária}}$$

Se for o caso de os produtos apresentarem margem de contribuição diferentes, é mais difícil determinar o mix de produção e vendas no ponto de equilíbrio. Sendo assim, o ponto de equilíbrio será proporcionado por qualquer combinação cujo resultado apresente margem de contribuição igual aos custos e às despesas fixos (MEGLIORINI, 2012, p. 152).

2.3.3 Formação de Preços

Preço, segundo Gomes (1966, apud COGAN, 2001, p. 3), corresponde à “avaliação em dinheiro ou moeda, do valor de uma coisa ou de um serviço”.

Desse modo,

Podemos dizer que a determinação do preço de venda é a variável operacional mais importante da gestão empresarial. Da determinação do preço de venda é que decorre a lucratividade, e, conseqüentemente, o retorno do investimento. Portanto, nenhuma decisão sobre preços de venda dos produtos e serviços pode ser feita sem levarem consideração o retorno do investimento (PADOVEZE, 2012, p. 241).

Está claro, portanto, que o processo de formação do preço de venda de um produto ou serviço é um dos elementos empresariais mais fundamentais para o sucesso ou fracasso de um empreendimento (LIMA, 2009, p. 9), de maneira que, dentro da contabilidade de custos, ele é considerado um dos principais objetivos. De acordo com Padoveze (2012, p. 240), “é natural que os empresários e administradores queiram saber o custo dos produtos e serviços, para, em seguida, identificar por quanto eles podem ser vendidos”.

Além disso, segundo Vieira (2008, p. 92)

A precificação faz parte do composto mercadológico e, do ponto de vista do consumidor, é elemento inseparável do produto (bem ou serviço). É através dessa relação que o consumidor pode avaliar a relação custo-benefício ou, em outros termos, sua possibilidade de extrair valor do dinheiro aplicado.

Sabe-se, então, que os produtos comercializados e os serviços prestados por uma empresa precisam de um preço. “No entanto, determinar esse valor em um mercado no qual ocorrem frequentes mudanças no modelo concorrencial tem-se tornado tarefa cada vez mais difícil” (MEGLIORINI, 2012, p. 231).

Como visto anteriormente, alguns dos principais aspectos para a formação e determinação de preço são os custos e/ou a concorrência (quando possível). Nas palavras de Lima (2009, p. 9),

A fim de tomar uma decisão adequada quanto ao valor de venda dos produtos e serviços ofertados pela empresa, deve-se observar alguns fatores de extrema relevância no processo de formação de preços, como os custos de fabricação e comercialização dos produtos e serviços, além de se verificar os valores praticados pelo mercado. Não resta dúvida que os custos internos da empresa deverão ser recuperados pelo preço de venda.

Os custos e o mercado são elementos essenciais para a precificação, mas qual o melhor método para a sua aplicação? De acordo com Padoveze (2012, p. 243), “a metodologia mais utilizada para formar preços de venda a partir do custo é adoção de um número índice multiplicador que é aplicado sobre o custo da mercadoria ou do produto/serviço a ser vendido”.

O nome do método acima é “*mark-up*”, que, nos termos de Megliorini (2012, p. 236), “consiste em uma margem, geralmente expressa na forma de um índice ou percentual, que é adicionada ao custo dos produtos. Esse custo apresentará variações dependendo do método de custeio utilizado”.

Segundo Padoveze (2012, p. 243), “o *mark-up* deve permitir que o preço de venda formado cubra, além do próprio custo da mercadoria ou produto, também as despesas operacionais e financeiras, os tributos sobre a venda, os tributos sobre o lucro e dê a margem desejada pela empresa.

Segundo Megliorini (2012, p. 237), deve-se determinar o seguinte na composição do *mark-up*:

- Os percentuais das despesas de vendas e das despesas administrativas, obtidos, por exemplo, na demonstração de resultados do exercício anterior;
- O percentual de lucro desejado;

- As alíquotas dos impostos para o produto ou serviço que está passando pelo processo de precificação (por exemplo, ISS, ICMS e IPI), além dos impostos incidentes sobre as receitas da empresa (por exemplo, PIS e COFINS).

