

O IMPACTO DOS TRIBUTOS NA FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA

1. - INTRODUÇÃO

A fixação do preço de venda das mercadorias ou produtos é uma tarefa complexa, onde diversos fatores tendem a influenciar a sua determinação. Nesse contexto o custo de aquisição ou produção é uma variável que desempenha importante papel uma vez que, em condições normais, o produto não deve ser vendido por um valor que esteja abaixo do preço de custo.

2 - ASPECTOS TRIBUTÁRIOS

Para que o preço de venda seja fixado por um valor superior ao de seu custo de aquisição ou produção, a empresa deverá transferir para o consumidor o ônus da incidência dos tributos sobre o faturamento e o lucro da empresa.

Os principais tributos a serem analisados são: imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ), contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), as contribuições ao PIS e a COFINS, o ICMS e o IPI.

2.1 - IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS – IRPJ

Esse imposto incide sobre a forma de tributação adotada pela pessoa jurídica, ou seja, sobre o lucro real, presumido ou arbitrado. O imposto, em regra, é apurado trimestralmente¹, mediante a aplicação da alíquota de 15% sobre a base de cálculo correspondente, acrescido do adicional de 10% quando a base de cálculo do imposto ultrapassar a multiplicação do valor de R\$ 20.000,00, pelo número de meses do período de apuração². O lucro real corresponde ao resultado (lucro ou prejuízo) líquido apurado pela contabilidade da empresa ajustado por adições, exclusões e compensações autorizadas ou admitidas pela legislação tributária.

O lucro presumido ou arbitrado corresponde a uma presunção obtida mediante a aplicação de percentuais, variáveis conforme o ramo de atividade da empresa, sobre o valor da receita bruta da pessoa jurídica.

2.2 – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Essa contribuição é calculada de forma similar ao IRPJ. Para as empresas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, a base de cálculo corresponderá a 12%³. A alíquota da contribuição a ser aplicada sobre a base de cálculo correspondente será de 9%⁴.

¹ A empresa tributada com base no lucro real poderá determiná-lo anualmente desde que efetue pagamentos mensais calculados por estimativa.

² O período de apuração, em regra, é trimestral, salvo se a empresa, tributada com base no lucro real, optar pela apuração anual mediante o recolhimento mensal do imposto calculado por estimativa.

³ Para fatos geradores ocorridos a partir de 01-09-2003, o percentual será de 32% para as empresas que desenvolvam as seguintes atividades: *Factoring*, Intermediação de negócios, Prestação de serviços em geral (exceto os hospitalares) e Administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.

⁴ Para as empresas em geral (exceto as entidades financeiras e assemelhadas) essa alíquota foi de 8% no período de 01-01-1999 a 30-04-1999; 12% no período de 01-05-1999 a 31-01-2000; 9% para fatos geradores ocorridos a partir de 01-02-2000. A partir do ano-calendário de 2003 as empresas (tributadas com base no lucro real ou presumido) adimplentes com os tributos e contribuições administrados pela Receita Federal nos últimos cinco anos-calendário farão jus a um desconto de 1% denominado bônus de adimplência fiscal.

2.3 – PIS E COFINS

São contribuições mensais que incidem sobre o faturamento da empresa. As alíquotas das mencionadas contribuições são:

I) PIS

- a) 0,65% fatos geradores ocorridos até 30-11-2002, independentemente da modalidade de tributação adotada pela empresa.
- b) Para fatos geradores ocorridos a partir de 01-12-2002:
 - 1,65% para as empresas sujeitas à incidência não-cumulativa⁵; e
 - 0,65% para as empresas sujeitas à incidência cumulativa.

II) COFINS

- c) 3% fatos geradores ocorridos até 31-01-2004, independentemente da modalidade de tributação adotada pela empresa.
- d) Para fatos geradores ocorridos a partir de 01-02-2004:
 - 7,6% para as empresas sujeitas à incidência não-cumulativa; e 3% para as empresas sujeitas à incidência cumulativa.

