



**UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ  
CAMPUS PONTA GROSSA**

**DEPARTAMENTO DE PÓS-GRADUAÇÃO**

**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ENGENHARIA DE PRODUÇÃO**

**PPGEP**

**DIVONSIR DE JESUZ DA SILVA DUTRA**

**UMA COMPARAÇÃO ENTRE OS MECANISMOS DE  
TRIBUTAÇÃO SOBRE A PRODUÇÃO INDUSTRIAL  
NOS PAÍSES DO MERCOSUL**

**PONTA GROSSA**

**ABRIL - 2006**

# **Livros Grátis**

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

**DIVONSIR DE JESUZ DA SILVA DUTRA**

**UMA COMPARAÇÃO ENTRE OS MECANISMOS DE  
TRIBUTAÇÃO SOBRE A PRODUÇÃO INDUSTRIAL  
NOS PAÍSES DO MERCOSUL**

Dissertação apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Engenharia de Produção, do Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Área de Concentração: Gestão Industrial, do Departamento de Pesquisa e Pós-Graduação, Campus Ponta Grossa, da UTFPR.

**Orientador:** Prof. Kazuo Hatakeyama, Ph.D.

**PONTA GROSSA**

**ABRIL – 2006**

D978 Dutra, Divonsir de Jesus da Silva

Uma comparação entre os mecanismos de tributação sobre a produção industrial nos países do Mercosul. / Divonsir de Jesus da Silva Dutra. -- Ponta Grossa : UTFPR, Campus Ponta Grossa, 2006.

127 f. ; 30 cm

Orientador: Prof. Ph.D. Kazuo Hatakeyama

Dissertação (Mestrado em Engenharia da Produção) - Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Campus Ponta Grossa. Curso de Pós-Graduação em Engenharia de Produção. Ponta Grossa, 2006.

1. Tributos. 2. Impostos e contribuições. 3. Mercosul - carga tributária. 4. Produção industrial. I. Hatakeyma, Kazuo. II. Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Campus Ponta Grossa. III. Título.

CDD 337

## TERMO DE APROVAÇÃO

DIVONSIR DE JESUZ DA SILVA DUTRA

# UMA COMPARAÇÃO ENTRE OS MECANISMOS DE TRIBUTAÇÃO SOBRE A PRODUÇÃO INDUSTRIAL NOS PAÍSES DO MERCOSUL

Dissertação de Mestrado aprovada como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre em Engenharia de Produção, do Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Área de Concentração: Gestão Industrial, do Departamento de Pesquisa e Pós-Graduação, UTFPR, Campus Ponta Grossa, pela seguinte banca examinadora:

**Orientador:** Prof. Kazuo Hatakeyama, Ph.D.

PPGEP – Universidade Tecnológica Federal do Paraná - UTFPR

Prof<sup>a</sup>. Marly Monteiro de Carvalho, Dr

EPUSP – Universidade de São Paulo - USP

Prof. Walter Tadahiro Shima, Dr

PPGDE – Universidade Federal do Paraná - UFPR

Prof. Dario Eduardo Amaral Dergint, Dr

PPGTE – Universidade Tecnológica Federal do Paraná - UTFPR

Ponta Grossa, 16 de Maio de 2006.

À

Jaqueline minha esposa, Guilherme e  
Rafaele meus filhos, pelo incentivo, pela  
compreensão da ausência e,  
principalmente, pelo sacrifício da  
convivência e do lazer.

## **AGRADECIMENTOS**

Aos meus colegas mestrandos, em especial aqueles que, de forma direta ou indireta, contribuíram para a realização desta pesquisa.

Ao professor, Dr. Kazuo Hatakeyama, meu orientador, amigo e conselheiro.

A Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR), Campus Ponta Grossa.

Aos demais professores do PPGEF da Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR).

## RESUMO

O planejamento tributário é reconhecido como um importante fator na busca da competitividade. Uma carga tributária menor poderá tornar o preço de venda mais competitivo. O conhecimento da carga tributária e dos mecanismos de tributação se reveste de fundamental importância para o planejamento tributário. Nesse sentido, a presente pesquisa foi desenvolvida com o objetivo de demonstrar e comparar os mecanismos de tributação, as respectivas cargas tributárias e a representatividade destas em relação ao preço de venda da produção industrial dos países membros do Mercosul. A pesquisa, inicialmente, baseou-se na revisão da literatura onde foram buscados os objetivos do Mercosul, as variáveis que compõem o preço de venda e as metodologias de formação. Em seguida, através da análise documental, foram levantados os mecanismos de tributação e as cargas tributárias praticadas nos países membros, aplicando-as em uma metodologia de formação do preço. Relacionando as respectivas cargas tributárias com os preços líquidos de venda obtidos, apresentou-se a representatividade em cada um dos países estudados. Assim, mantidas inalteradas as demais variáveis que compõem o preço, constatou-se que: no Brasil, os impostos e contribuições sobre vendas, a margem de lucro e as despesas administrativas e de vendas fazem parte das suas respectivas bases de cálculo; a carga tributária brasileira é superior a dos demais países membros; em operações realizadas pelos países membros do Mercosul com o Brasil, as respectivas cargas tributárias incidentes no preço de importação são inferiores as praticadas no Brasil. Esse fator torna os produtos importados do Mercosul mais competitivos que os produzidos no Brasil; pelos incentivos às exportações, o produto brasileiro vendido em qualquer um dos países membros, apresentam a menor carga tributária. Com isto, o produto brasileiro em operações com os demais países membros é mais competitivo que os praticados nos respectivos mercados internos.

**Palavras-chave:** Mercosul, carga tributária, preço, impostos e contribuições.



## ABSTRACT

The tributary plan is recognized as an important factor in the search of competitiveness. A lower tributary burden allows the sales price to be more competitive. The awareness concerning the tributary burden and taxation as well embodies itself of fundamental importance for the tributary plan. In this sense, the present research was developed with the purpose of demonstrating and comparing the mechanisms of taxation, the respective tributary burdens and the representativeness of them in relation to the sales price of the industrial production of Mercosul member-countries. Initially, the research based itself on the literature review where it was searched and studied the objectives of Mercosul, the variants that compound the sales price and the methodology of its formation. Subsequently, through a documental analysis, it was identified the mechanisms of taxation and the tributary burden practiced by the member-countries, and applying those in a methodology of price formation. By linking the respective tributary burden to the net sales price obtained, it was presented the representativeness in each of the studied member-countries. This way, keeping unaltered the other variants that compound the price, it was verified that: in Brazil, the taxes and contributions over sales, the markup and the administrative and sales expenses are part of its respective base of calculus: the Brazilian tributary burden is the highest among the member-countries of Mercosul; in trading carried out by other member-countries with Brazil, the respective tributary burdens on the importation price are lower than the ones practiced in Brazil. This factor becomes the products imported from Mercosul to be more competitive than the ones produced in Brazil; by the incentives given to the exportations, Brazilian products sold in any of the other member-countries of Mercosul present the lowest tax. Thus, the Brazilian product in trading with the other member-countries is more competitive than those practiced in the respective internal markets.

**Keywords:** Mercosul, tributary burden, price, taxes and contributions.

# SUMÁRIO

LISTA DE TABELAS

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

## SUMÁRIO

|           |   |    |
|-----------|---|----|
| 1         | INTRODUÇÃO .....  | 1  |
| 1.1       | Origem do trabalho .....  | 2  |
| 1.2       | Descrição do problema .....   | 3  |
| 1.3       | Limitações do trabalho .....  | 5  |
| 1.4       | Objetivos .....   | 5  |
| 1.5       | Metodologia.....  | 6  |
| 1.5.1     | Caracterização da pesquisa.....                                       | 6  |
| 1.5.2     | O ferramental .....   | 7  |
| 1.6       | Estrutura do trabalho .....   | 9  |
| 2         | REVISÃO DA LITERATURA.....  | 10 |
| 2.1       | Origem e objetivos do Mercosul .....                                  | 10 |
| 2.2       | A harmonização tributária .....                                       | 13 |
| 2.3       | Características tributárias dos países membros.....                   | 16 |
| 2.3.1     | Imposto sobre a renda .....   | 17 |
| 2.3.2     | Impostos gerais sobre o consumo .....                                 | 21 |
| 2.3.2.1.1 | Alíquotas dos impostos gerais sobre o consumo.....                    | 22 |
| 2.3.2.1.2 | Tratamento especial para pequenos contribuintes .....                 | 24 |
| 2.3.2.2   | Outros impostos gerais sobre o consumo .....                          | 25 |
| 2.3.3     | Impostos seletivos sobre o consumo .....                              | 26 |
| 2.3.3.1   | Tratamento especial para pequenos contribuintes.....                  | 28 |
| 2.4       | Alíquotas nominais e alíquotas reais de impostos.....                 | 28 |
| 2.5       | Classificação dos impostos e contribuições .....                      | 32 |
| 2.5.1     | Classificação dos impostos e contribuições incidentes na compra ..... | 32 |
| 2.5.2     | Classificação dos impostos e contribuições incidentes na venda .....  | 33 |
| 2.6       | Margens de lucro utilizadas nos preços .....                          | 35 |
| 2.6.1     | Margem bruta .....  | 35 |
| 2.6.2     | Margem líquida.....   | 36 |
| 2.6.3     | Margem de contribuição.....   | 36 |
| 2.7       | Metodologias de formação do preço de venda.....                       | 37 |
| 2.7.1     | A utilização da margem líquida .....                                  | 38 |
| 2.7.2     | A utilização da margem de contribuição .....                          | 41 |
| 2.7.3     | A utilização da margem bruta .....                                    | 43 |
| 3         | A REPRESENTATIVIDADE DA CARGA TRIBUTÁRIA .....                        | 45 |
| 3.1       | Argentina.....  | 46 |
| 3.1.1     | Imposto sobre a renda .....   | 46 |
| 3.1.2     | Impostos gerais sobre o consumo .....                                 | 46 |
| 3.1.2.1   | Imposto sobre o valor agregado .....                                  | 46 |
| 3.1.2.2   | Imposto sobre a receita bruta .....                                   | 47 |
| 3.1.3     | Imposto seletivo sobre o consumo.....                                 | 47 |
| 3.1.4     | Tratamento especial para pequenos contribuintes .....                 | 48 |

|           |  |     |
|-----------|--|-----|
| 3.1.5     | Representatividade dos impostos e contribuições.....                 | 48  |
| 3.1.5.1   | Empresas com tributação normal .....                                 | 49  |
| 3.1.5.1.1 | Mercado interno.....   | 49  |
| 3.1.5.1.2 | Mercado externo.....   | 50  |
| 3.1.5.2   | Pequenas empresas com tratamento especial.....                       | 51  |
| 3.2       | Brasil .....   | 54  |
| 3.2.1     | Impostos sobre a renda.....  | 54  |
| 3.2.2     | Impostos gerais sobre o consumo .....                                | 56  |
| 3.2.2.1   | Imposto sobre o valor agregado .....                                 | 56  |
| 3.2.2.2   | Outros impostos gerais sobre o consumo .....                         | 57  |
| 3.2.3     | Imposto seletivo sobre o consumo.....                                | 58  |
| 3.2.4     | Tratamento especial para pequenos contribuintes .....                | 58  |
| 3.2.5     | Representatividade dos impostos e contribuições.....                 | 59  |
| 3.2.5.1   | Empresas tributadas pelo lucro real .....                            | 60  |
| 3.2.5.1.1 | Mercado interno.....   | 60  |
| 3.2.5.1.2 | Mercado externo.....   | 68  |
| 3.2.5.2   | Empresas tributadas pelo lucro presumido .....                       | 70  |
| 3.2.5.2.1 | Mercado interno.....   | 71  |
| 3.2.5.2.2 | Mercado externo.....   | 76  |
| 3.2.5.3   | Pequenas empresas com tratamento especial.....                       | 78  |
| 3.3       | Paraguai.....  | 81  |
| 3.3.1     | Imposto sobre a renda .....  | 81  |
| 3.3.2     | Imposto geral sobre o consumo.....                                   | 82  |
| 3.3.3     | Imposto seletivo sobre o consumo.....                                | 82  |
| 3.3.4     | Tratamento especial para pequenos contribuintes .....                | 83  |
| 3.3.5     | Representatividade dos impostos e contribuições.....                 | 83  |
| 3.3.5.1   | Empresas com tributação normal .....                                 | 84  |
| 3.3.5.1.1 | Mercado interno.....   | 84  |
| 3.3.5.1.2 | Mercado externo.....   | 85  |
| 3.3.5.2   | Pequenas empresas com tratamento especial.....                       | 86  |
| 3.3.5.2.1 | Mercado interno.....   | 86  |
| 3.3.5.2.2 | Mercado externo.....   | 88  |
| 3.4       | Uruguai.....   | 89  |
| 3.4.1     | Imposto sobre a renda .....  | 89  |
| 3.4.2     | Impostos gerais sobre o consumo .....                                | 89  |
| 3.4.2.1   | Imposto sobre o valor agregado .....                                 | 89  |
| 3.4.2.2   | Imposto de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social..... | 90  |
| 3.4.3     | Imposto seletivo sobre o consumo.....                                | 90  |
| 3.4.4     | Tratamento especial para pequenos contribuintes .....                | 91  |
| 3.4.5     | Representatividade dos impostos e contribuições.....                 | 91  |
| 3.4.5.1   | Empresas com tributação normal .....                                 | 92  |
| 3.4.5.1.1 | Mercado interno.....   | 92  |
| 3.4.5.1.2 | Mercado externo.....   | 93  |
| 3.4.5.2   | Pequenas empresas com tratamento especial.....                       | 94  |
| 4         | ANÁLISE E DISCUSSÃO.....   | 96  |
| 4.1       | Análise da carga tributária interna .....                            | 96  |
| 4.1.1     | No Brasil.....   | 96  |
| 4.1.2     | No Mercosul .....  | 99  |
| 4.1.2.1   | Operações dentro do estado ou da província.....                      | 100 |
| 4.1.2.2   | Operações interestaduais ou interprovinciais.....                    | 101 |

|       |   |     |
|-------|---|-----|
| 4.2   | Análise da carga tributária externa dos países membros do Mercosul..... | 101 |
| 4.2.1 | Análise das empresas com tributação normal .....                        | 102 |
| 4.2.2 | Análise das empresas com tratamento especial .....                      | 105 |
| 4.3   | Análise da inserção da margem de lucro no preço de venda .....          | 107 |
| 5     | CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES .....  | 113 |
| 5.1   | Conclusões .....  | 113 |
| 5.2   | Recomendações para pesquisas futuras .....                              | 119 |
|       | REFERÊNCIAS.....  | 121 |