Tratou-se, aqui, apenas do método de custeio variável e do método de custeio por absorção. "Se a empresa adota o método de custeamento variável, o *mark-up* deverá absorver os custos fixos indiretos no índice multiplicador. Se a empresa adotar o custeamento por absorção, o *mark-up* não precisará absorver esses custos indiretos fixos, pois eles já fazem parte do custo unitário" (PADOVEZE, 2012, p. 243). Assim, no primeiro caso, tem-se o *mark-up* multiplicador; no segundo, *mark-up* divisor.

Veremos, agora, como realizar o cálculo descrito acima, pensando no preço de venda à vista (PVV):

- a) Usando o *mark-up* divisor, tem-se o seguinte:

$$PVV = \frac{Custo}{Mark - Up}$$

- b) Por outro lado, usando o *mark-up* multiplicador:

$$PVV = Custo \times Mark - Up$$

No caso de a empresa vender a prazo, o cálculo deve ser um pouco diferente. De acordo com Padoveze (2012, p. 249), dois ajustes devem ser feitos: (i) adicionar ao preço de venda com tributos um percentual para cobrir o custo financeiro do financiamento, pelo prazo concedido; e (ii) adicionar outro percentual de custo financeiro para cobrir a antecipação dos tributos, quando eles forem recolhidos antes do recebimento da venda.

2.3.4 Impacto dos Tributos nos Custos e nos Preços

De acordo com o Código Tributário Nacional (CTN), Lei 5.172/66, 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" (BRASIL, 1966).

Segundo Fabretti e Fabretti (2014, p. 37-39), existem duas espécies de tributos: (i) os não-vinculados, que, uma vez legalmente instituídos, são devidos, independentemente de qualquer atividade estatal em relação ao contribuinte; e (ii) os vinculados, que, uma vez instituídos, são devidos apenas quando houver atividade estatal prestada ou colocada à disposição do contribuinte.

Nos tributos não-vinculados, encontram-se os impostos; enquanto que, nos vinculados, as taxas e as contribuições de melhoria.

Falar-se-á, agora, de alguns desses tributos:

- **Programa de Integração Social (PIS):** instituído pela Lei Complementar 7/70. Sua alíquota depende da incidência: se cumulativa, será de 0,65%; se não-cumulativa, 1,65%.
- **Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS):** instituído pela Lei Complementar 70/91. Como o PIS, sua alíquota depende da incidência: se cumulativa, 3%; se não-cumulativa, 7,6%.
- **Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI):** previsto no art. 153 da Constituição Federal e regulamentado pelo decreto 7.212/10. Sua alíquota para móveis (NCM 9403) é de 5%, segundo a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI.
- **Imposto de Renda – Pessoa Jurídica (IRPJ):** instituído pela Lei 4.625/22. Sua alíquota varia de acordo com o regime tributário adotado pela empresa.
- **Contribuição Social Sobre Lucro Líquido (CSLL):** instituído pela Lei 7.689/88. Sua alíquota varia entre 9% e 15%. Para as pessoas jurídicas entendidas como instituições financeiras, a alíquota será de 15%. Para as demais, 9%.
- **Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS):** previsto pelo inciso II do art. 155 da Constituição Federal, instituído, no Estado do Paraná, pela Lei 11.580/96 e regulamentado pelo Decreto 7.871/2017. Sua alíquota interna, no Estado do Paraná, varia de acordo com o bem ou serviço, mas, para operações com móveis (NCM 9403), é de 12%.

No Brasil, há três regimes tributários em vigência: o Simples Nacional, o Lucro Real e o Lucro Presumido. Os gestores e os contadores da empresa são normalmente os responsáveis

por avaliar o regime adequado a ser adotado, de acordo com a atividade da empresa e com o seu faturamento. Vale dizer, a entrada em um desses regimes deve ser muito bem pensada, pois a análise do impacto dos tributos no preço de venda de um produto é fundamental para o sucesso da empresa.

Neste sentido, o planejamento tributário da empresa é importantíssimo para a sua organização legal e, assim, vitalidade no mercado.