2.4 – ICMS E IPI

Correspondem a tributos não cumulativos. Sendo o ICMS um imposto de competência estadual suas alíquotas variam menos do que as do IPI, que é um imposto seletivo⁶.

Diferentemente do ICMS, o IPI não integra o valor da receita bruta assim, não faz base de cálculo para as contribuições ao PIS e a COFINS. Cabe lembrar, por pertinente, que o ICMS é um tributo calculado "por dentro"⁷ (incide sobre o preço de venda no qual se inclui o próprio ICMS), enquanto que o IPI é calculado "por fora" (incide sobre o preço de venda no qual não está incluído o valor do IPI), observe o exemplo abaixo:

NOTA FISCAL DE VENDA DE MATÉRIA PRIMA PARA ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL

• Valor Bruto	R\$ 100.000,00
• (+) IPI (supondo alíquota de 20%)	<u>R\$ 20.000,00</u>
• (=) Total da NF	R\$ 120.000,00
• ICMS Destacado	R\$ 18.000,00 ⁸

CONTABILIZAÇÃO

a) OPERAÇÃO DE VENDA A PRAZO

Duplicatas a Receber	120.000,00	
a Diversos		
a Receita de Vendas		100.000,00
a IPI a Recolher		20.000,00

⁵ Em regra, as empresas tributadas com base no lucro real devem recolher as contribuições ao PIS e a COFINS na modalidade não-cumulativa e as demais empresas na modalidade cumulativa.

⁶ Imposto cujas alíquotas variam inversamente à essencialidade das mercadorias ou produtos.

⁷ Nos tributos calculados por dentro a alíquota real é superior a alíquota nominal fixada, ou seja, no caso do ICMS a alíquota nominal de 18%, corresponde à alíquota real de 21,95%.

⁸ Caso a venda fosse efetuada a consumidor final o ICMS incidiria sobre o valor total da nota fiscal incluindo o valor do IPI, ou seja, seria no exemplo em tela de **R\$ 21.600,00** (18% sobre R\$ 120.000,00).

b) ICMS INCIDENTE NA OPERAÇÃO DE VENDA

ICMS sobre Vendas (Resultado)
a ICMS a Recolher (Passivo Circulante) 18.000,00

c) PIS NÃO CUMULATIVO INCIDENTE NA OPERAÇÃO DE VENDA

PIS Dedução da Receita Bruta (Resultado)
a PIS a Recolher (Passivo Circulante) 1.650,00

d) COFINS NÃO CUMULATIVO INCIDENTE NA OPERAÇÃO DE VENDA

PIS dedução da Receita Bruta (resultado)
a PIS a Recolher (Passivo Circulante) 7.600,00

Notas:

1ª) Do valor devido ao IPI e ao ICMS a empresa poderá abater o valor de tais tributos (recuperáveis) incidentes sobre a aquisição das mercadorias ou insumos de produção;

2ª) as contribuições ao PIS e a COFINS foram calculadas considerando que a empresa seja contribuinte na modalidade não-cumulativa. Nesta hipótese ela também poderá abater do valor a recolher, os créditos de tais contribuições calculados na forma da legislação em vigor;

3ª) caso a venda fosse efetuada a consumidor final o valor do ICMS incidiria sobre o valor total da nota fiscal incluindo o valor do IPI onerando, assim, o preço final do bem.

3 – CASO PRÁTICO - FIXAÇÃO DO PREÇO DE VENDA

Suponha que em uma determinada empresa:

- a) o produto tenha um custo unitário total de R\$ 137,50;
- b) a margem de lucro a ser aplicada sobre o preço de custo seja de 100%;
- c) a alíquota do ICMS seja de 18%;
- d) a alíquota do IPI seja de 20%;
- e) as alíquotas não-cumulativas do PIS e da COFINS são 1,65% e 7,6%, respectivamente; e
- f) no ano calendário anterior o percentual do IRPJ e da CSLL em relação ao valor da receita bruta operacional é de 2,5% e 1,5%, respectivamente.