## LISTA DE TABELAS

|   |    |
|---|----|
| Tabela 1 Faixas de enquadramento do <i>Monotributo</i> e contribuição mensal .....  | 19 |
| Tabela 2 Faixas de enquadramento do SIMPLES Federal .....   | 20 |
| Tabela 3 Faixas de enquadramento no SIMPLES Estadual .....  | 25 |
| Tabela 4 Demonstrativo da utilização da margem bruta .....  | 35 |
| Tabela 5 Estrutura da margem de contribuição.....   | 41 |
| Tabela 6 Estrutura da margem bruta.....   | 43 |
| Tabela 7 Decomposição do preço de empresas com tributação normal: Argentina<br>mercado interno.....   | 50 |
| Tabela 8 Decomposição do preço de empresas com tributação normal: Argentina<br>mercado externo.....   | 51 |
| Tabela 9 Alíquotas máximas do <i>Monotributo</i> por categoria de empresas industriais:<br>Argentina .....  | 52 |
| Tabela 10 Decomposição do preço de empresas enquadradas no <i>Monotributo</i> :<br>Argentina Faturamento anual de \$ 144.000,00 .....   | 54 |
| Tabela 11 Alíquotas do ICMS em operações interestaduais: Brasil.....  | 56 |
| Tabela 12 Decomposição do preço de empresas tributadas pelo lucro real com base<br>de cálculo do IRPJ até R\$ 20.000,00: Brasil – operações no estado.....                      | 61 |
| Tabela 13 Decomposição do preço de empresas tributadas pelo lucro real com base<br>de cálculo do IRPJ superior a R\$ 20.000,00: Brasil – operações no estado.....               | 64 |
| Tabela 14 Decomposição do preço de empresas tributadas pelo lucro real com base<br>de cálculo do IRPJ até R\$ 20.000,00: Brasil – operações interestaduais .....                | 65 |
| Tabela 15 Decomposição do preço de empresas tributadas pelo lucro real com base<br>de cálculo do IRPJ superior a R\$ 20.000,00: Brasil – operações interestaduais .....         | 67 |
| Tabela 16 Decomposição do preço de empresas tributadas pelo lucro real com base<br>de cálculo do IRPJ até R\$ 20.000,00: Brasil – mercado externo .....                         | 68 |
| Tabela 17 Decomposição do preço de empresas tributadas pelo lucro real com base<br>de cálculo do IRPJ superior a R\$ 20.000,00: Brasil – mercado externo .....                  | 69 |
| Tabela 18 Decomposição do preço de empresas tributadas pelo lucro presumido com<br>base de cálculo do IRPJ até R\$ 20.000,00: Brasil – operações no estado.....                 | 71 |
| Tabela 19 Decomposição do preço de empresas tributadas pelo lucro presumido com<br>base de cálculo do IRPJ superior a R\$ 20.000,00: Brasil – operações no estado .....         | 73 |
| Tabela 20 Decomposição do preço de empresas tributadas pelo lucro presumido com<br>base de cálculo do IRPJ até R\$ 20.000,00: Brasil – operações interestaduais .....           | 74 |
| Tabela 21 Decomposição do preço de empresas tributadas pelo lucro presumido com<br>base de cálculo do IRPJ superior a R\$ 20.000,00: Brasil – operações<br>interestaduais ..... | 75 |
| Tabela 22 Decomposição do preço de empresas tributadas pelo lucro presumido com<br>base de cálculo do IRPJ até R\$ 20.000,00: Brasil – mercado externo.....                     | 76 |
| Tabela 23 Decomposição do preço de empresas tributadas pelo lucro presumido com<br>base de cálculo do IRPJ superior a R\$ 20.000,00: Brasil – mercado externo.....              | 77 |
| Tabela 24 ITV por faixas de faturamento até R\$ 720.000,00 anuais: Brasil .....   | 79 |
| Tabela 25 Decomposição do preço de empresas enquadradas no SIMPLES: Brasil<br>Faturamento anual de R\$ 720.000,00 .....   | 80 |

|   |     |
|---|-----|
| Tabela 26 Carga tributária sobre o preço de venda de empresas enquadradas no SIMPLES: Brasil – Faixas de Faturamento anual até R\$ 720.000,00 .....   | 80  |
| Tabela 27 Decomposição do preço de empresas com tributação normal: Paraguai mercado interno .....   | 85  |
| Tabela 28 Decomposição do preço de empresas com tributação normal: Paraguai mercado externo .....   | 86  |
| Tabela 29 Decomposição do preço de pequenas empresas com tributação especial: Paraguai - mercado interno .....  | 87  |
| Tabela 30 Decomposição do preço de pequenas empresas com tributação especial: Paraguai – mercado externo .....  | 88  |
| Tabela 31 Decomposição do preço de empresas com tributação normal: Uruguai – mercado interno .....  | 92  |
| Tabela 32 Decomposição do preço de empresas com tributação normal: Uruguai – mercado externo .....  | 93  |
| Tabela 33 Decomposição do preço de pequenas empresas com tributação especial: Uruguai – mercado interno e externo .....   | 95  |
| Tabela 34 Carga tributária sobre os preços internos sem o IPI – Brasil .....  | 96  |
| Tabela 35 Carga tributária sobre os preços internos com o IPI – Brasil .....  | 98  |
| Tabela 36 Carga tributária sobre os preços internos – países membros do Mercosul .....  | 99  |
| Tabela 37 Carga tributária sobre os preços de venda dos países membros do Mercosul mercado externo .....  | 102 |
| Tabela 38 Carga tributária sobre os preços em operações realizadas no Brasil pelos países membros do Mercosul.....  | 103 |
| Tabela 39 Carga tributária sobre os preços em operações realizadas na Argentina pelos países membros do Mercosul .....  | 104 |
| Tabela 40 Carga tributária sobre os preços em operações realizadas no Paraguai pelos países membros do Mercosul .....   | 104 |
| Tabela 41 Carga tributária sobre os preços em operações realizadas no Uruguai pelos países membros do Mercosul.....   | 105 |
| Tabela 42 Carga tributária sobre as pequenas empresas com tratamento especial do Mercosul – mercado interno e externo .....   | 106 |
| Tabela 43 Decomposição do preço de empresas tributadas pelo lucro real com base de cálculo do IRPJ até R\$ 20.000,00: Brasil – operações dentro do estado - margem sobre o preço líquido de venda ..... | 111 |

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

|                  |   |
|------------------|---|
| Art.             | - Artigo  |
| \$               | - Peso (moeda da Argentina e do Uruguai)  |
| %                | - Percentual  |
| CIP              | - Custos Indiretos de Produção  |
| COFINS           | - Contribuição para Financiamento da Seguridade Social  |
| COFIS            | - <i>Impuesto de Contribución al Financiamiento de la Seguridad Social</i> (Imposto de Contribuição para a Seguridade Social) |
| CP               | - Custo de Produção   |
| CSLL             | - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido   |
| DAV              | - Despesas Administrativas e de Vendas  |
| Eq               | - Equação   |
| EU               | - União Européia  |
| G                | - Guarani (moeda do Paraguai)   |
| IC               | - Impostos e Contribuições  |
| ICMS             | - Imposto sobre a Circulação de Mercadorias, sobre o Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação               |
| IC <sub>SL</sub> | - Impostos e Contribuições incidentes sobre o lucro   |
| IC <sub>um</sub> | - Impostos e Contribuições em unidades monetárias   |
| IGL              | - <i>Impuestos a las Ganancias</i> (Imposto sobre os Ganhos ou o Lucro)   |
| II               | - <i>Impuestos Internos</i> (Impostos Internos)   |
| IMESI            | - <i>Impuesto específico interno</i> (Imposto Específico Interno sobre certos Bens)   |
| IN               | - Instrução Normativa   |
| IPE              | - <i>Impuesto a las Pequeñas Empresas</i> (Impostos das Pequenas Empresas)  |
| IPI              | - Imposto sobre Produtos Industrializados   |
| IR               | - <i>Impuesto de las Rentas de Actividades Comerciales, Industriales</i> (Imposto sobre a Renda)                              |
| IRB              | - <i>Impuesto sobre los ingresos brutos</i> (Imposto sobre a Renda Bruta)   |
| IRIC             | - <i>Impuesto a las Renta de la Industria y Comercio</i> (Imposto sobre a Renda ou o Lucro)                                   |
| IRPC             | - <i>Impuesto a la Renta del Pequeño Contribuyente</i> (Imposto de Renda do Pequeno Contribuinte)                             |
| IRPF             | - Imposto de Renda das Pessoas Físicas  |
| IRPJ             | - Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas  |
| ISC              | - <i>Impuestos Selectivos al Consumo</i> (Impostos Seletivos sobre o Consumo)   |
| ISL              | - Imposto sobre o Lucro   |
| ISS              | - Imposto sobre Serviços  |
| ITV              | - Impostos e Taxas sobre Vendas   |
| IVA              | - <i>Impuesto al Valor Agregado</i> (Imposto sobre o Valor Agregado)  |
| LAIR             | - Lucro Antes do Imposto de Renda e Contribuição Social   |
| LB               | - Lucro Bruto   |
| LL               | - Lucro Líquido   |
| M                | - Margem de Lucro   |

|                    |   |
|--------------------|---|
| MB                 | - Margem Bruta  |
| MC                 | - Margem de Contribuição  |
| MERCOSUL           | - Mercado Comum do Cone Sul   |
| M <sub>L</sub>     | - Margem Líquida  |
| M <sub>LL</sub>    | - Margem sobre o Lucro Líquido  |
| MOD                | - Mão-de-Obra Direta  |
| <i>Monotributo</i> | - <i>Sistema opcional para pequeños contribuyentes que reemplaza al IVA, al impuesto a las Ganancias y las Contribuciones de Seguridad Social</i> (Sistema opcional para pequenos contribuintes que substitui o IVA, o Imposto sobre o Lucro e as Contribuições para a Seguridade Social) |
| MP <sup>1</sup>    | - Matéria-Prima   |
| MP <sup>2</sup>    | - Medida Provisória   |
| MPE                | - Micro e Pequenas Empresas   |
| M <sub>um</sub>    | - Margem de lucro em unidades monetárias  |
| M <sub>up</sub>    | - <i>Markup</i>   |
| NAFTA              | - Área de Livre Comércio da América do Norte  |
| Nº                 | - Número  |
| PASEP              | - Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público  |
| PICE               | - Programa de Integração e Cooperação Econômica   |
| PIS                | - Programa de Integração Social   |
| PV                 | - Preço de Venda  |
| PBV                | - Preço Bruto de Venda  |
| PLV                | - Preço Líquido de Venda  |
| R\$                | - Real (moeda do Brasil)  |
| RS                 | - <i>Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes</i> (Regime Simplificado para Pequenos Contribuintes)  |
| SEBRAE             | - Serviço de Apoio a Micro e Pequena Empresa  |
| SIMPLES            | - Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte  |
| SRF                | - Secretaria da Receita Federal   |
| TIPI               | - Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados   |
| US\$               | - Dólar americano   |



# 1 INTRODUÇÃO

A análise das diferentes formas de se tributar a produção industrial brasileira e sua conseqüência no preço de venda, se reveste de fundamental importância no planejamento tributário, visto que proporcionam cargas tributárias diferentes. Com cargas tributárias diferentes, ao mesmo custo de produção, apresentam-se preços de venda diferentes.

A legislação vigente no Brasil apresenta várias formas de tributar as empresas, proporcionando impostos e contribuições diferentes e diversas alíquotas de incidência. Conforme a característica do lucro apresentado pelas empresas, estas podem ser tributadas pelo lucro real e pelo lucro presumido. Se a empresa apresentar tratamento diferenciado, como é o caso das micros e pequenas empresas, a tributação é sobre o faturamento.

Nas empresas tributadas pelo lucro real e pelo lucro presumido, as alíquotas dos impostos e contribuições se diferenciam conforme o lucro apresentado e conforme o destino das operações. Também se diferenciam pela base de cálculo dos impostos e contribuições existentes. Existem impostos e contribuições sobre o preço, sobre o lucro e, ainda, existe o IPI que incide sobre uma base de cálculo onde estão incluídos todos os demais impostos.

Ao se analisar o ramo de atividade das empresas (indústria, comércio e serviços), verifica-se a incidência de impostos e contribuições diferentes sobre bases de cálculos diferentes.

Diante desse cenário, os diversos setores da economia nacional discutem e analisam os diversos efeitos proporcionados pela carga tributária, considerada alta, nos preços e, em conseqüência, na competitividade. Quando se analisa somente o mercado interno, a alta carga tributária é igual para todas as empresas competidoras, respeitado o tipo de tributação.

Quando se analisam as operações com o mercado internacional, verifica-se a existência de barreiras levantadas artificialmente para tornar o produto nacional mais

competitivo que os importados. As barreiras são representadas por impostos de importação e taxas alfandegárias, entre outros. Nas exportações, para tornar o produto nacional mais competitivo, utiliza-se de incentivos tributários. Esses são representados por alíquotas reduzidas de impostos e ou isenções.

Por outro lado, ao se analisar a nova ordem mundial, a qual aponta para cenários de globalização da economia ou de organização de blocos econômicos, verifica-se que, por força de tratados específicos, pode ser vedada a utilização de vantagens tributárias para tornar o produto de um país mais competitivo que o de outro.

Considerando especificamente o Mercado Comum do Cone Sul – Mercosul, constituído por Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai, a harmonização tributária norteia as relações comerciais entre os países. Verifica-se que, por força de acordos, não é permitida a utilização de políticas tributárias artificiais específicas, que visem a redução de impostos e contribuições, como forma de tornar os produtos nacionais mais competitivos.

Com isto, as diferenças existentes nos mecanismos de tributação e nas cargas tributárias existentes entre um país membro e outro (políticas tributárias naturais), podem tornar o preço de venda dos produtos industriais menores se importados. A menor carga tributária, mantidos inalterados os demais fatores, proporciona a existência de preços de venda menores.

Considerando especificamente o setor industrial, a presente pesquisa foi realizada com o objetivo de comparar os mecanismos de tributação existentes nos países membros do Mercosul e as respectivas cargas tributárias incidentes sobre os preços de venda.

## **1.1 Origem do trabalho**

Ao estudar alguns assuntos relacionados ou pertinentes a Engenharia Econômica tais como composição de custos e metodologia de formação do preço de

venda, buscou-se fatores que pudessem influenciar na competitividade da indústria brasileira.

Ao tomar conhecimento de um projeto de lei do governo brasileiro onde se propunha o acréscimo das alíquotas de alguns impostos federais existentes, através do levantamento de algumas hipóteses sobre as conseqüências para a economia, evidenciou-se uma série de problemas.

Analisando-se algumas respostas para os problemas levantados, encontrou-se uma lacuna, um novo problema, o qual ainda não foi satisfatoriamente respondido. Se a carga tributária tende a aumentar os preços de venda, diminuindo a competitividade da indústria nacional em relação a de outros países, essa diferença é compensada pelo acréscimo das tarifas alfandegárias. Mas, como compensar a competitividade através de impostos de importação sobre produtos de países participantes de tratados de livre comércio, como é o caso do Mercosul?

Encontrou-se um problema que de forma genérica pode ser representado pela seguinte pergunta: Qual a representatividade da tributação federal e estadual sobre o preço de venda dos países do Mercosul?

Assim, o problema levantado, tecnicamente embasado, e suas limitações são apresentadas através de pesquisa sobre as referências disponíveis.

## **1.2 Descrição do problema**

Os impostos e contribuições incidentes sobre a venda da produção brasileira, freqüentemente são discutidos pelos diversos setores da economia, onde a cada aceno do governo em introduzir uma reforma tributária, espera-se a sua redução.

Essa redução é esperada por entender-se que a carga tributária é alta aumentando-se, em conseqüência, o preço de venda da produção nacional. Com um preço alto de venda, representado pela carga tributária federal e estadual, a economia nacional se torna vulnerável a entrada de produtos importados mais baratos. Os produtos importados serão mais baratos se no país de origem, por exemplo, os custos de produção forem os mesmos e se a carga tributária sobre a

venda for menor. Assim, para proteger a indústria nacional, o governo utiliza-se de barreiras à entrada através de impostos de importação que tornam o produto importado mais caro que o produto nacional.

Ao se considerar o Mercosul verifica-se que o Tratado de Assunção, realizado em 26 de março de 1991, em seu art. 7º, deixa claro que “Em matéria de impostos, taxas e outros gravames internos, os produtos originários do território de um Estado Parte gozarão, nos outros Estados Parte, do mesmo tratamento que se aplique ao produto nacional” (FERNANDES, 1997).

Ficou claro que a partir das datas especificadas no referido Tratado não haverá a incidência de impostos, contribuições, taxas e outras restrições de caráter administrativo, financeiro ou cambial que dificulte a entrada de produtos no mercado nacional.

O Tratado de Assunção deu início a uma fase de livre comércio, onde inicialmente, eliminaram-se as tarifas alfandegárias representadas pela tributação sobre a importação (FERNANDES, 1999).

Verifica-se que, quando se tratar de importações dos países pertencentes ao Mercosul, não haverá barreiras a entrada de produtos representadas por impostos e tarifas alfandegárias. No preço de venda da indústria estarão incluídos somente os impostos e contribuições existentes nos países de origem. Como os impostos e contribuições existentes fazem parte dos preços de venda, o nível destes pode tornar ou não um produto competitivo no mercado.

Assim, o problema se caracteriza pelo nível da carga tributária existente nos bens de consumo produzidos pelas indústrias pertencentes aos países membros do Mercosul e suas conseqüências no preço de venda. Pode ser representado pela pergunta “Qual a representatividade da carga tributária nos preços dos bens produzidos pelos países membros do Mercosul?”. A resposta para o problema apresentado poderá se constituir num importante fator a ser considerado no desenvolvimento de estratégias para tornar competitivo o produto nacional frente aos importados do Mercosul.

### 1.3 Limitações do trabalho

Como se pretende analisar a representatividade dos impostos e contribuições federais e estaduais no preço de venda dos países do Mercosul, deixará de se analisar os mesmos em nível municipal e nos produtos originários das zonas francas dos respectivos países.

Também não será levantada a representatividade da carga tributária sobre o preço de revenda praticado num país e produzido em outro. A revenda de produtos no país de destino estará sujeita a respectiva legislação tributária interna.