De acordo com Fabretti e Fabretti (2014, p. 135),

Planejamento tributário define-se como a atividade preventiva que estuda a priori os atos e negócios jurídicos que o agente econômico (empresa, instituição financeira, cooperativa, associação etc.) pretende realizar. [...] Sua finalidade é obter a maior economia fiscal possível, reduzindo a carga tributária para o valor realmente devido por lei.

Há, portanto, diversos fatores decisivos para a escolha do regime de tributação que deverá ser adotado. Não cabe, agora, apresentá-los todos, mas, para fins deste estudo, comentar sobre os aspectos de um dos regimes, adotado pela maioria das empresas brasileiras: o Lucro Presumido.

2.3.4.1 Lucro Presumido

O Lucro Presumido é uma forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo do IRPJ e do CSLL das pessoas jurídicas. A ideia básica desse regime é a de presumir o lucro da empresa a partir da sua receita bruta e demais receitas sujeitas à tributação.

De acordo com o art. 13, da Lei 9.718/98, “a pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido” (BRASIL, 1998).

Neste caso, segundo Konkel (2016, p. 18) “a apuração do IRPJ e CSLL é realizada a partir de uma base de cálculo pré-fixada pela legislação, em que as margens de lucro são específicas e variam de acordo com a atividade da empresa”.

De acordo com o art. 15, da Lei 9.249/95, para atividades industriais, “a base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente” (BRASIL, 1995). No caso de o lucro da empresa passar a margem estabelecida previamente, não há necessidade de recolher a diferença;

por outro lado, se a margem de lucro for menor, a empresa terá de recolher a diferença, de modo que sairá prejudicada.

O IRPJ é apurado a cada 3 meses, nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro, sendo o pagamento realizado em parcela unitária, com vencimento para o mês subsequente ao final do período de apuração, em seu último dia.

Ainda, no caso de a base de cálculo do Lucro Presumido no trimestre for maior do que R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais), haverá incidência do adicional de 10% sobre o valor excedido.

No regime tributário de Lucro Presumido, PIS e COFINS incidem sob o regime cumulativo, isto é, não é possível abater crédito e as suas alíquotas são, respectivamente, 0,65% e 3%.

Quanto ao CSLL, de acordo com o art. 22 da Lei 10.684/03, a sua base de cálculo, devida pelas pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido corresponderá a 12% da receita bruta nas atividades industriais.

Todas essas informações são necessárias para a correta composição do *mark-up* e, assim, formação do preço de venda dos produtos da empresa analisada.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Entende-se Metodologia como um caminho ou etapas para busca de conhecimento para realização de uma pesquisa científica.

De acordo com Silva (2010, p. 14),

Ao compreendermos a importância da Metodologia, identificamos que não existe um único método e sim uma multiplicidade de métodos que procura atender as necessidades conforme o assunto e a finalidade da pesquisa, bem como as várias atividades das ciências. Pesquisar com método não implica ter uma atitude reprodutora, pelo contrário, é procurar cultivar um espírito crítico, reflexivo, amadurecido, contribuindo para o progresso da sociedade.

3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS OBJETIVOS

Pesquisa explicativa, segundo Silva (2010,p 60), tem como principal objetivo tornar algo inteligível, justificar e os motivos. É o tipo de pesquisa que mais aprofunda o conhecimento da realidade, porque explica a razão, o porquê das coisas.

3.2 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS PROCEDIMENTOS

Quanto aos procedimentos, a pesquisa classifica-se em bibliográfica, pois buscou-se conhecer o tema através de livros e artigos científicos. E também utilizou-se de um estudo de caso, que, segundo Silva (2010.p 56) é um estudo que analisa um ou poucos fatos com profundidade.

3.3 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO A ABORDAGEM DO PROBLEMA

Trata-se de uma pesquisa qualitativa, que idealiza análises mais profundas em relação ao assunto avaliado.

Conforme Silva (2010, p. 30),

Se procurarmos uma unidade do conceito no que seja uma investigação qualitativa, nos depararemos com diversas interpretações, porém fizemos a opção de entender uma investigação qualitativa como aquela que trabalha predominantemente com dados qualitativos, isto é, aos dados coletados pelo investigador que não necessariamente expressos por números. Com isso, podemos afirmar que os números não terão um valor mais saliente na análise. Assim, comungamos com Tesch (1990) que os dados qualitativos incluem, além das informações, expressas nas palavras oral

e escrita, também informações expressas como pinturas, fotografias, desenhos, filmes, videoteipes e até mesmo trilhas sonoras.