O preço de venda do produto (PVP), sem o valor dos tributos, seria:

$$\text{PVP} = \text{R\$ } 137,50 + 100\%, \text{ logo o PVP seria de R\$ } 275,00.$$

Se esta empresa quiser fixar seu preço de Venda (PV) de forma a repassar todos os tributos para o comprador, a fórmula será:

$$\text{PV} = \text{PVP} + \text{ICMS} + \text{PIS} + \text{COFINS} + \text{IPI} + \text{CSLL} + \text{IRPJ}$$

O percentual acumulado dos tributos e contribuições incidentes sobre a receita bruta é de:

- a) **4%** (2,5% + 1,5%), para o IRPJ e CSLL (ver a letra "f" dos dados);
- b) **27,25%** (18% + 7,6% + 1,65%), para o ICMS, PIS e COFINS (cálculo por dentro);
- c) **20%**, para o IPI (calculado por fora).

Posto isto, o preço de venda corresponderá:

a) Calculando os tributos IRPJ, CSLL, ICMS, PIS e COFINS

Percentual total de 31,25% = (4% + 27,25%).

Calculando o valor por dentro o percentual total será de **68,75%** (100% - 31,25%). Assim, o valor do preço de venda antes do cálculo do IPI será de **R\$ 400,00** (R\$ 275,00 : 68,75%).

b) PREÇO DE VENDA APÓS O CÁLCULO DO IPI

R\$ 480,00 = R\$ 400,00 + 20%

3.1 - DECOMPOSIÇÃO DO PREÇO DE VENDA

Utilizando os dados anteriores podemos decompor o preço de venda de R\$ 480,00 (incluindo o valor do IPI) da seguinte forma:

- Custo unitário total R\$ 137,50
- Margem de lucro da empresa 100% R\$ 137,50
- Tributos constantes no preço de venda:
 - ICMS (18% x R\$ 400,00) R\$ 72,00
 - PIS (1,65% x R\$ 400,00) R\$ 6,60
 - COFINS (7,6% x R\$ 400,00) R\$ 30,40
 - IRPJ e CSLL (4% x R\$ 400,00). R\$ 16,00
 - IPI (20% x R\$ 400,00) R\$ 80,00 R\$ 205,00
- **Valor total da venda (incluindo o IPI) R\$ 480,00**

DISTRIBUIÇÃO DO VALOR TOTAL DA VENDA		
Elementos	Valores R\$	%
Valor do Custo	137,50	28,6
Margem de Lucro Bruto (empresa)	137,50	28,6
Tributos (Governo Federal)	205,00	42,8
Valor total da Nota Fiscal	480,00	100

Assim é fácil perceber quanto o valor dos tributos oneram o preço de venda da empresa. Na maior parte dos casos para conseguir vender seus produtos no mercado nacional (retraído e sem condições econômicas e financeiras para que a população tenha condições de adquirir determinadas mercadorias, produtos ou serviços) a empresa é obrigada a reduzir, violentamente, sua margem de lucro e conseqüentemente seu preço de venda, em razão da excessiva carga tributária e das condições peculiares e particulares da economia nacional.

Sem dúvida, em razão da situação em que se encontra o mercado nacional, talvez a única saída possível seja a exportação, ou seja, a venda de mercadorias, produtos e serviços para o mercado externo. Nesta hipótese, nossa política de exportação, também, conta com um agravante que é a sistemática adotada pelos países estrangeiros que incentivam a exportação mediante créditos de tributos sobre o valor exportado. No Brasil, além da oneração violentamente do preço de venda dos bens, pela incidência de tributos

e contribuições incidentes sobre o valor da receita bruta, existe uma carga adicional que incide sobre o preço de custo dos bens (examinaremos a matéria em tela no próximo item deste anexo).