Devido a complexidade das diversas cadeias produtivas existentes e as diferentes formas de tributação (brasileira), não será analisada a carga tributária sobre os insumos de produção. Essa tributação, também chamada de “em cascata” seria característico de um estudo de caso da produção de um bem ou um conjunto de bens que apresentem uniformização de processos de produção, de proporção de matéria-prima, fontes de fornecimento e demais fatores de produção.

Assim, será analisada a representatividade dos impostos e contribuições federais e estaduais incidentes somente sobre o preço de venda da produção industrial nos países membros do Mercosul.

### 1.4 Objetivos

O objetivo geral da presente pesquisa é demonstrar a representatividade da carga tributária federal e estadual incidente sobre o preço de venda da produção dos países membros do Mercosul.

Como objetivos específicos destacam-se:

- Obter a forma de inserção da carga tributária existente no preço de venda da produção dos países membros do Mercosul e a respectiva representatividade em relação ao preço;

- Comparar os mecanismos de tributação sobre a produção industrial nos países do Mercosul;
- Analisar os efeitos da carga tributária nos preços da indústria localizada no Brasil em comparação com os importados dos países membros do Mercosul.

## 1.5 Metodologia

A metodologia utilizada no desenvolvimento da pesquisa apresenta-se dividida em dois itens distintos. Inicialmente são apresentadas as características da pesquisa e, em seguida, é apresentado o ferramental utilizado na consecução dos objetivos propostos.

### 1.5.1 Caracterização da pesquisa

A pesquisa é aplicada, pois segundo Silva, (2001, p. 20), “objetiva gerar conhecimentos para aplicação prática dirigidos à solução de problemas específicos, envolvendo verdades e interesses locais”.

Na abordagem do problema proposto, foi utilizada a pesquisa quantitativa que, segundo a mesma autora, “significa traduzir em números opiniões e informações para classificá-las e analisá-las”. Na pesquisa, depois de obtidas as características tributárias dos países membros e seus respectivos mecanismos, relacionaram-se percentualmente os valores monetários dos impostos com os preços líquidos de venda. A relação percentual dos valores monetários dos impostos com seus respectivos preços demonstrou a representatividade da carga tributária em cada um dos países.

Considerando os níveis de pesquisa de Gil (1988, p. 38) o presente trabalho pode ser classificado como exploratório e explicativo. A pesquisa exploratória conforme o mesmo “tem como principal finalidade desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e idéias, com vistas à formulação de problemas mais precisos ou

hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores”. Esse caráter é evidenciado pelo levantamento bibliográfico realizado e pela utilização de exemplos que facilitam a explicação e a compreensão.

Como explicitação, ainda segundo Gil (1988, p. 39), “São aquelas que tem como preocupação central identificar os fatores que determinam ou que contribuem para a ocorrência dos fenômenos”. A característica explicativa se evidencia ao se analisar as variáveis que compõem a metodologia de formação do preço de venda, com o objetivo de demonstrar como os impostos e contribuições fazem parte dele.

Os procedimentos técnicos adotados são caracterizados como pesquisa bibliográfica e documental. Silva (2001, p. 21), destaca que uma pesquisa é bibliográfica “quando elaborada a partir de material já publicado, constituído principalmente de livros, artigos de periódicos e atualmente com material disponibilizado na *internet*”. Da mesma forma, a autora, ao justificar a pesquisa documental, defende que esta é caracterizada “quando elaborada a partir de materiais que não receberam tratamento analítico”.

O caráter bibliográfico destaca-se pelo embasamento teórico apresentado na Revisão da Literatura. A pesquisa documental é caracterizada pelo levantamento das políticas tributárias (em leis e constituições) dos países membros do Mercosul.

O método utilizado é indutivo de caráter qualitativo, visto que são utilizados formalmente princípios considerados indiscutíveis para a apresentação lógica de conclusão. O procedimento a ser utilizado para apresentação dos resultados será o monográfico.

Apresentadas as principais características da pesquisa, no item a seguir serão apresentadas as principais ferramentas utilizadas no seu desenvolvimento.

### **1.5.2 O ferramental**

Para se atingir os objetivos propostos no presente trabalho, inicialmente buscou-se no Tratado de Assunção, os objetivos do Mercosul. Com base no art. 7º do referido Tratado, onde é apresentada a harmonização tributária entre os países

membros, pesquisou-se nas respectivas legislações tributárias, os impostos e contribuições incidentes sobre os preços de venda. A harmonização tributária prevê que, qualquer produto produzido pelos países membros, quando exportado para qualquer outro membro, terá incluído no preço de venda somente a carga tributária do país de origem. Também levantou-se as características tributárias, as respectivas alíquotas de incidência e a forma de inserção no preço de venda.

A forma de inserção dos impostos e contribuições no preço de venda se fez necessária, uma vez que, em alguns países, as alíquotas apuradas no preço são diferentes das objetivadas na sua formação. Alguns impostos e contribuições fazem parte de sua própria base de cálculo. Assim, as alíquotas reais de alguns impostos e contribuições incluídas nos preços, são diferentes das alíquotas nominais objetivadas e apresentadas nas respectivas legislações.

Depois de obtidas as principais características tributárias, as alíquotas de incidência e as formas de inserção no preço de venda, classificou-se os impostos e contribuições, utilizando-se a estrutura de custos industriais. Essa classificação se justifica dada a característica cumulativa e a não cumulativa de alguns impostos e contribuições. Alguns podem ser classificados como custo. Outros podem ser classificados como despesa de venda e, ainda, se forem recuperados não podem ser considerados como custo e tampouco como despesa.

Considerando a venda de um produto industrial qualquer, utilizando-se da metodologia de formação do preço de venda de Sartori (2004, p. 86), simulou-se a formação do preço de venda se produzido nos quatro países membros do Mercosul. Para efeitos de comparação, mantidos inalterados os demais fatores, considerou-se o mesmo custo de produção, independente do país, com suas respectivas cargas tributárias.

Estabelecendo a relação do valor monetário dos impostos e contribuições e os respectivos preços, obteve-se a representatividade da carga tributária no preço de venda dos países do Mercosul. As formas de inserção das cargas tributárias foram obtidas ao se elaborarem os preços de venda nos respectivos países membros, atingindo-se, assim, o primeiro objetivo específico apresentado.



O segundo objetivo específico foi atingido ao se comparar as alíquotas reais dos impostos e contribuições obtidas nos preços de venda das indústrias dos países membros.

Por fim, levantada a representatividade da carga tributária incidente sobre a venda da produção, analisou-se os efeitos dessa nos preços da indústria localizada no Brasil em comparação com os importados dos países membros do Mercosul.

## **1.6 Estrutura do trabalho**

O presente trabalho apresenta-se estruturado em 05 capítulos. No presente Capítulo Introdutório são apresentadas as características da pesquisa realizada. No Capítulo 2 é apresentada a revisão da literatura elaborada através de uma pesquisa bibliográfica sobre a origem e a finalidade do Mercosul, sobre Harmonização Tributária, Margens e Formação do Preço de Venda.

No Capítulo 3, são apresentadas as cargas tributárias incidentes sobre o preço de venda da produção industrial dos países membros do Mercosul. Também são apresentadas as respectivas representatividades sobre o preço e as características da tributação.

No Capítulo 4, através da comparação, são analisados e discutidos os efeitos das diferentes cargas tributárias apuradas e a representatividade sobre o preço. Também é apresentada uma nova metodologia de formação do preço de venda, a qual reduz a diferença entre as alíquotas nominais objetivadas na formação e as alíquotas reais obtidas.

Por fim, no Capítulo 5 são apresentadas as conclusões da pesquisa com base no referencial teórico e na pesquisa documental efetuada. Também são apresentadas algumas sugestões para a realização de trabalhos futuros.

## 2 REVISÃO DA LITERATURA

### 2.1 Origem e objetivos do Mercosul

O Mercado Comum do Cone Sul – Mercosul originou-se da aproximação entre o Brasil e a Argentina através da superação de um passado de rivalidades e desconfianças com a assinatura do Acordo Tripartite sobre Itaipu (1979), com entendimentos na área de cooperação nuclear e com o apoio brasileiro dispensado a Argentina durante a Guerra das Malvinas (1982). A Declaração de Iguazu assinada pelos dois países em 1985 iniciou a caminhada para a cooperação econômica e comercial, culminando com o estabelecimento do Programa de Integração e Cooperação Econômica (PICE) em 1986 (CORRÊA, 2002, p. 02).

O PICE, na realidade, era um programa que visava a integração de alguns setores específicos da economia, onde se buscava o comércio de produtos que na produção apresentavam vantagens comparativas. Por exemplo, pelas condições climáticas propícias a produção do trigo na Argentina, era mais barato para o Brasil comprar esse produto do que despender recursos para o desenvolvimento da produção aos mesmos níveis obtidos pelos argentinos.

O Tratado de Integração, Cooperação e Desenvolvimento Brasil-Argentina, celebrado em 1988, representando uma evolução do PICE, apresentava a idéia de um mercado comum no Conesul e, segundo Corrêa (2002, p. 03),

previa, no artigo 3º, a liberalização completa do comércio de bens e serviços em prazo máximo de dez anos, e, nos artigos 4º e 5º, tratava das demais questões da agenda de um Mercado Comum. O artigo 1º mencionava o objetivo da formação de um **espaço econômico comum**, enquanto o artigo 5º, mais explícito, referia-se à meta de um **mercado comum**.

Em 1990, estabeleceu-se através da Ata de Buenos Aires a data de 31 de dezembro de 1994, como prazo para a formação do mercado comum e, no mesmo ano, criou-se uma agenda de liberação gradual do comércio entre os países. Até então, as relações de livre comércio eram baseadas em listas de produtos estabelecidas de comum acordo entre as partes. A partir de 1990, as listas de produtos com livre comércio foram substituídas por listas de produtos que não participariam da abertura comercial. Nesse mesmo ano o Paraguai e o Uruguai foram convidados a participarem do processo de integração, culminando com a assinatura do Tratado para a Constituição de um Mercado Comum entre a Argentina, o Brasil, o Paraguai e o Uruguai em 26 de março de 1991 (CORRÊA, 2002, p. 03).

Conhecido como Tratado de Assunção, no Brasil foi promulgado através do Decreto nº 350 de 21 de Novembro de 1991. Na Argentina foi aprovado pela Lei nº 23.981 de 15 de agosto de 1991. No Paraguai foi aprovado pela Lei nº 911 de 28 de junho de 1991 e no Uruguai pela Lei nº 16.196 de 16 de junho de 1991. Na realidade, o Tratado de Assunção formalizou a intenção dos países em constituir o mercado comum a partir de uma determinada data.

No art. 3º, o Tratado de Assunção, estabelece a data de 31 de dezembro de 1994 para a sua constituição, sendo considerado como de transição o período compreendido desde a assinatura do mesmo até a data de entrada em vigor.

O Mercosul, segundo Leonardo Júnior (2002, p. 11), foi constituído “com a finalidade de eliminar as barreiras tarifárias e não tarifárias entre os países membros, promover a definição de uma tarifa externa comum, coordenar as políticas macroeconômicas e promover a livre circulação de bens, serviços e fatores produtivos”.

O mesmo Leonardo Júnior (2002, p. 11) conceitua um mercado comum como sendo:

uma evolução à União Alfandegária, pois além de remover barreiras internas e adotar barreiras externas comuns, os meios de produção podem circular livremente entre os países integrantes do bloco.

Assim, o profissional de um País recebe tratamento idêntico ao nativo de outro País integrante do bloco, assim como tecnologia e capital, entre outros.

A adoção de barreiras externas comuns é destacada no item “c” do art. 5º do Tratado do Mercosul, onde é citada a existência de uma tarifa externa comum que incentiva a competitividade externa dos países membros. O Tratado de Assunção, apenso no Decreto nº 350 (1991), em seu art. 18 prevê que:

Antes do estabelecimento do Mercado Comum, a 31 de dezembro de 1994, os Estados Partes convocarão uma reunião extraordinária com o objetivo de determinar a estrutura institucional definitiva dos órgãos de administração do Mercado Comum, assim como as atribuições específicas de cada um deles e seu sistema de tomada de decisões.

Na reunião tratada pelo art. 18 do Tratado de Assunção, os países membros conscientizados dos avanços propiciados com uma união aduaneira, reafirmaram os princípios e objetivos do referido Tratado e, reconhecendo o trabalho desenvolvido no período de transição, celebraram em dezembro de 1994 o Tratado de Ouro Preto.

Com a assinatura desse Tratado, conforme Leonardo Júnior (2002, p. 11), “o Mercosul adquiriu personalidade jurídica de direito internacional. O Protocolo atribuiu ao bloco competência para negociar, em nome próprio, acordos com terceiros países, grupos de países e organismos internacionais”.

Passou, então, a partir de janeiro de 1995, a vigorar a tarifa externa comum, onde as importações de países não membros do Mercosul se sujeitavam aos mesmos impostos e alíquotas de importação quando internalizados. As listas de produtos que não gozam das prerrogativas de livre comércio entre os países membros, passaram a se sujeitar a tarifa externa comum (LEONARDO JÚNIOR, 2002, p. 11).

Na constituição do Mercosul, ao se analisar especificamente o Tratado de Assunção, verifica-se que foram privilegiadas as áreas econômica e comercial. Mas,

o dinamismo da idéia de integração, inseriu de forma espontânea, independente dos governos, outros aspectos importantes. Destacam-se os avanços cooperativos nas áreas de educação, do judiciário, segurança interna e internacional entre outros (CORRÊA, 2002, p. 20).

Considerando o tratamento dado as áreas econômica e comercial, representado pelo livre comércio entre os países membros e caracterizado pela harmonização tributária, ampliou-se um mercado antes restrito aos respectivos limites territoriais, dando as indústrias nesses instaladas, a oportunidade de aumentarem a competitividade.

## **2.2 A harmonização tributária**

A criação do Mercosul ampliou as dimensões dos mercados nacionais através da integração, acelerando o processo de desenvolvimento dos respectivos países membros. O desenvolvimento se caracteriza pelo melhor aproveitamento dos escassos recursos disponíveis, preservação do meio ambiente e pelo estabelecimento de políticas macroeconômicas que possibilita uma complementaridade dos diversos setores da economia.

Com a estruturação do Mercosul, os setores produtivos dos respectivos países foram os maiores beneficiados, visto que, ampliou-se um mercado antes restrito ao de origem, proporcionando a oportunidade de se buscar economias de escala para atender o novo mercado que se abriu.

Segundo Leonardo Júnior (2002, p. 8),

A maior produtividade decorre do aumento de escala de produção necessária para suprir o novo mercado e pode ser obtida pela utilização da capacidade ociosa ou do aprimoramento dos processos produtivos. Ao comercializar bens e serviços em diversos países, a empresa diminui a suscetibilidade às oscilações de mercado decorrentes da perda de clientes, crises econômicas ou políticas.

A crescente competição proporcionada pela globalização da economia oferece oportunidades para a inserção de produtos em outros mercados, conhecida as limitações do mercado de origem. As características das relações do comércio internacional proporcionam às indústrias o desenvolvimento de estratégias, das quais podem derivar ganhos de produtividade através da produção em escala e, em consequência, reduzem-se os custos. A redução dos custos oportuniza a prática de preços menores, tornando-as mais competitivas no mercado internacional, independente de outros artifícios como a taxa de câmbio, por exemplo.

O grande problema reside no fato de que para protegerem as indústrias nacionais, diversos países levantam barreiras artificiais a entrada de produtos nos seus respectivos mercados, protegendo a indústria nacional, tornando os produtos importados mais caros. A característica de um mercado ilimitado quando se considera a globalização, proporciona às indústrias que possuem vantagens comparativas na produção, a redução dos custos de produção, representada pela produção em escalas cada vez maiores, o que permite, mesmo com barreiras artificiais, tornarem-se competitivas em qualquer mercado.

Dessa forma, para se protegerem da invasão de produtos de outras regiões, busca-se na integração econômica e comercial de países afins ou de localização física próxima, a formação de blocos de países soberanos. Como exemplo, cita-se a Área de Livre Comércio da América do Norte (NAFTA) e a União Europeia (EU).

Para Schnorrenberger (2001. p. 38), a organização de países em blocos é utilizada para:

promover a integração comercial, com estrutura paritária entre os Estados-membros, bem como reunir forças para a negociação junto a outras organizações internacionais e Estados terceiros. A estrutura paritária na integração comercial de cada bloco busca a eliminação das barreiras alfandegárias entre os Estados-membros, cujo processo requer a harmonização das legislações internas destes.