3.4 LEVANTAMENTO DE DADOS E INFORMAÇÕES

A pesquisa de levantamento e obtenção de dados foi baseada em análise de três produtos comuns em indústrias moveleiras:

- a) Painel;
- b) Armário;
- c) Mesa.

Para obtenção da relação das matérias primas empregadas, utilizou-se de entrevista com um coordenador do departamento PCP (Planejamento e Controle da Produção) de uma indústria de moveis do Estado do Paraná, o qual também forneceu o tempo estimado em horas, dos profissionais envolvidos na fabricação de cada móvel em questão.

Já para os custos da mão de obra envolvida, o departamento pessoal desta mesma indústria foi consultado e disponibilizou informações sobre valores aproximados quanto ao custo salarial e respectivos encargos. Para os valores de custo das matérias primas, a pesquisa foi baseada principalmente em consultas à *sites* de fornecedores que traziam os preços atualizados.

3.5 DESCRIÇÃO DO CASO

Na presente pesquisa científica, utilizou-se de uma empresa fictícia, porém baseada em dados reais.

Trata-se de uma sociedade empresária limitada no ramo moveleiro no Estado do Paraná, seu CNAE (código e descrição da atividade econômica principal) é 31.01.-2-00 Fabricação de móveis com predominância de madeira e a NCM de seus produtos fabricados é 9403.- Outros móveis e suas partes.

A empresa fictícia é formada pelos setores administrativo, comercial e produção. Seus principais clientes seriam lojas de móveis da região que adquirem os produtos para revenda e também clientes pessoas físicas que fazem aquisição dos produtos como consumidores finais.

A empresa fictícia está enquadrada no regime tributário Lucro Presumido.

4 RESULTADOS E ANÁLISES

Para melhor clareza de como chegar ao preço de venda dos produtos, utilizou-se de valores como custo das matérias-primas, custo da mão de obra, impostos e despesas operacionais referente aos setores comercial e administrativo. O índice *mark-up* foi utilizado para chegar ao valor final, levando em consideração um o lucro desejado, para essas operações, de 20%.

Em primeiro lugar, foram relacionadas as matérias-primas e os valores de custo que compõe os três produtos analisados, sendo apresentadas as Tabela 1, 2 e 3, relativas ao painel, ao armário e a mesa, respectivamente:

Tabela 1- Custo com matéria-prima: Produto “Painel”

PAINEL			
	Unid	Qtd	Valor
COMPENSADO PA MULT LÂMINA VIROLA 18MM X 2200MM EULIDE	M2	0,5	31,90
MDF PA CRU 15MM X 1830MM X 2750MM DURATEX	M2	1	64,90
PINTURA PA LACA BRANCO FOSCO OFF WHITE G200 MDF ISOLANTE	M2	3	45,90
S.ESP PA JUNÇÃO PAREDE	unid	9	24,21
MDF PA CRU 6MM X 18300MM X 2750MM DURATEX	M2	3	131,70
FITA ADESIVO PLASTICO INCOLOR 48X100M DELFIX	unid	1	63,90
COLA POLICLOROPRENO SEM TULUOL CONTATO HENKEL	unid	1,8	74,99
COLA CIANOACRILATO 20GR AEP120ALMATA	unid	1	7,45
CORREDIÇA TELESC ÇAT 350MN TN H45 GALV GAVETA 35KG AÇO CARB	unid	2	41,80
PARAFUSO PHILIPS CABEÇA CHATA AÇO BICROMATIZADO 4X4MM NIBRA	unid	75	3,75
TOTAL			490,50

Fonte: dados da pesquisa

Tabela 2- Custo com matéria-prima: Produto “Armário”