Notas:

1ª) com a edição da Lei nº 10.865, de 30-04-2004, as contribuições ao PIS e a COFINS foram desoneradas nas exportações. A mencionada legislação isentou as exportações realizadas no mercado nacional da incidência de tais contribuições, mantendo o crédito de tais tributos na forma da legislação em vigor desde que as mercadorias, produtos, insumos e serviços venham a ser, efetivamente, exportadas;

2ª) a Lei nº 10.865, de 2004, criou também a tributação das contribuições ao PIS e a COFINS quando da importação de bens e serviços do exterior. Sem qualquer critério de exceção a legislação em vigor tributa bens que serão utilizados para a fabricação de produtos, mercadorias e insumos destinados à exportação onerando, assim, indiretamente, o valor dos bens exportados uma vez que nem todas as empresas poderão utilizar o valor pago nas importações como crédito a ser descontado do valor devido no mercado interno (as empresas tributadas com base no lucro presumido não podem se creditar das contribuições pagas na importação, dessa forma, quando exportarem seus produtos estes estarão onerados com o valor das contribuições pagas quando da importação dos bens mencionados).

4 – TRIBUTOS INCIDENTES NAS AQUISIÇÕES DE BENS E SERVIÇOS

É importante destacar, também, que o preço de custo mencionado no item precedente (3) também é onerado por carga elevada de impostos e contribuições relativos a tributos não recuperáveis, bem como, pelo elevadíssimo valor dos insumos com preços públicos administrados pelo governo (água, luz, telefone, gás, correios e tantos outros) cujos preços invariavelmente sobem bem acima da inflação do período.

4.1 - TRIBUTOS NÃO RECUPERÁVEIS

Existe uma parcela de tributos pagos pela empresa como contribuinte de fato e que oneram o preço de custo dos bens. Podemos destacar entre eles os seguintes:

➤ ICMS e IPI

Através da edição da Lei Complementar nº 87, de 1996 (Lei Kandir) o governo autorizou o crédito do ICMS para as mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento, nele entradas a partir de 01-01-1998. Porém, o crédito do ICMS incidente sobre tais aquisições vem sendo adiado, sucessivamente, por diversas Leis Complementares (nº 92, de 1997; 99, de 1999; 102, de 2000 e finalmente 114, de 2002 que transferiu o início da vigência do crédito de ICMS para 1º de janeiro de 2007). A Lei Complementar nº 87, de 1996, autorizou, ainda, o crédito do ICMS nas entradas destinadas ao ativo permanente do estabelecimento, nele entradas a partir de 01-11-1996.

A Lei Complementar nº 102, de 2000, alterou a utilização do crédito do ICMS incidente sobre a entrada de bens para o ativo permanente da empresa (investimento na

atividade produtiva) para 48 meses. Assim, para fatos geradores ocorridos a partir de 01-01-2001, o crédito será efetuado à razão de 1/48 avós por mês, dessa forma, o governo inverte a lógica de produção, ou seja, **ao fazer investimentos em bens de capital a empresa é penalizada**, pois tem que financiar o valor do ICMS cobrado pelo governo estadual em 48 meses.

Com relação ao IPI, este tributo incide sobre os insumos adquiridos por estabelecimentos industriais e comerciais. Os estabelecimentos comerciais não podem recuperar o valor deste tributo quando da venda dos seus bens assim, tal qual o ICMS incidente sobre os bens destinados a uso e consumo. Desta forma, os tributos pagos sobre essas aquisições constituíram custo para a empresa (custo sobre o qual será calculada a margem de lucro e todos os tributos que incidiram sobre a venda).

➤ ISS, ITR, IPTU, CPMF, IPVA, CIDE e OUTROS

Estes tributos (não recuperáveis) também constituíram despesa ou custo para as empresas. Assim, sobre o valor do custo de produção (onerado pelos tributos elencados neste item) incidirá a margem de lucro da empresa e todos os tributos e contribuições incidentes sobre o valor da receita bruta da empresa, onerando consideravelmente o preço dos bens para a sociedade como um todo. Agrega-se a estes tributos as contribuições cumulativas ao PIS e a COFINS para as empresas tributadas com base no Lucro Presumido.

Matéria escrita por *Silvério das Neves* publicada no Boletim Tributário Fisco e Contribuinte nº 36/2006.