A harmonização das legislações internas, principalmente a tributária, protege as indústrias dos respectivos países membros contra a de países não membros, através do estabelecimento de tarifas comuns de importação. Para as relações comerciais e econômicas entre os países membros, eliminam-se todas as barreiras alfandegárias e não alfandegárias.

Com o mesmo objetivo, constituiu-se o Mercosul, cuja finalidade principal é destacada no tratado de origem. O primeiro impacto proporcionado pelo Mercosul ao se analisar o aspecto tributário, foi o tratamento igualitário dado ao produto importado de um país membro, em relação ao produto nacional. O produto importado de um país membro inclui no seu preço somente a carga tributária do país de origem e somente na venda posterior é que recebe tratamento igual ao nacional (SCHNORREBERGER, 2001, p. 43).

Recorrendo-se a um exemplo, um produto adquirido na Argentina por uma empresa brasileira, inclui no seu preço somente a carga tributária existente na Argentina. Na revenda, recebe o mesmo tratamento tributário dispensado a um produto brasileiro vendido no Brasil.

Quando se tratar de importações de outros países (não membros), no Mercosul serão adotadas as tarifas externas comuns, com a finalidade de manter competitivos os bens de consumo produzidos pelos países membros.

Para Fernandes (1999), o Tratado de Assunção que originou o Mercosul,

Num primeiro momento, eliminam-se as barreiras alfandegárias, principalmente no tocante à tributação sobre a importação. É a fase de zona de livre comércio, pela qual já passamos. Depois, os signatários do Tratado de Assunção assumem uma conduta comum perante os Estados estrangeiros ao bloco, adotando, nas transações internacionais a Tarifa Externa Comum. Essa é a etapa da união aduaneira; a que atualmente estamos vivendo. Por último, há necessidade de uma total harmonização legislativa, e não somente no campo tributário, para se garantir o livre trânsito de mercadorias, produtos, serviços, capitais e pessoas.

No Brasil especificamente, na importação de produtos não oriundos do Mercosul incide, na entrada do produto no território nacional, o imposto de importação, o imposto sobre produtos industrializados e o ICMS, como forma de manter a competitividade do produto nacional e, em consequência, dos produtos originários dos países membros (SCHNORRENBURGER, 2001, p. 43).

Quando se tratar de importações dos países pertencentes ao Mercosul, não haverá barreiras a entrada, representadas por impostos e taxas alfandegárias e não alfandegárias. Nos preços estarão incluídos somente os impostos e contribuições dos países de origem. Como as cargas tributárias internas são diferentes nos quatro países membros, o nível destas poderá tornar o produto industrial de um país mais competitivo que o dos demais, mantidos inalterados os demais fatores.

Assim, a carga tributária incidente sobre o preço de venda das indústrias, pertencentes aos países membros do Mercosul e suas consequências em relação aos produtos nacionais, poderá tornar o produto importado mais competitivo via preços.

### **2.3 Características tributárias dos países membros**

Os sistemas tributários dos países membros do Mercosul, a princípio apresentam-se de forma similar. As diferenças se verificam quando se analisam as alíquotas praticadas, as competências administrativas (federal, estadual ou municipal), a característica compensatória e os efeitos em cascata.

Segundo Cano (2001, p. 05), os impostos e contribuições internos existentes nos países membros do Mercosul e incidentes sobre a venda da produção, são classificados como:

- Impostos sobre a renda;
- Impostos gerais sobre o consumo;
- Impostos seletivos sobre o consumo.



### 2.3.1 Imposto sobre a renda

O imposto sobre a renda de pessoas jurídicas (IRPJ), incidente sobre o lucro ou a renda das empresas, é gravado pelos quatro países. Ao se analisar o imposto sobre a renda de pessoas físicas (IRPF), verifica-se que é cobrado somente na Argentina e no Brasil. No Paraguai e no Uruguai o mesmo imposto (IRPF) somente é devido quando se verifica que as atividades empresariais são desenvolvidas de forma individual, onde se confunde a pessoa jurídica com a pessoa física. As diferenças existentes no imposto sobre a renda nos países membros são representadas pelos princípios jurisdicionais, amplitude da base de cálculo, as exceções praticadas, incentivos fiscais e as alíquotas praticadas (CANO, 2001).

#### 2.3.1.1 Critérios jurisdicionais e alíquotas dos impostos sobre a renda

Os critérios jurisdicionais se dividem quanto ao local do fato gerador do imposto. A Argentina e o Brasil aplicam o critério da renda mundial, onde os residentes nos respectivos países, independente de nacionalidade e as empresas estrangeiras são gravadas pelo total da renda percebida. As filiais de empresas nacionais situadas em qualquer outro país também recebem tratamento igual ao de uma empresa nacional, ou seja, estão sujeitas ao imposto de renda (IRPJ). O Paraguai e o Uruguai adotam o critério da renda na fonte, ou seja, gravam somente a renda de fonte nacional, gerada por residentes e não residentes nos respectivos países (BARREIX & VILLELA, 2003, p. 47).

As alíquotas do imposto sobre a renda bruta de pessoas jurídicas nos países membros do Mercosul, conforme Barreix & Villela (2003, p. 47), são:

- Argentina: 35%;
- Brasil: 34%;
- Paraguai: 30%;
- Uruguai: 30%.

A alíquota de 34% aplicada pelo governo brasileiro sobre a renda das pessoas jurídicas refere-se às empresas não enquadradas na Lei 9.317 (1996), que dispõe sobre o tratamento diferenciado e favorecido dispensado às micros e pequenas empresas brasileiras (Lei do SIMPLES). Da alíquota total de 34%, 15% incidem sobre todas as rendas caracterizadas como lucro, acrescida de mais 10% sobre esta, se superar a quantia de R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) anuais. Aos percentuais apresentados ainda são acrescentados 9% referentes a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, destinados a financiar a seguridade social (BARREIX & VILLELA, 2003, p. 43).

### **2.3.1.2 Tratamento especial para pequenos contribuintes**

Na Argentina, o *Monotributo* regulamentado pela Lei nº 25.865 (2003), substituiu o Imposto sobre a Renda Bruta ou o Lucro e o Imposto sobre o Valor Agregado. O *Monotributo* apresenta características cumulativas e o principal critério para enquadramento no sistema é o faturamento bruto anual. O limite máximo estabelecido pelo art. 2º do Anexo da Lei nº 25.865 (2003) é o faturamento de \$ 144.000,00 (cento e quarenta e quatro mil pesos argentinos).

O *Monotributo* é devido mensalmente pelas empresas nele enquadradas e é representado por valores fixos determinados por categorias. As categorias são determinadas conforme o art. 8º da Lei nº 25.865 (2003) e levam em consideração o faturamento anual, a área ocupada pela empresa e o consumo anual de energia elétrica. As categorias das empresas e os respectivos valores mensais de contribuição são apresentados na Tabela 1.

**Tabela 1 Faixas de enquadramento do *Monotributo* e contribuição mensal**

| <b>Categoria</b> | <b>Faturamento Bruto Anual em \$</b> | <b>Área Ocupada em m<sup>2</sup></b> | <b>Consumo anual de energia em kw</b> | <b>Contribuição Mensal em \$</b> |
|------------------|--------------------------------------|--------------------------------------|---------------------------------------|----------------------------------|
| A                | Até 12.000,00                        | Até 20,00                            | Até 2.000,00                          | 33,00                            |
| B                | Até 24.000,00                        | Até 30,00                            | Até 3.300,00                          | 39,00                            |
| C                | Até 36.000,00                        | Até 45,00                            | Até 5.000,00                          | 75,00                            |
| D                | Até 48.000,00                        | Até 60,00                            | Até 6.700,00                          | 128,00                           |
| E                | Até 72.000,00                        | Até 85,00                            | Até 10.000,00                         | 210,00                           |
| F                | Até 12.000,00                        | Até 20,00                            | Até 2.000,00                          | 33,00                            |
| G                | Até 24.000,00                        | Até 30,00                            | Até 3.300,00                          | 39,00                            |
| H                | Até 36.000,00                        | Até 45,00                            | Até 5.000,00                          | 75,00                            |
| I                | Até 48.000,00                        | Até 60,00                            | Até 6.700,00                          | 118,00                           |
| J                | Até 72.000,00                        | Até 85,00                            | Até 10.000,00                         | 194,00                           |
| K                | Até 96.000,00                        | Até 110,00                           | Até 13.000,00                         | 310,00                           |
| L                | Até 120.000,00                       | Até 150,00                           | Até 16.500,00                         | 405,00                           |
| M                | Até 144.000,00                       | Até 200,00                           | Até 20.000,00                         | 505,00                           |

Fonte: Adaptado da Lei 25.865 (2003)

As categorias de A até E, representam as atividades de prestação de serviços e locação. As demais categorias, de F até M, representam a classificação das demais atividades, inclusive as industriais.

A Lei do SIMPLES (Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte), instituída no Brasil no ano de 1996, com a finalidade de tornar competitivas as micros e pequenas empresas brasileiras através de um tratamento diferenciado, simplificado e favorecido, substituiu por um sistema único todos os impostos e contribuições federais incidentes sobre a venda.

O tratamento favorecido, segundo a Lei nº 9.317 (1996, p. 25973/7) é caracterizado pela substituição dos impostos e contribuições relacionados a seguir, aos quais estão sujeitas as demais empresas:

- Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ;
- Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP;
- Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL;
- Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS;
- Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI;

- Contribuições para a Seguridade Social a cargo da pessoa jurídica.

O principal critério para o enquadramento de uma empresa no SIMPLES é o faturamento anual. Conforme a Lei nº 9.317 (1996), alterado pelas Leis nºs 9.732 (1998) e 11.196 (2005), para que uma empresa se enquadre no sistema, o faturamento anual não poderá exceder a R\$ 2.400.000,00.

O SIMPLES, devido mensalmente pelas empresas nele enquadradas, é determinado mediante a aplicação de percentuais diferenciados sobre a receita bruta mensal da empresa. De acordo com a MP nº 275 (2005) a diferenciação de percentuais ocorre conforme a faixa de faturamento anual das empresas e estão determinados conforme a Tabela 2, apresentada a seguir:

**Tabela 2 Faixas de enquadramento do SIMPLES Federal**

| <b>Faixas de enquadramento</b>         | <b>Percentual de contribuição</b> |
|--|-----------------------------------|
| Até R\$ 60.000,00                      | 3,00%                             |
| De R\$ 60.000,01 a R\$ 90.000,00       | 4,00%                             |
| De R\$ 90.000,01 a R\$ 120.000,00      | 5,00%                             |
| De R\$ 120.000,01 a R\$ 240.000,00     | 5,40%                             |
| De R\$ 240.000,01 a R\$ 360.000,00     | 5,80%                             |
| De R\$ 360.000,01 a R\$ 480.000,00     | 6,20%                             |
| De R\$ 480.000,01 a R\$ 600.000,00     | 6,60%                             |
| De R\$ 600.000,01 a R\$ 720.000,00     | 7,00%                             |
| De R\$ 720.000,01 a R\$ 840.000,00     | 7,40%                             |
| De R\$ 840.000,01 a R\$ 960.000,00     | 7,80%                             |
| De R\$ 960.000,01 a R\$ 1.080.000,00   | 8,20%                             |
| De R\$ 1.080.000,01 a R\$ 1.200.000,00 | 8,60%                             |
| De R\$ 1.200.000,01 a R\$ 1.320.000,00 | 9,00%                             |
| De R\$ 1.320.000,01 a R\$ 1.440.000,00 | 9,40%                             |
| De R\$ 1.440.000,01 a R\$ 1.560.000,00 | 9,80%                             |
| De R\$ 1.560.000,01 a R\$ 1.680.000,00 | 10,20%                            |
| De R\$ 1.680.000,01 a R\$ 1.800.000,00 | 10,60%                            |
| De R\$ 1.800.000,01 a R\$ 1.920.000,00 | 11,00%                            |
| De R\$ 1.920.000,01 a R\$ 2.040.000,00 | 11,40%                            |
| De R\$ 2.040.000,01 a R\$ 2.160.000,00 | 11,80%                            |
| De R\$ 2.160.000,01 a R\$ 2.280.000,00 | 12,20%                            |
| De R\$ 2.280.000,01 a R\$ 2.400.000,00 | 12,60%                            |

Fonte: Adaptado das Leis 9.317/96, 9.732/98 e MP 275/05.

Se a empresa enquadrada no SIMPLES estiver sujeita ao IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, às alíquotas apresentadas na Tabela 2, acrescenta-se 0,50% de contribuição para com esse imposto.

No Paraguai, o tratamento especial dispensado aos pequenos contribuintes se resume a uma alíquota diferenciada do imposto sobre a renda. Trata-se do Imposto sobre a Renda do Pequeno Contribuinte – IRPC, o qual é aplicado sobre o lucro das empresas.

O principal critério utilizado para o enquadramento no IRPC é o faturamento bruto anual das empresas, o qual não poderá ultrapassar a G 100.000.000,00 (cem milhões de guaranis). Esse limite é atualizado anualmente pelo índice de preços ao consumidor. A alíquota de incidência desse imposto é de 10,00% sobre o lucro. O tratamento especial não substitui a contribuição para a seguridade social a cargo da pessoa jurídica (LEI nº 2.421, 2004).

No Uruguai aplica-se o Imposto das Pequenas Empresas (IPE), o qual consiste no pagamento de uma cota fixa mensal de \$ 1.380,00 (um mil, trezentos e oitenta pesos uruguaios). Não podem optar por esse sistema de tributação as empresas que apresentam faturamento anual superior a \$ 447.000,00 (quatrocentos e quarenta e sete mil pesos uruguaios). A exemplo do Paraguai, o IPE substitui o IVA – Imposto sobre o Valor Agregado e o IRIC - Imposto sobre a Renda da Indústria e Comércio, não substituindo as Contribuições para a Seguridade Social a cargo da pessoa jurídica (DECRETO nº 589, 2005).

### **2.3.2 Impostos gerais sobre o consumo**

Os impostos gerais sobre o consumo são divididos em impostos sobre o valor agregado e outros impostos gerais sobre o consumo. Neste item são apresentadas as características dos impostos gerais incidentes sobre o consumo nos quatro países membros do Mercosul, as respectivas alíquotas e as bases de cálculo.

#### **2.3.2.1 Imposto sobre o valor agregado**

Os impostos sobre o valor agregado são praticados pelos quatro países membros do Mercosul, sendo que na Argentina, Uruguai e Paraguai são conhecidos

como Impostos sobre o Valor Agregado – IVA. No Brasil esse imposto é conhecido como Imposto sobre a Circulação de Mercadorias, sobre o Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. No Brasil o ICMS é um imposto que se aplica em nível de unidades federadas (estados) enquanto que, nos demais países membros, o IVA é aplicado em nível de governo central. Além do IVA e do ICMS, a Argentina e o Brasil aplicam outros impostos em nível de províncias e de municípios respectivamente. Na Argentina verifica-se a existência do Imposto sobre os Ingressos (Receitas) Brutos – IRB, enquanto que no Brasil o Imposto sobre Serviços – ISS incide somente sobre os serviços (CANO, 2001, p. 12).

No caso do IVA e do ICMS destaca-se a característica da não cumulatividade, pela técnica de se confrontar imposto contra imposto ou o débito contra o crédito. Essa técnica permite que se desconte o imposto pago na compra de matéria-prima, insumos ou produtos para revenda, do imposto devido na venda do produto final ou na revenda se for uma empresa comercial.

#### 2.3.2.1.1 Alíquotas dos impostos gerais sobre o consumo

As alíquotas nominais do IVA incidentes sobre a produção na Argentina, no Paraguai e no Uruguai são de 21%, 10% e 23% respectivamente. No Brasil, a alíquota nominal do ICMS é de 18%. A alíquota nominal do ICMS é diferente da alíquota real do mesmo imposto. Isso se deve a característica do imposto, o qual faz parte de sua própria base de cálculo. Nos demais países membros as alíquotas nominais são exatamente iguais as alíquotas reais.

Segundo Cano (2001, p. 21), na Argentina, no Paraguai e no Uruguai o IVA incide sobre todos os bens e serviços, enquanto que no Brasil incide sobre os bens e alguns serviços tais como comunicações, transportes intermunicipais e interestaduais.

Quando se tratam de exportações, tanto o IVA como o ICMS são utilizados como instrumentos de incentivos. A diferença básica entre o IVA e o ICMS como instrumentos de incentivos às exportações está na forma de devolução dos mesmos às empresas.