ARMÁRIO			
	unid	Qtd	Valor
MDF PA MELANINA 2F BRANCA TX 18MM X 1830MM X 2750MM BERNEC	M2	8	495,20
MDF PA MELANINA 2F BRANCA TX 6MM X1830MM X 27500 DURATEX	M2	2	130,40
PINTURA PA LACA BRANCO FOSCO MDF ISOLANTE	M2	2	30,60
S.ESP PA JUNÇÃO ARMARIO	unid	15	40,35
MDF PA CRU 6MM X 1830MM X 27500MM DURATEX	M2	3	131,70
SISTEMA PA DESLIZANTE CORRE 1 PORTA AMORTECIMENTO	unid	1	37,53
TRILHO PA ALUMÍNIO PORTA DE CORRER SUPERIOR SOBREPOSTO	M	2	124,60
ROLETE PA RETO POLIAMIDA GUIA SIMPES NAT D 12,00MM	unid	1	36,13

PERFIL ALUMÍNIO U NAT 1,58MM X 15,88MM X 6000MM ALUM	M	1	10,63
DOBRADICA CANECO X35MM ACO CARB PRESSAO CURVA NIQ SLOWMOTION	unid	6	72,42
PARAFUSO PHILIPS CABEÇA CHATA AÇO BICROMATIZADO 4XXMM NIBRA	unid	250	25,00
COLA CIANOACRILATO 20GR AEP120ALMATA	unid	2	14,90
COLA MADEIRA UREIA FORMOL FUSAO 5K CACAMITE	unid	1	52,30
TOTAL			1.201,76

Fonte: dados da pesquisa

Tabela 3- Custo com matéria-prima: Produto “Mesa”

MESA			
	unid	Qtd	Valor
COMPENSADO PA MULT LÂMINA VIROLA 18MM X 1600MM X 2200MM	M2	6	382,80
COMPENSADO PA FLEXIVEL COLUNA MULT LAMINA SAMAUUMA 6MM X 1220MM	M2	3	161,70
S.ESP PA JUNÇÃO MESA	unid	6	16,14
MDF PA MELANINA 2F PRETA TX 18MM X 1830MM X 2750MM LOPAR	M2	5	391,00
FITA PA DE BORDA PVC PRETA TX LOPAR 22MM 2110 PROADEC	M2	1	15,38
CORREDICA TElesc OCULTA 550MM GALV GAVETA 30KG AMORT			
TOTAL	unid	3	44,94
COLA CIANOACRILATO 20GR AEP120ALMATA	unid	2	14,90
COLA MADEIRA UREIA FORMOL FUSAO 5K CACAMITE	unid	1	52,30
TOTAL			1.079,16

Fonte: dados da pesquisa

Observa-se que a matéria-prima selecionada para a confecção dos móveis é de alta qualidade e resistência, conseqüentemente, os tornam bens de valor mais elevado e de longa duração.

Outro ponto de destaque no valor da matéria-prima, é que gestores sem a devida informação de como chegar corretamente ao preço de venda, simplesmente dobram seu valor gasto para formar o preço da venda. Infelizmente essa prática ainda é comum, o que torna a operação inviável, pois como será mostrado adiante, a matéria-prima representa em torno de 20% a 30% dos custos e despesas na fabricação dos móveis.

Para comprovar os custos da mão-de-obra direta e seus encargos formulou-se a Tabela 4:

Tabela 4- Custo com mão de obra

	MARCENEIRO	PINTOR	INSTALADOR	AUX SERV GERAIS
SALÁRIO	3.500,00	2.850,00	2.700,00	1.550,00
INSS	1.008,00	820,80	777,60	446,40
FGTS	280,00	228,00	216,00	124,00
PROVISÃO DE FÉRIAS	291,67	237,50	225,00	129,17
PROVISÃO 1/3 FÉRIAS	97,21	79,16	74,99	43,05

PROVISÃO 13º SALÁRIO	291,67	237,50	225,00	129,17
FGTS S/PROVISÕES	54,44	44,33	42,00	24,11
INSS S/PROVISÕES	196,00	159,60	151,20	86,80
CUSTO POR EMPREGADO MÊS	5.718,99	4.656,89	4.411,79	2.532,69
CUSTO POR HORA DE TRABALHO (MÉDIA)	26,00	21,17	20,05	11,51