Nos países membros que adotam o IVA como imposto sobre o valor agregado, existem, quando de exportações, mecanismos de devolução do referido imposto pago na compra da matéria-prima e insumos de produção. Esse mecanismo é acionado no momento que os créditos obtidos na compra da matéria-prima e insumos para produtos destinados a exportação superam os débitos com o referido imposto, nas vendas para os respectivos mercados internos. O ICMS, imposto agregado adotado no Brasil, quando de exportações, não é devolvido pelas respectivas administrações tributárias (estados). O crédito do imposto é compensado nos débitos existentes nas vendas internas (CANO, 2001, p. 21).

Comparando-se os incentivos proporcionados às exportações pelos impostos agregados, verifica-se que o ICMS no Brasil é menos eficiente que o IVA nos demais países. O IVA devolvido poderá ser utilizado para financiamento de capital de giro e para investimentos fixos nas empresas que objetivam o mercado externo ou proporcionam, com a mesma margem percentual de lucro, um preço mais competitivo no mercado internacional. Essa prática proporciona às empresas situadas nos respectivos territórios a dedicação exclusiva na produção destinada a exportação, pois os créditos obtidos na compra de matérias-primas e insumos são devolvidos.

O ICMS, por sua vez, dadas as suas características, não incentiva a indústria localizada no Brasil a se dedicar exclusivamente às exportações. Essa característica propicia o crédito do imposto gerado nas vendas externas somente quando é devido nas vendas internas. Assim, para se apropriar dos créditos do ICMS oferecidos nas exportações, devem existir vendas para o mercado interno. Se não existir produção destinada ao mercado interno, não existe a possibilidade da empresa localizada no território nacional de se apropriar do incentivo oferecido.

Dependendo da unidade federada (Estado) os créditos do ICMS podem ser transferidos para outra pessoa jurídica de direito privado, para ser usado como redutor de supostos impostos devidos ao mesmo título. A legislação do ICMS de alguns estados brasileiros propicia essa prática, desde que a transferência ocorra entre empresas sujeitas ao imposto, localizadas no próprio Estado, embora apresente algumas limitações que reduzem o efeito do incentivo.

A principal limitação que reduz o efeito do ICMS ao incentivar as exportações é representada pelo preço de transferência dos respectivos créditos. Essa transferência só é viabilizada se for realizada com uma empresa que dedique sua produção ao mercado nacional e que possua débitos com o ICMS, ou seja, devedora. Para a empresa compradora de créditos, a valores reais, é indiferente essa aquisição para futura quitação de débitos ou a quitação com recursos próprios. Assim, para a empresa compradora de créditos a operação só se viabiliza se houver alguma vantagem na aquisição. Como qualquer vantagem em termos de preço é redutora do incentivo proporcionado pelo crédito do ICMS na exportação, a exportadora não se apropria plenamente do incentivo oferecido.

#### 2.3.2.1.2 Tratamento especial para pequenos contribuintes

A exemplo do SIMPLES adotado pelo governo brasileiro, objetivando a diferenciação e o favorecimento das micros e pequenas empresas, como forma de torná-las mais competitivas, o ICMS no Brasil e o IVA na Argentina e no Uruguai também são utilizados para o mesmo fim.

Na Argentina, segundo Cano (2001, p. 19), é dado aos pequenos contribuintes a possibilidade de substituir o IVA pelo enquadramento no *Monotributo*, conforme apresentado no item 2.3.1.2.

No Brasil, a Lei nº 9.317 (1996, p. 25973/7) que instituiu o SIMPLES Federal, oportunizou às unidades federadas a criação do SIMPLES Estadual, como forma de também diferenciar e favorecer as micros e pequenas empresas através da utilização do ICMS.

Segundo a referida lei, o enquadramento no SIMPLES Estadual segue os mesmos critérios adotados em nível Federal, diferenciando-se somente pelas faixas ou categorias de enquadramento e respectivas alíquotas de contribuição mensal. As alíquotas de contribuição mensal e as respectivas categorias ou faixas de faturamento são apresentados na Tabela 03.



**Tabela 3 Faixas de enquadramento no SIMPLES Estadual**

| Faixas de enquadramento            | Percentual de contribuição |
|------------------------------------|----------------------------|
| Até R\$ 120.000,00                 | 1,00%                      |
| De R\$ 120.000,01 a R\$ 720.000,00 | 2,50%                      |

Fonte: Adaptado da Lei Federal nº 9.317/96 complementada pela MP nº 275/05.

Às empresas enquadradas no SIMPLES Estadual é vedada a utilização de qualquer incentivo fiscal e a apropriação de créditos relativos ao ICMS. Trata-se de um imposto cumulativo, com efeito, em cascata.

No Paraguai era oferecida aos pequenos contribuintes a opção de se enquadrar num tipo de tributação que se assemelhava as características de Tributo Único. Esse imposto substituiu o IVA – Imposto sobre o Valor Agregado e o Imposto sobre a Renda ou o Lucro. A partir do ano de 2004, com a Lei nº 2.421 (2004), o IVA deixou de ser utilizado para dar tratamento especial aos pequenos contribuintes.

No Uruguai o Imposto das Pequenas Empresas (IPE) substituiu o IVA (e o IRIC), conforme apresentado do item 2.3.1.2.

### **2.3.2.2 Outros impostos gerais sobre o consumo**

Os impostos e contribuições incidentes sobre o faturamento das empresas (venda da produção) classificados como outros, apresentam-se somente na Argentina, no Brasil e no Uruguai.

Na Argentina é representado pelo Imposto sobre as Receitas Brutas - IRB e apresenta um caráter cumulativo e em cascata. É um imposto aplicado em nível de Província e suas alíquotas variam entre zero e quatro por cento (CANO, 2001, p. 68).

No Brasil, embora já exista uma contribuição para a seguridade social representada pela CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, classificada e apresentada junto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, apresentam-se mais duas contribuições para o mesmo fim. Essas contribuições incidem sobre a venda da produção. Trata-se da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e

da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS. Essas contribuições são aplicadas em nível Federal e suas respectivas alíquotas de contribuição mensal são de 0,65% e 3,00% sobre o faturamento, respectivamente (SEBRAE, 2005).

O PIS e a COFINS quando devidos por empresas tributadas pelo lucro presumido apresentam características cumulativas e em cascata, pois não existe a possibilidade de apropriação dos créditos referentes aos mesmos na compra de matéria-prima e insumos. Para as empresas tributadas pelo lucro real, as alíquotas do PIS e da COFINS são de 1,65% e 7,60% respectivamente, não se caracterizando como impostos ou contribuições cumulativas e em cascata. A empresa pode se creditar dos mesmos, quando incidentes sobre a compra de matérias-primas e insumos (SEBRAE, 2005).

Outro imposto existente no Brasil, em nível Municipal, e também classificado como outros impostos é o ISS – Imposto sobre Serviços. Esse imposto incide sobre todos os tipos de serviços, exceto os de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicações. As alíquotas praticadas pelos diversos municípios brasileiros variam de 2% a 10%, sendo que em média é de 5% (CANO, 2001, p. 68).

No Uruguai observa-se a existência do Imposto de Contribuição para a Seguridade Social – COFIS, com características cumulativas e não cumulativas, conforme o destino da produção. Se o destino da produção for o mercado interno, o imposto é cumulativo (sem direito a créditos). Quando se trata de operações com o mercado externo, o imposto não é cumulativo. O COFIS incide sobre as transações com produtos industriais, manufaturados e extrativos e sua alíquota de incidência é de 3,00% sobre o preço (DECRETO nº 199, 2001).

### **2.3.3 Impostos seletivos sobre o consumo**

Os impostos seletivos são representados por um sistema de tributação que de alguma forma gravam os produtos dependendo de sua essencialidade. São representados pelo Imposto Interno – II na Argentina, pelo Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI no Brasil, pelo Imposto Seletivo sobre o Consumo – ISC no

Paraguai e pelo Imposto Específico Interno sobre Certos Bens – IMESI no Uruguai. Em todos os países membros, os impostos seletivos gravam somente o produto final ou a entrada deste no território nacional. Apresentam características cumulativas e não cumulativas, conforme o país e o tipo de tributação da empresa.

Na Argentina, o II é aplicado em nível de produtor ou de importador em alguns produtos e o fato gerador do imposto é a primeira transferência do produto a qualquer título ou a entrada deste no território nacional se originário de importações. As alíquotas do II, de acordo com a essencialidade do produto, variam de 4% a 60%, sendo que não há incidência das mesmas quando se tratar de exportações. A base de cálculo do imposto sobre a produção nas vendas internas é o preço final deduzido o IVA e o IRB. Nos produtos importados é aplicada a alíquota de 150% a título de II mais os tributos de importação (CANO, 2001, p. 70).

No Brasil, o IPI apresenta características não cumulativas e a base de aplicação ou a quantidade de bens gravados com esse imposto é maior que a verificada nos demais países membros do Mercosul. O fato gerador deste imposto é a venda do produto final por uma empresa industrial e pela entrada de produtos importados no território nacional. As alíquotas de incidência do IPI, conforme a essencialidade do produto, variam de 0% a 365%, sendo isentos os produtos que comprovadamente se destinem ao mercado externo. A base de cálculo desse imposto é o preço de venda acrescido de todos os impostos e contribuições incidentes, não fazendo parte de sua própria base. Nas importações a base de cálculo, além do preço e dos demais impostos incidentes, acrescenta-se ainda os direitos e encargos de importação (DL 4.544, 2002).

O ISC no Paraguai, a exemplo da Argentina, grava os produtos, quando sujeitos aos impostos, na sua primeira transferência ou transação ou na sua importação. As alíquotas de incidência variam entre 8% e 50%, não havendo incidência sobre produtos destinados a exportação. A base de cálculo para vendas no mercado interno é o preço deduzido o IVA e nas importações é o preço acrescido dos impostos incidentes e dos impostos de importação (CANO, 2001, p. 70).

No Uruguai o IMESI incide sobre a primeira transação a qualquer título do produto final quando sujeito ao imposto. Quando se trata de importação o IMESI incide somente sobre as operações efetuadas por não contribuintes. As alíquotas

do IMESI variam entre 5% e 102%, sendo isentas as transações efetuadas com o exterior. A base de cálculo do imposto para o mercado interno é o preço real de venda deduzidos os demais impostos incidentes. Para os produtos importados é o preço fixado pela administração tributária local (CANO, 2001, p. 70).

### **2.3.3.1 Tratamento especial para pequenos contribuintes**

Em termos de tratamento especial para pequenos contribuintes, considerando os países membros do Mercosul, somente no Brasil verifica-se um tratamento diferenciado. Esse tratamento é dado pela Lei nº 9.317 (1996, p. 25973/7) que proporciona de forma compulsória a utilização de alíquotas diferenciadas pelas empresas industriais enquadradas no SIMPLES Federal.

Como essas empresas são tributadas conforme a faixa de faturamento, nas respectivas alíquotas mensais de contribuição deve-se acrescentar 0,50% a título de IPI. Nas empresas industriais enquadradas no sistema, o IPI será parte integrante das respectivas alíquotas do SIMPLES Federal (SEBRAE, 2005).

## **2.4 Alíquotas nominais e alíquotas reais de impostos**

Para se analisar a influência ou o impacto dos impostos e contribuições nos preços, é necessário distinguir as alíquotas nominais das alíquotas reais aplicadas e obtidas na sua formação. Essa distinção se faz necessária, visto que, considerando os países membros do Mercosul, o Brasil é o único país que, pelas características tributárias, as alíquotas objetivadas (nominais) são diferentes das alíquotas obtidas no preço final (reais).

Os impostos e contribuições resultantes da aplicação das respectivas alíquotas nominais são diferentes das alíquotas reais existentes nos preços. Essa diferença se evidencia ao se relacionar o valor monetário de um imposto e o preço do qual faz parte. Ao se deduzir o valor do imposto do preço e relacioná-lo com o preço líquido resultante, verifica-se que a alíquota real obtida é diferente da alíquota

nominal levada em consideração na composição do preço de venda (DUTRA & HATAKEYAMA, 2005).

Para se caracterizar as alíquotas nominais e as reais utilizadas para o cálculo dos diversos impostos e contribuições, é necessário recorrer a alguns conceitos de matemática financeira utilizados na Engenharia Econômica.

Ao tratar especificamente de taxas de juros, Martins (1986, p. 28), destaca que a taxa nominal “representa a taxa de juros contratada (ou declarada) numa operação (ativa ou passiva)”. Procedendo-se de forma análoga, entende-se que as alíquotas nominais dos impostos são aquelas estabelecidas nas respectivas leis de origem e que são aplicadas diretamente na formação do preço de venda dos produtos.

Por outro lado, o mesmo Martins (1986, p. 31), quando trata da taxa efetiva de juros, destaca que “são aquelas que geram montantes idênticos (equivalentes) quando capitalizadas sobre um mesmo capital e prazo”.

Ao se comparar a taxa nominal a juros simples com a taxa efetiva a juros capitalizados, verifica-se que as mesmas não são equivalentes. A taxa nominal de um mês, por exemplo, não considerando a capitalização, será igual a taxa efetiva obtida no final de um ano. A taxa nominal de 1,00% ao mês é igual a 12,00% ao ano. Da mesma forma, se for considerada a taxa efetiva de 1,00% ao mês com juros capitalizados, esta corresponderá a taxa efetiva de 12,68% ao ano (HIRSCHFELD, 2000, p. 24).

O problema é encontrado quando se compara a taxa nominal a juros simples com a taxa efetiva a juros compostos. Mensalmente, os juros em percentuais são iguais, porém os montantes produzidos no final do período são diferentes.

Analisando os impostos e contribuições, verifica-se a ocorrência de um fenômeno semelhante. Não significa que estes são calculados com capitalização. Ocorre que as alíquotas reais dos impostos ou contribuições obtidas sobre o preço são diferentes daquelas inicialmente objetivadas (aplicadas na formação do preço).

As alíquotas nominais e as reais se distinguem pela forma com que os impostos e contribuições são calculados. Para esse cálculo deve-se considerar que, segundo Barboza (2002, p. 47), “a base do imposto inclui o próprio imposto”. Assim,

os percentuais reais dos impostos obtidos sobre os preços são diferentes dos percentuais nominais das alíquotas utilizadas na sua composição.

As diferenças entre as alíquotas nominais e as reais podem ser evidenciadas ao se recorrer a uma representação na forma de equação. Considerando que no Brasil os impostos e contribuições, com exceção do IPI, fazem parte da própria base de cálculo, conforme Dutra & Hatakeyama (2005), a Equação 1 representa esse cálculo:

$$IC_{um} = \frac{PLV}{100\% - \% IC} - PVL \quad \text{Eq. 1}$$

O IPI brasileiro, incide sobre o preço de venda apurado pela Equação 1, ou seja, sobre os custos totais, impostos e contribuições e sobre a margem de lucro. Nos demais países membros do Mercosul, onde os impostos não fazem parte das respectivas bases de cálculo, conforme Dutra & Hatakeyama (2005), o cálculo é expresso pela Equação 2:

$$IC_{um} = (PLV \times \% IC) \quad \text{Eq. 2}$$

Nas equações apresentadas, o  $IC_{um}$  representa os impostos e contribuições em unidades monetárias. O  $PLV$  é o preço líquido de venda (sem impostos). O  $\%IC$  representa o percentual dos impostos e contribuições incidentes sobre a venda.

Ao se relacionar percentualmente o resultado obtido na Equação 1 com o preço líquido de venda considerado, verifica-se que é diferente da alíquota inicialmente objetivada. O resultado proporcionado pela aplicação da Equação 2, se relacionado com o preço líquido de venda considerado, será exatamente igual a alíquota objetivada inicialmente.

Quando se analisa a margem de lucro aplicada nos preços, verifica-se a existência de um fenômeno semelhante. Na Argentina, no Paraguai e no Uruguai, ao

se incluir os impostos e contribuições nos preços, parte-se do preço líquido de venda, no qual já está incluída a margem de lucro.

A forma de inclusão da margem de lucro para a formação do preço líquido de venda (preço bruto deduzidos os impostos), usando o mesmo princípio de Dutra & Hatakeyama (2005), é representada pela Equação 3.

$$M_{um} = \frac{1}{100\% - \% M} - 1 \quad \text{Eq. 3}$$

Na Equação 3 a unidade (1) representa o custo total de produção, o  $M_{um}$  representa a margem de lucro em unidades monetárias e  $M$  é a margem percentual de lucro líquido objetivado.