Fonte: dados da pesquisa

Não se pode negar o papel fundamental e imprescindível da mão-de-obra no setor industrial, todavia, é um dos custos diretos com grande influência no preço final dos produtos, e muitas vezes, não apenas pelos salários pagos, mas também pelos altos encargos incidentes sobre a mão-de-obra das indústrias em geral. Tomando como exemplo a empresa consultada para esta pesquisa, encontra-se um percentual 36,8% referente a INSS e FGTS. Incluindo nesta análise as férias, 1/3 de férias e 13ºsalário, percebe-se um aumento de 63,40% em relação ao salário, ou seja, se o salário bruto de um funcionário é de R\$ 1.000,00, o custo real, é na verdade R\$ 1.634,00 mensalmente.

E para dar suporte ao cálculo da formação de preços que será demonstrado nesta pesquisa, formulou-se a tabela 5, que informa o tempo estimado de cada profissional em cada produto resultando nos valores a seguir:

Tabela 5- Custo com mão de obra por produto

	PAINEL	ARMÁRIO	MESA
Horas Marceneiro	311,94	571,90	207,96
Horas Pintor	105,84	169,34	63,50
Horas Instalador	60,16	80,21	40,11
Horas Auxiliar de Serviços Gerais	23,02	34,54	23,02
TOTAIS	500,97	855,99	334,60

Fonte: dados da pesquisa

Conforme entrevista com o departamento de contabilidade de uma empresa semelhante consultada, os percentuais com os gastos gerais de fabricação, giram em torno 7,5% em relação a receita de mensal de vendas, e as despesas operacionais mantém um percentual de 18% da receita.

Essa informação é de extrema importância, pois embora não sejam custos diretos da fabricação dos produtos, seus valores também devem ser considerados nos cálculos da formação do preço final.

Assim, aplicando-se o índice *Mark-up*, tem-se o preço de venda de cada um dos produtos estudados e assim apresentados conforme a Tabela 6:

Tabela 6 – *Mark-up*

DADOS - PAINEL		DADOS - ARMÁRIO		DADOS - MESA	
Custos mat prima	490,50	Custos mat prima	1.201,76	Custos mat prima	1.079,16
Custos mão de obra	500,97	Custos mão de obra	855,99	Custos mão de obra	334,60
Lucro Desejado	20%	Lucro Desejado	20%	Lucro Desejado	20%
ICMS	12%	ICMS	12%	ICMS	12%
PIS	0,65%	PIS	0,65%	PIS	0,65%
COFINS	3%	COFINS	3%	COFINS	3%
IRPJ (8% X 15%)	1,20%	IRPJ (8% X 15%)	1,20%	IRPJ (8% X 15%)	1,20%
CSLL (12% X 9%)	1,08%	CSLL (12% X 9%)	1,08%	CSLL (12% X 9%)	1,08%
Gastos Gerais Fabr	7,50%	Gastos Gerais Fabr	7,50%	Gastos Gerais Fabr	7,50%
Desp Operc	18,00%	Desp Operc	18,00%	Desp Operc	18,00%
SEM IPI		SEM IPI		SEM IPI	
CTV	63,43%	CTV	63,43%	CTV	63,43%
MKP Divisor	36,57%	MKP Divisor	36,57%	MKP Divisor	36,57%
Preço de Venda	2.711,15	Preço de Venda	5.626,88	Preço de Venda	3.865,90
MKP Multiplicador	2,73448	MKP Multiplicador	2,73448	MKP Multiplicador	2,73448
Preço de Venda	2.711,15	Preço de Venda	5.626,88	Preço de Venda	3.865,90
COM IPI		COM IPI		COM IPI	
IPI	5%	IPI	5%	IPI	5%
Preço de Venda	2.846,71	Preço de Venda	5.908,23	Preço de Venda	4.059,19

Fonte: dados da pesquisa

Pela tabela 6, é percebe-se o quanto cada custo representa no preço de venda, os tributos, por exemplo, somam 22,93%, percentual maior que a própria margem de lucro. O custo total de vendas é de 63,43%, ou seja, do que a empresa vender, 63,43% já está comprometido com custos e despesas.

A tabela a seguir evidencia a eficácia do índice *Mark-up*, pois pela DRE, percebe-se, que o objetivo de 20% de lucro sobre o preço de venda sem IPI foi alcançado.

Tabela 7- DRE

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO			
	Painel	Armário	Mesa
Preço	2.846,71	5.908,23	4.059,19
(-) IPI	135,56	281,34	193,29
Preço sem IPI	2.711,15	5.626,88	3.865,90
(-) ICMS (12%)	325,34	675,23	463,91
(-)PIS (0.65%)	17,62	36,57	25,13
(-)COFINS (3%)	81,33	168,81	115,98
(-) Custo MP	490,50	1.201,76	1.079,16
(-) Custo Mão de Obra	500,97	855,99	334,60

(-) Gastos Gerais de Produção (7.5%)	203,34	422,02	289,94
(-) Despesas Operacionais (18%)	488,01	1.012,84	695,86
LAIR	604,04	1.253,67	861,32
(-) IRPJ (1.20%)	32,53	67,52	46,39
(-) CSLL (1.08%)	29,28	60,77	41,75
(=) RESULTADO/LUCRO	542,23	1.125,38	773,18

Fonte: dados da pesquisa

Analisando a Demonstração do Resultado, pode-se observar como o custo total é composto, destacado os impostos, o custo da matéria-prima, o custo da mão-de-obra, os gastos gerais da fabricação, as despesas operacionais e o lucro desejado de 20%. Assim, através da DRE, que é uma das principais demonstrações financeiras, percebe-se que a formação de preços precisa levar em consideração o valor do custo adequadamente calculado, a fim de impactar positivamente o resultado operacional da empresa.

5 CONCLUSÃO

Diante das dificuldades que algumas empresas possuem em aprimorar a formação dos preços de seus produtos, através desta pesquisa, procurou-se apresentar uma metodologia clara e objetiva para as indústrias moveleiras do Estado do Paraná com base em custos, de maneira que seja possível obter resultados favoráveis, a fim de atingir, além do equilíbrio operacional, o lucro desejado pelos sócios e ainda se manter competitivo no mercado.

Para isso, na base teórica, demonstrou-se como podem ser classificados os custos, bem como as definições entre gasto, desembolso, investimento, despesa, perda e o próprio custo. Já na metodologia aplicada, foi utilizado o método de custeio variável, que apesar de ser mais simplificado, apresenta-se bastante eficaz para tomada de decisão.

Outro fator abordado foi a importância e impacto dos tributos nos cálculos da formação dos preços de venda. Sabe-se que o Brasil é um dos países com uma das maiores cargas tributárias no mundo, e conhecer o quanto isso impacta no preço e nos negócios em geral é fundamental para a acurácia dos valores.

O índice *Mark-up* vem ao encontro a todas essas necessidades ansiadas pelos gestores pelo preço ideal, pois contempla tributos, custos, gastos gerais da produção, despesas operacionais e lucro desejado, informando de forma precisa o valor de venda necessário para a manutenção de crescimento da empresa, tomando como base sua estrutura de custos.

Não há dúvidas que se utilizar de métodos empíricos para a formação de preços impacta diretamente no resultado da empresa, uma vez que precisam ser considerados todas as despesas, inclusive administrativas e financeiras, bem como os impostos incidentes. Caso essas informações não sejam devidamente conhecidas e usadas, a empresa poderá ser prejudicada com a falsa ideia de lucro, uma condição nada viável para a vitalidade da empresa.

Ressalta-se que a pesquisa teve como seu pilar a formação de preços baseada nos custos e há outras modalidades não abordadas, como a formação de preços baseada no consumidor e a baseada na concorrência. A formação de preços baseada no consumidor consiste na percepção que estes têm do valor do produto, e assim os preços são tratados conforme os valores que os consumidores estão dispostos a pagar. A formação de preços baseada na concorrência, como o próprio nome sugere, é definido pelos preços praticados por seus competidores.