Com a aplicação da Equação 3, estabelecendo a relação percentual entre o resultado obtido e o preço líquido de venda, verifica-se que este é exatamente igual a margem objetivada na formação. A margem percentual nominal do lucro objetivada é igual a margem percentual real de lucro obtida. Por sua vez, o preço bruto de venda, ou seja, o preço com os impostos e contribuições incidentes sobre a venda, é obtido com a aplicação da Equação 1, onde se caracteriza que os impostos incidem sobre os custos acrescidos dos lucros.

No Brasil a prática é diferente. A margem de lucro objetivada é sobre o preço bruto de venda, onde estão incluídos os impostos, as contribuições e o próprio lucro. Em outras palavras, a base de cálculo do lucro inclui todos os impostos e o próprio lucro. Recorrendo-se aos procedimentos de Dutra & Hatakeyama (2005), a Equação 4 representa a inclusão da margem de lucro na formação do preço de venda.

$$M_{um} = \frac{1}{100\% - \% IC - \% M} - 1 \quad \text{Eq. 4}$$

Ao se estabelecer a relação percentual do resultado obtido na Equação 4 com o preço bruto de venda, verifica-se que é igual a margem objetivada na formação. O problema verificado nesta prática é evidenciado ao se analisar que o preço bruto de

venda é o preço líquido de venda mais os impostos e contribuições existentes sobre a venda. Se a margem é aplicada sobre o preço bruto de venda verifica-se que está incidindo também sobre os impostos, caracterizando-se como lucro sobre impostos.

Relacionando-se percentualmente o resultado obtido na Equação 4 com o preço líquido de venda (PBV – IC) verifica-se que a margem real obtida no preço é superior a margem percentual objetivada na sua formação, caracterizando a diferença existente entre a margem de lucro nominal e a margem de lucro real.

## **2.5 Classificação dos impostos e contribuições**

Para se classificar os impostos e contribuições no âmbito da estrutura de custos ou de despesas da empresa, inicialmente deve-se separar os impostos incidentes na compra de matéria-prima e insumos dos incidentes na venda do produto final. Efetuada essa separação inicial, considerando os impostos e contribuições incidentes na compra, deve-se realizar uma segunda separação, ou seja, em impostos cumulativos e não cumulativos. A correta classificação se faz necessária visto que irão de uma forma ou de outra influenciar no preço de venda.

### **2.5.1 Classificação dos impostos e contribuições incidentes na compra**

Conforme as características constitucionais dos impostos e contribuições existentes, os mesmos podem ser cumulativos ou não cumulativos. Os impostos cumulativos são aqueles que na compra não proporcionam créditos dos mesmos para serem compensados na venda. Ao contrário, os impostos de caráter não cumulativo, proporcionam um crédito do mesmo para ser compensado quando devido (BRUNI & FAMÁ, 2004, p. 300).

Ao tratar desse assunto, Barboza (2002, p. 32) destaca que:

há impostos que são custos e outros não. Os que são custos incorporam o produto, ou fazem parte do custo da mercadoria. Os



que não são, devem ser descontados do preço pago pela mercadoria ou insumo para que o estoque registre somente o custo real.

Barboza (2002, p. 33) classifica como custo os impostos e contribuições cumulativos que fazem parte do preço de compra da matéria-prima ou do insumo. Se não existisse o imposto cumulativo no preço de compra, o custo de aquisição seria menor. Assim, o imposto incidente na compra, não dando oportunidade de créditos, passa a fazer parte integrante do custo da matéria-prima adquirida. Os impostos e contribuições incidentes sobre aquisição de matérias-primas e insumos de empresas enquadradas no SIMPLES, se constituem num dos principais exemplos de impostos cumulativos.

Os impostos não cumulativos não podem ser classificados como custo e, tampouco como despesa na compra de matérias-primas e insumos. Os impostos pagos na compra são recuperados posteriormente, embora devam ser analisados e contemplados na formação dos preços (BRUNI & FAMÁ, 2004, p. 300).

### **2.5.2 Classificação dos impostos e contribuições incidentes na venda**

Segundo Bernardi (2004, p. 50), os impostos e contribuições incidentes diretamente sobre as vendas são caracterizados como despesas exclusivas de vendas e são variáveis conforme os volumes de faturamento.

A classificação dos impostos como despesas é rejeitada por Sartori (2004, p. 86), ao considerar que estes devem ser incluídos na formação do preço como Impostos e Taxas sobre Vendas – ITV e não como despesa.

Na formação do preço é indiferente a separação da tributação em despesas ou em impostos e taxas sobre vendas, visto que ambas fazem parte de sua composição. O que deve ser levado em consideração é que os impostos e contribuições são redutores do faturamento. Se não houvesse a incidência desses, os preços seriam menores. Essa prática caracteriza a existência da despesa com impostos e contribuições somente para o consumidor final. A empresa simplesmente

repassa às respectivas autoridades tributárias o valor dos impostos incidentes na venda pagos pelo consumidor final. Assim, os impostos e contribuições não podem ser classificados como despesas.

O que pode se caracterizar como despesa é o custo financeiro da antecipação do pagamento de impostos não cumulativos quando da compra da matéria-prima ou dos insumos. Como existem impostos e contribuições inseridos nos preços das matérias-primas, ao comprá-las, está se pagando impostos que serão deduzidos dos mesmos quando devidos.

O pagamento de parte do imposto na aquisição da matéria-prima é uma forma de antecipação do pagamento que é devido em períodos futuros. O custo financeiro é representado pela remuneração do capital empregado na antecipação do pagamento, no período compreendido entre a aquisição da matéria-prima ou insumo até a data efetiva de pagamento, estabelecida pelas respectivas autoridades fiscais e tributárias.

As vendas a prazo também podem gerar despesas financeiras. Neste caso, como o fato gerador dos impostos e contribuições é a venda, se o prazo concedido ao comprador for superior ao prazo de pagamento dos impostos incidentes, a empresa estará pagando antes de receber. A despesa seria o custo financeiro pela remuneração do valor correspondente aos impostos, no período compreendido entre a data de pagamento dos respectivos e a data do efetivo recebimento da venda efetuada a prazo.

Se de um lado a antecipação de impostos na compra ou na venda a prazo geram despesas, por outro, as vendas geram receitas indiretas, quando se analisam os impostos. Nas vendas realizadas à vista ou nas realizadas com prazos inferiores ao do pagamento dos respectivos impostos gerados, a empresa utiliza-se de um capital de giro (de terceiros) sem custos. A receita indireta é realizada no período entre a data do recebimento da venda que originou o imposto e a data efetiva de pagamento dos mesmos para os cofres públicos.

As despesas financeiras derivadas das respectivas cargas tributárias são verificadas nos quatro países membros do Mercosul.

## 2.6 Margens de lucro utilizadas nos preços

Na formação do preço de venda muitas vezes são confundidas as margens utilizadas, visto que, as diversas metodologias existentes levam em consideração a margem bruta, a margem líquida ou a margem de contribuição. Outras metodologias, conforme as características tributárias dos países membros do Mercosul, utilizam-se das diversas margens sobre o preço líquido ou sobre o preço bruto de venda.

### 2.6.1 Margem bruta

A margem bruta em percentual é a relação existente entre o preço bruto de venda – PBV de um bem e seus respectivos custos de produção. Os custos de produção compreendem o custo da matéria-prima, insumos, mão-de-obra direta e outros custos indiretos. Segundo Bernardi (2004, p. 50), os impostos são redutores do preço e o preço líquido de venda – PLV é o preço bruto de venda – PBV deduzido os impostos e contribuições.

Assim, Martins (1986, p. 75) define a margem bruta como sendo “a simples diferença entre a receita e o custo dos itens vendidos”.

Recorrendo-se ao modelo de demonstração de custos e preço de Sartori (2004, p. 86), a utilização da margem bruta na formação dos preços, é demonstrada na Tabela 4.

**Tabela 4 Demonstrativo da utilização da margem bruta**

| Discriminação |  | Representação   |
|---------------|--|-----------------|
| A             | PV – Preço de venda                      | = B + C         |
| B             | CP - Custos de produção                  | =B1 + B2 + B3   |
| B1            | MP - Matéria-prima                       |                 |
| B2            | MOD - Mão-de-obra direta                 |                 |
| B3            | CIP - Custos indiretos de produção       |                 |
| C             | MB - Margem Bruta                        | = D + E + F + G |
| D             | DAV – Despesas de administração e vendas |                 |
| E             | ITV - Impostos e taxas sobre vendas      |                 |
| F             | ISL – Impostos sobre o lucro (IR e CS)   |                 |
| G             | LL – Lucro líquido                       |                 |

Fonte: (O autor)

A margem bruta aplicada no custo de produção para a formação do preço é definida pelo somatório do DAV, ITV, ISL e do LL. Na utilização da margem bruta presume-se a utilização da margem de lucro líquido na sua composição.

### **2.6.2 Margem líquida**

A margem líquida utilizada na formação do preço de venda é exatamente igual ao lucro líquido objetivado pelas empresas na venda dos produtos, independente do enquadramento tributário. Recorrendo-se a Santos (1991, p.123), se a base da formação do preço de venda for o custo total, a margem considerada deve cobrir as demais despesas e os lucros desejados pela empresa. Se a base da formação é o custo total, incluindo-se as despesas fixas e variáveis e os impostos e taxas sobre a venda, então a margem aplicada é a de lucro líquido.

Ao aplicar a margem de lucro na formação do preço, Bernardi (2004, p. 166), considera todos os custos de fabricação (diretos e indiretos) alocados no produto mais as despesas fixas e variáveis, impostos e taxas e o lucro desejado.

A utilização de todos os custos e despesas na formação do preço evidencia que a margem utilizada é a de lucro, diferenciando-se assim, da utilização da margem de contribuição apresentada a seguir.

### **2.6.3 Margem de contribuição**

A margem de contribuição é a diferença entre o valor de venda de um produto e seus respectivos custos e despesas variáveis. Representa a contribuição de cada produto no pagamento dos custos e despesas fixas da empresa.

Para Bórnica (2002, p. 72), a Margem de Contribuição é o preço de venda deduzido do respectivo custo variável. Representa a parcela do preço destinada a cobertura dos custos, das despesas fixas e o lucro desejado.

Na margem de contribuição, para fins de formação do preço de venda, podem ser consideradas somente as despesas fixas. Essa prática ocorre porque na composição dos custos do produto já foram computados os custos fixos imputados a sua produção. Considerando os custos fixos já imputados no custo unitário do produto, Cogan (1999, p. 25) discorre que “Margem de Contribuição é, pois, a diferença, para mais, entre o preço de venda e as despesas variáveis referentes às unidades vendidas”.

Quando se utiliza a Margem de Contribuição na formação do preço de venda, Sardinha (1995, p.70), defende que “O preço de venda é determinado adicionando-se uma margem de lucro ao custo do produto. Esta margem de lucro deverá cobrir todas as outras despesas ainda não incluídas nos custos do produto, além de permitir um retorno razoável aos investidores”.

Se a base de formação do preço for o custo total, a margem deve cobrir as demais despesas e o lucro desejado. Na formação do preço de venda as margens utilizadas são expressas em percentuais e, considerando a margem de contribuição na sua composição, esta representa a parcela das receitas necessárias à cobertura das Despesas Administrativas e de Vendas e a parcela desejada de lucro.

## 2.7 Metodologias de formação do preço de venda

As diversas metodologias de formação do preço de venda existentes se diferenciam basicamente pela utilização dos tipos de margens aplicadas. Algumas proporcionam o preço de venda direto e outras constroem índices multiplicadores que posteriormente são aplicados nos custos totais do produto para a obtenção do preço. Os índices multiplicadores utilizados são denominados de *markup* que, segundo Bruni & Famá (2004, p. 340), é um índice que aplicado sobre os custos totais de um produto proporciona seu preço de venda.

No cálculo do *markup* pode ser utilizada qualquer uma das margens apresentadas, sendo que o preço de venda derivado de sua aplicação será exatamente igual ao preço obtido com outras metodologias, desde que se utilize a mesma margem. A título de exemplo, mantendo-se inalterados os demais fatores,

um *markup* construído com a utilização da margem de contribuição proporcionará um preço igual ao obtido com outras metodologias que também utilizem a mesma margem de contribuição.

As metodologias de formação também se diferenciam conforme as características tributárias dos países onde são utilizadas. Considerando os países do Mercosul, no Brasil os impostos e contribuições fazem parte da sua própria base de cálculo. Nos demais países membros essa prática não é verificada.

### 2.7.1 A utilização da margem líquida

Considerando o lucro líquido como margem utilizada na formação do preço de venda, Sartori (2004, p. 86), defende que o preço é obtido, aplicando-se uma margem de lucro sobre o custo total, demais despesas administrativas e de vendas, impostos e taxas sobre vendas. Se a empresa apresentar algum tipo de tributação sobre o lucro, esta deverá ser incluída à margem objetivada na formação do preço.

A inclusão dos impostos e contribuições sobre o lucro na margem líquida objetivada, conforme Dutra & Hatakeyama (2005), poderá ser realizada com a utilização da Equação 5.

$$M_{LL} = \frac{ML}{1 - \% IC_{SL}} \quad \text{Eq. 5}$$

Na equação 5,  $M_{LL}$  representa a Margem a ser considerada na formação do preço,  $ML$  representa a Margem Líquida objetivada e  $IC_{SL}$  representa os impostos e contribuições incidentes sobre o lucro.

A metodologia de formação do preço adotada por Barboza (2002, p. 60), também privilegia a utilização da margem líquida. Embora sejam usadas denominações diferentes para cada uma das variáveis na formação do preço, são considerados os custos totais, as despesas administrativas e de vendas e os impostos e contribuições incidentes sobre o preço e sobre o lucro.

Matematicamente, a formação do preço de venda com a utilização da margem de lucro líquido, conforme Sartori (2004, p. 86), é representada pela Equação 6.

$$PV = \frac{MP + MOD + CIP}{1 - \% ITV - \% DAV - \% M} \quad \text{Eq. 6}$$

Na Equação 6, *MP* é custo da matéria-prima aplicada, *MOD* é o custo da mão-de-obra direta e *CIP* representa os demais custos indiretos de produção. O *ITV* representa o percentual total dos impostos, contribuições e taxas sobre venda. O *DAV* representa as despesas de vendas e administração e o *M* representa a margem de lucro objetivada no preço. Se a empresa for tributada pelo lucro, a margem objetivada deve ser acrescida dos impostos e contribuições incidentes, conforme apresentado na Equação 5.

Ao se analisar a Equação 6, verifica-se que para atender as características da legislação tributária brasileira, os impostos, contribuições e taxas sobre vendas fazem parte de suas próprias bases de cálculo. Em consequência, também fazem parte da própria base de cálculo, as despesas variáveis de venda e a margem de lucro. Essa prática proporciona uma diferença entre as alíquotas nominais de impostos e contribuições objetivadas no preço e as alíquotas reais obtidas. Da mesma forma, os percentuais nominais das despesas variáveis e do lucro são diferentes dos percentuais reais obtidos na formação do preço. Se analisado somente o lucro decorrente da aplicação da metodologia, verifica-se que este incide inclusive sobre os impostos e contribuições.

Nos demais países membros do Mercosul, como os impostos e contribuições sobre a venda não fazem parte de sua própria base de cálculo, modificando-se a representação matemática de Sartori (2004, p. 86) a formação do preço é representada pela Equação 7.

$$PV = \frac{MP + MOD + CIP}{1 - \% DAV - \% M} \times (1 + \% ITV) \quad \text{Eq. 7}$$

A principal característica apresentada pela utilização da Equação 7 é que os impostos e contribuições são incluídos adicionalmente no preço. Como a relação percentual das alíquotas dos impostos é efetuada sobre o preço sem os impostos, as alíquotas e os percentuais reais obtidos são iguais aos nominais objetivados na sua formação.

O *markup* utilizado para a formação do preço, segundo Cogan (1999, p. 133), é um índice aplicado sobre o custo total de um bem ou serviço para a formação do preço. Esse índice deve cobrir os impostos e taxas sobre a venda e sobre o lucro, as despesas administrativas e de vendas e o lucro desejado.

Existem duas formas de se calcular o *markup*. A primeira delas é substituir o custo total representado nas Equações 6 ou 7 pela unidade (1). O custo total é representado pela soma dos custos referentes a matéria-prima, mão-de-obra e custos indiretos de produção. Considerando a formação do preço com os impostos e contribuições fazendo parte das suas próprias bases de cálculo, o *markup* pode ser obtido com a utilização da Equação 8.

$$M_{up} = \frac{1}{1 - \% ITV - \% DAV - \% M} \quad \text{Eq. 8}$$

Aplicando-se o *markup* sobre o custo total do produto, considerando que as demais variáveis permanecem constante, o preço de venda obtido será exatamente igual ao proporcionado pela Equação 6. Se na formação do preço, os impostos e contribuições não fizerem parte das suas respectivas bases de cálculo, o *markup* será obtido com a aplicação da Equação 9.

$$M_{up} = \frac{1}{1 - \% DAV - \% M} \times (1 + \% ITV) \quad \text{Eq. 9}$$

A exemplo da Equação 8, a Equação 9 substitui os custos totais do produto pela unidade (1). O *markup* obtido com a aplicação da Equação 9 se aplicado no



custo total do produto proporcionará, mantidas inalteradas as demais variáveis, um preço de venda igual ao obtido com a aplicação da Equação 7.

A segunda forma de se obter o *markup* é através do cálculo do preço direto. Dividindo-se o preço de venda obtido pelo custo do produto levado em consideração, como resultado apresenta-se o *markup*. Como exemplo, utilizando-se o preço de venda obtido com a aplicação da Equação 6 dividido pelo custo total do produto levado em consideração na sua formação, obtém-se o *markup*.

Utilizando-se de qualquer tipo de margem na formação – de lucro bruto, de margem de contribuição ou de lucro líquido – os resultados proporcionados pela utilização da formação do preço direto ou através do *markup* são iguais. Somente haverá diferenças se forem efetuadas comparações entre uma metodologia que considera os impostos e contribuições como bases da própria formação com outras que não.

### 2.7.2 A utilização da margem de contribuição

Recorrendo-se as definições de Margem de Contribuição apresentadas anteriormente, a qual representa a parcela do preço destinada à cobertura das despesas administrativa e de vendas, a Tabela 5 apresenta sua estruturação.

**Tabela 5 Estrutura da margem de contribuição**

| Discriminação |  | Representação |
|---------------|--|---------------|
| A             | PV – Preço de venda                        | = B + C + D   |
| B             | CP - Custo total do produto                |               |
| C             | ITV - Impostos e taxas sobre venda         |               |
| D             | MC - Margem de contribuição                |               |
| E             | DAV – Despesas administrativas e de vendas | = E + F + G   |
| F             | ISL – Impostos sobre o lucro (IR e CS)     |               |
| G             | LL – Lucro líquido                         |               |

Fonte: (o autor)

Quando a margem de contribuição é utilizada na formação do preço, esta é definida de tal forma que representa a soma das necessidades para a cobertura das

despesas administrativas e de vendas, os impostos sobre o lucro e o lucro líquido desejado.

Com a metodologia de Bernardi (2004, p. 166), ajustada para a utilização da margem de contribuição e uniformizada a denominação das variáveis, a Equação 10 representa matematicamente a formação do preço.

$$PV = \frac{MP + MOD + CIP}{1 - \%ITV - \%MC} \quad \text{Eq. 10}$$

Esta equação é utilizada quando os impostos, as contribuições e as taxas sobre as vendas fazem parte das respectivas bases de cálculo. Como a margem de contribuição representa as despesas variáveis de venda e o lucro líquido, o seu percentual real obtido no preço é diferente do percentual nominal levado em consideração na formação. Por consequência, o lucro real obtido é maior que o lucro nominal objetivado, caracterizando o lucro sobre os impostos e contribuições incidentes sobre a venda.

Na legislação tributária dos países membros do Mercosul, os impostos e contribuições não fazem parte das respectivas bases de cálculo. Assim, adaptando-se a metodologia de formação do preço de Bernardi (2004, p. 166), a formação do preço pode ser representada pela Equação 11.

$$PV = \frac{MP + MOD + CIP}{1 - \%MC} \times (1 + \%ITV) \quad \text{Eq. 11}$$

A utilização da Equação 11, onde os impostos e contribuições não fazem parte da própria base de cálculo, proporciona resultados, cujas alíquotas reais são iguais as alíquotas nominais objetivadas na formação. O mesmo efeito se verifica na margem de contribuição e, por consequência, nos elementos que a compõem.

A construção do *markup* na formação do preço obedece aos mesmos critérios apresentados anteriormente e representados pelas Equações 8 e 9. Para o cálculo

do *markup* com a margem de contribuição para a formação do preço, substitui-se nas Equações 10 e 11 o custo total do produto pela unidade (1).

A margem de contribuição na formação do preço de venda substitui as despesas administrativas e de vendas, os impostos e contribuições incidentes sobre o lucro e o lucro líquido. Se as variáveis que compõem a margem de contribuição apresentarem a mesma magnitude, ao se utilizar a formação do preço com a margem de lucro líquido, os preços de venda serão iguais. Deve-se atentar somente para as características dos impostos na composição do preço, ou seja, se estes são simplesmente acrescidos ao preço ou se fazem parte de sua própria base de cálculo.

### 2.7.3 A utilização da margem bruta

A margem bruta é caracterizada como sendo a diferença entre o preço bruto de venda e os custos totais de produção. Assim, quando esta margem é utilizada na formação do preço, ela é definida de tal forma que substitui os impostos e taxas sobre venda, as despesas administrativas e de vendas e o lucro líquido desejado. A Tabela 6 apresenta a estruturação da margem bruta.

**Tabela 6 Estrutura da margem bruta**

| Discriminação |  | Representação   |
|---------------|--|-----------------|
| A             | PV – Preço de venda                        | = B + C         |
| B             | CP - Custo total do produto                |                 |
| C             | MB – Margem bruta                          | = D + E + F + G |
| D             | ITV - Impostos e taxas sobre venda         |                 |
| E             | DAV – Despesas administrativas e de vendas |                 |
| F             | ISL – Impostos sobre o lucro (IR e CS)     |                 |
| G             | LL – Lucro líquido                         |                 |

Fonte: (O autor)

Recorrendo-se novamente a metodologia de Bernardi (2004, p. 166), ajustada para a utilização da margem bruta, matematicamente a formação do preço é representada pela Equação 12.

$$PV = \frac{MP + MOD + CIP}{1 - \%MB} \quad \text{Eq. 12}$$

Com a Equação 12, os impostos, contribuições e taxas sobre as vendas, fazem parte das respectivas bases de cálculo na formação do preço. Por essa característica, as alíquotas e os percentuais nominais das variáveis que compõem a margem bruta, são diferentes dos resultados reais obtidos. O lucro líquido objetivado também faz parte da margem bruta, e sua base de cálculo inclui todas as demais variáveis inclusive o próprio lucro. Essa prática proporciona lucro sobre as despesas administrativas e de vendas, sobre os impostos e contribuições e sobre o próprio lucro.

Nos países membros do Mercosul, onde os impostos e contribuições são incluídos adicionalmente nos preços, a equação representativa da formação também é diferente. Adaptando-se a metodologia de formação do preço de Bernardi (2004, p. 166), a formação do preço pode ser representada pela Equação 13.

$$PV = (MP + MOD + CIP) \times (1 + \% MB) \quad \text{Eq. 13}$$

A exemplo das outras margens aplicadas nos preços o *markup* poderá ser obtido substituindo-se os custos de produção nas Equações 12 e 13 pela unidade (1).

Se o preço do mesmo produto, com as mesmas variáveis e representatividade, for elaborado com a utilização das três metodologias, independente de ser direto ou através do *markup*, será igual. Somente serão diferentes se forem construídos com a margem fazendo parte da própria base de cálculo ou não, dadas as características tributárias dos países membros do Mercosul.

A seguir, no Capítulo 3, são apresentadas as características tributárias dos países membros do Mercosul, a forma de tributação e as alíquotas de incidência de impostos e contribuições sobre o preço de venda das indústrias.

### **3 A REPRESENTATIVIDADE DA CARGA TRIBUTÁRIA**

Como o objetivo é obter a representatividade da carga tributária nos preços praticados nos países membros para posterior comparação, os preços de venda são ilustrativos, não podendo ser comparados. São apresentadas as simulações dos preços praticados nos quatro países membros, com o objetivo de se conhecer as respectivas cargas tributárias incidentes. Também são apresentados os impactos proporcionados pelas diferentes formas de inserção dos impostos e contribuições nos preços, conforme a característica tributária dos países membros. Para se compararem os preços, haveria a necessidade de se considerar os respectivos créditos quando se tratarem de impostos e contribuição não cumulativos.

Pelas dificuldades de obter os custos reais de um produto ou conjunto de produtos em empresas dos quatro países membros do Mercosul e, como o objetivo não é comparar os preços e sim a carga tributária, fixou-se o custo de produção de um bem de consumo qualquer em US\$ 100.00. Esse custo é utilizado para a simulação do preço de venda nos quatro países membros, obedecidas as respectivas legislações tributárias. O preço de venda simulado é a base para a apuração da representatividade da carga tributária.

Da mesma forma, foi considerado para todas as situações, um lucro líquido objetivado de 10,00% e as despesas de administração e vendas correspondem a 12,00% do faturamento da empresa. Na simulação do preço utilizou-se da metodologia de formação de Sartori (2004), com a utilização da margem de lucro líquido, representada pela Equação 6.

Na representatividade da carga tributária sobre o preço de venda não foram considerados os impostos seletivos sobre o consumo. Isso se deve a inexistência de uniformização das alíquotas desses impostos nas respectivas legislações, o que dificulta a demonstração. Nos respectivos países apresentam-se alíquotas diferentes para diferentes produtos. Também, as quantidades de produtos, sujeitos ao imposto seletivo sobre o consumo nos quatro países, são diferentes. Assim, esse imposto

não é considerado na representatividade da carga tributária, embora seja demonstrada a forma de sua inclusão no preço.

## **3.1 Argentina**

### **3.1.1 Imposto sobre a renda**

Na Argentina o imposto sobre a renda é representado pelo Imposto sobre os Ganhos ou o Lucro – IGL. Esse imposto é regulamentado pela Lei nº 649 (1997) e incide sobre o lucro de todas as atividades industriais, comerciais, agropecuárias, de prestação de serviços e pessoais.

A alíquota de incidência do IGL, conforme o art. 69 da Lei nº 649 (1997), alterado pela Lei nº 25.063 (1998, art. 4º), é de 35%. As pequenas empresas com tratamento especial não estão sujeitas ao IGL.

### **3.1.2 Impostos gerais sobre o consumo**

#### **3.1.2.1 Imposto sobre o valor agregado**

O Imposto sobre o Valor Agregado – IVA é regulamentado pelo Decreto nº 280 (1997), e incide sobre o comércio de bens móveis e na prestação de serviços. O IVA apresenta características não cumulativas e incide sobre o preço líquido de venda, não fazendo parte de sua própria base de cálculo.

Conforme o Decreto nº 280 (1997, art. 28), a alíquota básica do IVA é de 21,00% sendo que, em alguns casos especiais, pode ser reduzida em 50,00%. Os casos especiais podem ser representados por operações com animais vivos, carnes e seus derivados, frutas, verduras e alguns produtos de origem agrícola.

Os produtos destinados ao mercado externo são isentos do IVA. Nas importações, o imposto incide sobre o preço de internalização, descontado o Imposto Interno (DECRETO nº 280, 1997, art. 25).

### **3.1.2.2 Imposto sobre a receita bruta**

O Imposto sobre a Receita Bruta - IRB é aplicado em nível de províncias e apresenta características cumulativas. Conforme o art. 123 da Constituição Argentina (1994), as províncias possuem autonomia para estabelecer suas respectivas constituições e regulamentar a ordem política, administrativa, econômica e financeira.

As alíquotas de incidência são determinadas pelas constituições das províncias e pelas respectivas legislações tributárias, variando de 0,00% a 4,00%. O IRB incide sobre as indústrias, comércio e prestação de serviços e a base de cálculo é o preço líquido de venda, ou seja, o preço deduzido de todos os impostos incidentes em nível federal (CANO, 2001).

A exemplo do Brasil, o IRB é utilizado pelas províncias como forma de se incentivar novos investimentos e, em alguns casos são isentadas as operações destinadas ao mercado exterior.

Pelas diferentes alíquotas existentes, e pela quantidade de demonstrações necessárias para se demonstrar a representatividade do imposto no preço em todas as províncias, será considerada a maior alíquota, ou seja, de 4,00%.

### **3.1.3 Imposto seletivo sobre o consumo**

O imposto seletivo sobre o consumo, representado pelo Imposto Interno – II, é regulamentado pela Lei nº 24.674 (1996) e grava a primeira transação ou a entrada do produto industrial no território nacional. As alíquotas de incidência são diferenciadas conforme a essencialidade do produto e são apresentadas na referida Lei.

O Imposto Interno não é cumulativo e incide sobre o preço líquido de venda (preço deduzido dos demais impostos), não fazendo parte de sua própria base de cálculo. As operações realizadas com o mercado externo, conforme art. 10 da Lei nº 24.674 (1996), são isentas do imposto.

#### **3.1.4 Tratamento especial para pequenos contribuintes**

O tratamento especial dispensado aos pequenos contribuintes na Argentina é tratado pela Lei nº 25.865 (2003) e é representado pelo Regime Simplificado para Pequenos Contribuintes – RS. O principal critério adotado para o enquadramento da empresa no RS é o faturamento anual. Conforme o art. 2º do Anexo da Lei nº 25.865 (2003) o limite de enquadramento no RS é de \$ 144.000,00 (cento e quarenta e quatro mil pesos argentinos).

As empresas enquadradas no RS estão sujeitas ao *Monotributo*, o qual substitui, no âmbito federal, o Imposto sobre os Ganhos ou o Lucro - IGL e o Imposto sobre o Valor Agregado IVA. Esse imposto é determinado conforme a faixa de faturamento das empresas, área ocupada e consumo anual de energia elétrica (Tabela 1). Se o bem produzido por uma empresa enquadrada do RS estiver sujeito ao Imposto Interno, receberá tratamento igual ao da tributação normal (LEI nº 25.865, 2003, art. 6º).

Devido ao tratamento diferenciado dado as empresas enquadradas no regime, o *Monotributo* apresenta características cumulativas, não havendo direitos a créditos do imposto nas compras. No âmbito provincial as empresas enquadradas no RS estão sujeitas ao mesmo tratamento dispensado às empresas com tributação normal.

#### **3.1.5 Representatividade dos impostos e contribuições**

Na Argentina, como apresentado anteriormente, existem impostos que incidem sobre o preço de venda e sobre o lucro objetivado. Se a base de cálculo dos



impostos fosse constituída somente do preço de venda, a soma das alíquotas desses representaria a carga tributária.

Considerando os impostos sobre o preço e sobre o lucro, conforme as características tributárias da Argentina, são apresentadas a seguir, as simulações da formação do preço de venda e a representatividade da carga tributária sobre os preços para as duas formas de tributação existentes.

### 3.1.5.1 Empresas com tributação normal

#### 3.1.5.1.1 Mercado interno

A alíquota do Imposto sobre os Ganhos ou o Lucro – IGL incidente sobre o lucro é de 35,00%. Considerando que deve-se acrescentar o IGL ao lucro líquido objetivado, a margem a ser considerada na formação do preço com a aplicação da Equação 5, será de:

$$M_{LL} = \frac{10,00\%}{1 - 35,00\%} = 15,38\%$$

Utilizando-se da Equação 7, o preço de venda para operações realizadas no mercado interno será de:

$$PV = \frac{US\$ 100.00}{1 - 12,00\% - 15,38\%} \times (1 + 25,00\%) = US\$ 172.14$$

No cálculo do preço de venda, o ITV de 25,00% corresponde a alíquota do IVA (21,00%) e a do IRB (4,00%). As despesas administrativas e de vendas correspondem a 12,00% e a margem objetivada no preço, incluída a tributação sobre o lucro, é de 15,38%. Se o produto, utilizado para a demonstração da representatividade da carga tributária, estiver sujeito ao Imposto Interno (II), a alíquota nominal deste deve ser acrescentada ao ITV.

A decomposição do preço obtido é apresentada na Tabela 7.