Sugere-se a observação da variação de mercado desses produtos. Para períodos em que as vendas estiverem abaixo das metas, a empresa poderá usar como planejamento a diminuição da margem de lucro. Em contrapartida, em períodos que o mercado estiver aquecido, poderá

ocorrer a adequação do preço a uma margem mais favorável, o que fortalece o conceito de gerenciamento de custo como uma estratégia mercadológica.

Assim, nesse trabalho, apresentou-se um estudo norteador com a finalidade de otimizar a forma de chegar a formação de preços, entretanto, sugere-se que cada indústria observe suas particularidades para desenvolver um método eficaz, a fim de ter na identificação do custo e na formação de preço, ferramentas essenciais para se atingir bons resultados.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANJOS, Everaldo J. F. dos. **A Contabilidade de Custos: um enfoque para a moderna empresa.** II Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos – Campinas, SP, Brasil, 16 a 20 de outubro de 1995. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/issue/view/19>>. Acesso em: 05 de maio de 2020.

BACCI, João; ROBLES, Clemil. **Abordagem Teórica na Formação de Preço de Venda.** VII Congresso Internacional de Custos: Cruzando Fronteras: Tendencias de Contabilidad Directiva para el Siglo XXI – León, Espanha, 4 a 6 de julho de 2001. Disponível em: <<http://intercostos.org/documentos/congreso-07/Trabajo064.pdf>>. Acesso em: 20 de maio de 2020.

BORGES, Vanessa. **Contabilidade de Custos.** Rio de Janeiro: SESES, 2015.

CARNEIRO, Jorge M. T. *et al.* **Formação e Administração de Preços.** 4ª ed. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2018.

COGAN, Samuel. *et al.* **Estratégias na Formação de Preços.** VII Congresso Internacional de Custos: Cruzando Fronteras: Tendencias de Contabilidad Directiva para el Siglo XXI – León, Espanha, 4 a 6 de julho de 2001. Disponível em: <<https://intercostos.org/documentos/congreso-07/Trabajo194.pdf>>. Acesso em: 13 de maio de 2020.

FABRETTI, Láudio C.; FABRETTI, Dilene R. **Direito tributário para os cursos de administração e ciências contábeis.** 10ª ed. São Paulo: Atlas S. A., 2014.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade.** 10ª ed. São Paulo: Atlas S. A., 2010.

KOLIVER, Olivio. **Contabilidade de Custos.** Curitiba: Juruá, 2009.

KONKEL, Chisciane L. **O impacto dos tributos na formação de preços.** Revista Maiêutica, Indaial, v. 2, n. 1, p. 13-23, 2016.

LEONE, S. George; LEONE, Rodrigo. J. G. **Curso de Contabilidade de Custos.** São Paulo: Atlas S. A., 2012.

LIMA, Rodrigo O. das C. **Processos de Formação de Preços.** Curitiba: IESDE Brasil S.A., 2009.

LOVERA, Pammella E. **Propor a implantação de uma estrutura de custos que contribua para o processo de gestão de um restaurante de pequeno porte.** 2013. 45f. Monografia de Especialização em MBA Gestão de Finanças e Controladoria – Universidade do Extremos Sul Catarinense - UNESC, Criciúma, 2013.

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

MEGLIORINI, Evandir. **Custos: Análise e Gestão.** 3ª ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2012.

NOGUEIRA, Reginaldo; SALVATO, Marcio. **Coronavírus: os reais e dramáticos impactos econômicos e sociais**. Disponível em: <<https://www.infomoney.com.br/colunistas/um-brasil/coronavirus-os-reais-e-dramaticos-impactos-economicos-e-sociais>>. Acesso em: 10 de maio de 2020.

PADOVEZE, Clóvis L. **Contabilidade Gerencial**. Curitiba: IESDE Brasil S. A., 2012.

PEREIRA, Mario S. de A. **Gestão de Custos**. São Paulo: IOB Folhamatic EBS – SAGE, 2014.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro da, **Metodologia da Pesquisa Aplicada à Contabilidade – Orientações de Estudos, Projetos, Artigos, Relatórios, Monografias, Dissertações, Teses**. São Paulo: Atlas, 2010.

VIEIRA, Eusélia P. **Custos e Formação do Preço de Venda**. Ijuí: Unijuí, 2008.