**Tabela 7 Decomposição do preço de empresas com tributação normal: Argentina mercado interno**

| Discriminação                              | US\$    | % sobre o PBV | % sobre o PLV |
|--|---------|---------------|---------------|
| PBV - Preço bruto de venda                 | 172.14  | 100,00%       | 125,00%       |
| ITV - Impostos e taxas sobre vendas        | -34.43  | 20,00%        | 25,00%        |
| IVA  | -28.92  | 16,80%        | 21,00%        |
| IRB  | -5.51   | 3,20%         | 4,00%         |
| Imposto Interno                            | 0.00    | 0,00%         | 0,00%         |
| PLV - Preço líquido de venda               | 137.71  | 80,00%        | 100,00%       |
| DAV - Despesas administrativas e de vendas | -16.53  | 9,60%         | 12,00%        |
| CP - Custo de produção                     | -100.00 | 58,09%        | 72,62%        |
| LB - Lucro antes do IGL                    | 21.19   | 12,31%        | 15,38%        |
| IGL - Imposto sobre ganhos ou o lucro      | -7.42   | 4,31%         | 5,38%         |
| LL - Lucro líquido                         | 13.77   | 8,00%         | 10,00%        |

Fonte: (o autor)

O valor monetário dos impostos de US\$ 34.43 em relação ao preço líquido de venda de US\$ 137.71, apresentados na Tabela 7, corresponde a alíquota real de 25,00%. A alíquota real de 35,00% do IGL representa a relação do valor monetário deste (US\$ 7.42) com lucro (US\$ 21.19). Ao se transformar a alíquota real do IGL sobre o lucro em alíquota real sobre o preço líquido de venda, a alíquota será de 5,38% (US\$ 7.42 / US\$ 137.71 x 100%).

A soma das alíquotas reais dos impostos incidentes sobre o preço com a alíquota real do imposto sobre o lucro em relação ao próprio preço, representa a carga tributária total de 30,38% (25,00% + 5,38%). Essa carga incide sobre o preço de venda da produção industrial.

#### 3.1.5.1.2 Mercado externo

Com a isenção do Imposto sobre o Valor Agregado – IVA e do Imposto Interno - II, o ITV (Impostos e Taxas sobre Vendas) seria representado somente pelo Imposto sobre as Receitas Brutas – IRB. O preço de venda, aplicando a Equação 7, será:

$$PV = \frac{US\$ 100.00}{1 - 12,00\% - 15,38\%} \times (1 + 4,00\%) = US\$ 143.22$$

Neste cálculo, o ITV é representado pelo IRB de 4,00%, as despesas de vendas e administração correspondem a 12,00% e a margem considerada na formação do preço é de 15,38%. O preço decomposto é apresentado na Tabela 8.

**Tabela 8 Decomposição do preço de empresas com tributação normal: Argentina mercado externo**

| Discriminação                              | US\$    | % sobre o PBV | % sobre o PLV |
|--|---------|---------------|---------------|
| PBV - Preço bruto de venda                 | 143.22  | 100,00%       | 104,00%       |
| ITV - Impostos e taxas sobre vendas        | -5.51   | 3,85%         | 4,00%         |
| IVA  | 0.00    | 0,00%         | 0,00%         |
| IRB  | -5.51   | 3,85%         | 4,00%         |
| Imposto Interno                            | 0.00    | 0,00%         | 0,00%         |
| PLV - Preço líquido de venda               | 137.71  | 96,15%        | 100,00%       |
| DAV - Despesas administrativas e de vendas | -16.53  | 11,54%        | 12,00%        |
| CP - Custo de produção                     | -100.00 | 69,82%        | 72,62%        |
| LB - Lucro antes do IGL                    | 21.19   | 14,79%        | 15,38%        |
| IGL - Imposto sobre ganhos ou o lucro      | -7.42   | 5,18%         | 5,38%         |
| LL - Lucro líquido                         | 13.77   | 9,62%         | 10,00%        |

Fonte: (o autor)

No mercado externo, o valor monetário dos impostos sobre o preço líquido de venda corresponde a 4,00%, conforme apresentado na Tabela 8. O valor monetário do IGL de US\$ 7.42, relacionado com o preço líquido de venda (US\$ 137.71), corresponde a 5,38%. Somando-se as alíquotas reais dos impostos sobre o preço (4,00%) com a alíquota real do IGL em relação ao preço líquido de venda (5,38%), apresenta-se a carga tributária total de 9,38%.

### 3.1.5.2 Pequenas empresas com tratamento especial

Os valores fixos mensais do *Monotributo* por categoria de empresas são apresentados na Tabela 1. Os valores das contribuições apresentados referem-se ao limite máximo por categoria de empresa.

Ao se relacionar os valores fixos do *Monotributo* com os diversos valores de faturamentos possíveis na mesma categoria, obtém-se alíquotas diferenciadas para cada nível. A título de exemplo, considerando a categoria F, onde o faturamento máximo anual para enquadramento é de \$ 12.000,00 (doze mil pesos argentinos), a contribuição mensal é de \$ 33,00 (trinta e três pesos argentinos). A contribuição anual será de \$ 396,00 (trezentos e noventa e seis pesos argentinos). Relacionando-se o *Monotributo* anual com a faixa de faturamento de \$ 12.000,00, a alíquota correspondente será de 3,30%. Se o faturamento anual corresponder a \$ 10.000,00 o *Monotributo* corresponderá a 3,96% ( $\$ 396,00 / 10.000,00 \times 100\%$ ). Se o faturamento anual for de \$ 8.000,00, o *Monotributo* será de 4,95%.

Verifica-se que, na própria categoria de enquadramento, a medida que o faturamento aumenta (em direção ao limite) a alíquota de contribuição para com o *Monotributo* se reduz. Esse fato é verificado em todas as categorias apresentadas na Tabela 1.

Considerando somente os limites de faturamento das respectivas categorias de empresas industriais, a transformação da contribuição mensal do *Monotributo* em alíquota é apresentada na Tabela 9.

**Tabela 9 Alíquotas máximas do *Monotributo* por categoria de empresas industriais: Argentina**

| <b>Categoria</b> | <b>Faturamento Bruto Anual em \$</b> | <b>Contribuição Mensal em \$</b> | <b>Contribuição Anual em \$</b> | <b>Alíquotas Mensais</b> |
|------------------|--------------------------------------|----------------------------------|---------------------------------|--------------------------|
| F                | 12.000,00                            | 33,00                            | 396,00                          | 3,30%                    |
| G                | 24.000,00                            | 39,00                            | 468,00                          | 1,95%                    |
| H                | 36.000,00                            | 75,00                            | 900,00                          | 2,50%                    |
| I                | 48.000,00                            | 118,00                           | 1.416,00                        | 2,95%                    |
| J                | 72.000,00                            | 194,00                           | 2.328,00                        | 3,23%                    |
| K                | 96.000,00                            | 310,00                           | 3.720,00                        | 3,88%                    |
| L                | 120.000,00                           | 405,00                           | 4.860,00                        | 4,05%                    |
| M                | 144.000,00                           | 505,00                           | 6.060,00                        | 4,21%                    |

Fonte: (o autor)

Recorrendo-se a Equação 7, o preço de venda para empresas enquadradas no *Monotributo* com faturamento anual até \$ 12.000,00 (doze mil pesos argentinos) será de:

$$PV = \frac{US\$ 100.00}{1 - 12,00\% - 10,00\%} \times (1 + 7,30\%) = US\$ 137.56$$

No cálculo do PV, o ITV de 7,30% corresponde ao IRB de 4,00% mais o *Monotributo* de 3,30%. As despesas administrativas e de vendas equivalem a 12,00% e a margem de lucro é de 10,00%.

No ITV, substituindo-se a alíquota correspondente ao *Monotributo* pelas alíquotas de cada uma das categorias apresentadas na Tabela 9, os preços de venda serão:

- Faturamento até \$ 12.000,00 o preço será de US\$ 137.56;
- Faturamento até \$ 24.000,00 o preço será de US\$ 135.83;
- Faturamento até \$ 36.000,00 o preço será de US\$ 136.54;
- Faturamento até \$ 48.000,00 o preço será de US\$ 137.12;
- Faturamento até \$ 72.000,00 o preço será de US\$ 137.48;
- Faturamento até \$ 96.000,00 o preço será de US\$ 138.30;
- Faturamento até \$ 120.000,00 o preço será de US\$ 138.53;
- Faturamento até \$ 144.000,00 o preço será de US\$ 138.73.

Os preços praticados pelas empresas enquadradas no *Monotributo*, em operações internas e externas, apresentam o mesmo preço de venda. O IRB incidente sobre o preço, em operações com o exterior, representará um crédito para ser compensado quando devido em operações internas.

O preço de US\$ 138.73, estabelecido para uma empresa com faturamento anual correspondente ao limite máximo de enquadramento de \$ 144.000,00, é decomposto na Tabela 10.

**Tabela 10 Decomposição do preço de empresas enquadradas no *Monotributo*: Argentina**  
**Faturamento anual de \$ 144.000,00**

| Discriminação                              | US\$    | % sobre o PBV | % sobre o PLV |
|--|---------|---------------|---------------|
| PBV - Preço bruto de venda                 | 138.73  | 100,00%       | 108,21%       |
| ITV - Impostos e taxas sobre vendas        | -10.53  | 7,59%         | 8,21%         |
| <i>Monotributo</i>                         | -5.40   | 3,89%         | 4,21%         |
| IRB  | -5.13   | 3,70%         | 4,00%         |
| Imposto Interno                            | 0.00    | 0,00%         | 0,00%         |
| PLV - Preço líquido de venda               | 128.21  | 92,41%        | 100,00%       |
| DAV - Despesas administrativas e de vendas | -15.38  | 11,09%        | 12,00%        |
| CP - Custo de produção                     | -100.00 | 72,08%        | 78,00%        |
| LL - Lucro líquido                         | 12.82   | 9,24%         | 10,00%        |

Fonte: (o autor)

A carga tributária sobre o preço de venda de uma empresa enquadrada no *Monotributo*, com faturamento anual de \$ 144.000,00 é de 8,21%. Essa carga tributária é obtida ao relacionar o valor monetário dos impostos de US\$ 10.53 com o preço líquido de venda de US\$ 128.21, demonstrados na Tabela 10.

## 3.2 Brasil

### 3.2.1 Impostos sobre a renda

Os impostos e contribuições sobre a renda ou o lucro líquido, representados pelo Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas (IRPJ) e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), apresentam alíquotas diferenciadas conforme a forma de enquadramento tributário da empresa.

A alíquota nominal do IRPJ para empresas tributadas pelo lucro real é de 15,00% sobre o lucro, enquanto que, para as empresas industriais tributadas pelo lucro presumido, esta equivale a 1,20% sobre o faturamento. Nas empresas industriais tributadas pelo lucro presumido, presume-se que o lucro é de 8,00% e sobre este é aplicada a alíquota de 15% correspondente ao imposto, resultando no percentual de 1,20% sobre o faturamento (LEI nº 9.249, 1995).

Se a base de cálculo mensal do imposto exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) incidirá uma alíquota nominal adicional de 10,00% a título de IRPJ. Na empresa tributada pelo lucro real a base de cálculo é o lucro. Para a empresa tributada pelo lucro presumido, a base de cálculo é o resultado da aplicação de 8,00% sobre o faturamento bruto verificado no período (LEI nº 9.430, 1996).

As empresas que apresentarem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior ou que apresentarem faturamento, anual ou durante o exercício social, superior a R\$ 12.000.000,00 (doze milhões de reais) obrigatoriamente devem se enquadrar na tributação pelo lucro real (LEI nº 9.249, 1995).

Conforme o art. 37 da Lei nº 10.637 (2002), a alíquota da CSLL é de 9,00%. A base de cálculo para as empresas tributadas pelo lucro real é o lucro obtido. Considerando as empresas tributadas pelo lucro presumido, a base de cálculo é obtida através da presunção de que o lucro é de 12,00%. Assim, a alíquota nominal de 9,00% da CSLL sobre o lucro presumido de 12,00%, equivale a 1,08% sobre o faturamento (LEI nº 10.684, 2003).

Ao se comparar as bases de cálculos para o IRPJ e a CSLL, para a mesma empresa, a legislação brasileira presume lucros diferentes. Para o cálculo do IRPJ presume-se a existência de um lucro de 8,00% e para o cálculo da CSLL, o lucro presumido é de 12,00%.

De forma resumida, as alíquotas nominais dos impostos e contribuições sobre a renda ou o lucro incidentes sobre a produção industrial brasileira, são:

- Para empresas tributadas pelo lucro real
  - IRPJ: 15,00% sobre o lucro;
  - CSLL: 9,00% sobre o lucro.
- Para empresas tributadas pelo lucro presumido:
  - IRPJ: 1,20% sobre o faturamento;
  - CSLL: 1,08% sobre o faturamento.

Se a base de cálculo do IRPJ, independente da forma de tributação, for superior a R\$ 20.000,00 mensais, adiciona-se 10,00% à alíquota de incidência.

Assim, o IRPJ para as empresa tributadas pelo lucro real será de 25,00% e para as empresas tributadas pelo lucro presumido será de 2,00% sobre o faturamento. Esse percentual será obtido pela aplicação da alíquota de 25,00% sobre a base de cálculo de 8,00%.

### 3.2.2 Impostos gerais sobre o consumo

#### 3.2.2.1 Imposto sobre o valor agregado

No Brasil, o imposto sobre o valor agregado é representado pelo Imposto sobre a Circulação de Mercadorias, sobre o Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações – ICMS. Apresenta características não cumulativas e é aplicado em nível de estados (CANO, 2001).

Segundo o art. 155 da Constituição Federal (1988), é de competência dos estados e do Distrito Federal a instituição do ICMS, cabendo ao Senado Federal o estabelecimento de alíquotas máximas e mínimas, internas (no Estado) e externas (interestadual). Também, segundo o mesmo artigo, o ICMS incide sobre bens e serviços importados do exterior e não incide sobre operações com produtos industriais destinados à exportação.

De forma geral, segundo Cano (2001, p. 21), as alíquotas nominais internas (operações no próprio Estado) do ICMS praticadas são de 18,00% sobre o valor das operações. As alíquotas nominais do ICMS praticadas em operações interestaduais são apresentadas na Tabela 11.

**Tabela 11 Alíquotas do ICMS em operações interestaduais: Brasil**

| Regiões de Origem | Regiões de Destino |          |             |                |         |        |
|-------------------|--------------------|----------|-------------|----------------|---------|--------|
|                   | Norte              | Nordeste | Cento Oeste | Espírito Santo | Sudeste | Sul    |
| Norte             | 12,00%             | 12,00%   | 12,00%      | 12,00%         | 12,00%  | 12,00% |
| Nordeste          | 12,00%             | 12,00%   | 12,00%      | 12,00%         | 12,00%  | 12,00% |
| Centro Oeste      | 12,00%             | 12,00%   | 12,00%      | 12,00%         | 12,00%  | 12,00% |
| Espírito Santo    | 12,00%             | 12,00%   | 12,00%      | 18,00%         | 12,00%  | 12,00% |
| Sudeste           | 7,00%              | 7,00%    | 7,00%       | 7,00%          | 12,00%  | 12,00% |
| Sul               | 7,00%              | 7,00%    | 7,00%       | 7,00%          | 12,00%  | 12,00% |

Fonte: Adaptado do Sebrae (2005)



Considerando que a maior concentração de indústrias estão localizadas nas regiões Sul e Sudeste, para efeitos de simulação de preços, serão consideradas as alíquotas nominais internas de 18,00% e as interestaduais de 12,00%.

### 3.2.2.2 *Outros impostos gerais sobre o consumo*

Os demais impostos e contribuições incidentes sobre a produção industrial brasileira são representados pelo PIS e pela COFINS, os quais se diferenciam em termos de alíquotas e cumulatividade, conforme a característica tributária da empresa.

O PIS e a COFINS incidem sobre o faturamento das pessoas jurídicas de direito privado e das equiparadas pela legislação do Imposto de Renda. Para as empresas tributadas pelo lucro presumido, as alíquotas nominais do PIS e da COFINS são de 0,65% e de 3,00% respectivamente, sendo caracterizados como impostos cumulativos, sem direito a créditos (IN SRF nº 247, 2002, art. 52).

Considerando as empresas tributadas pelo lucro real, conforme art. 60 da IN SRF nº 247 (2002), a alíquota nominal do PIS é de 1,65%, caracterizando-se como imposto não cumulativo, podendo ser descontados os valores pagos na compra quando devidos na venda. As vendas derivadas de exportações, conforme art. 46 da mesma Instrução Normativa, são isentas do PIS.

A alíquota nominal da COFINS para empresas tributadas pelo lucro real é de 7,60% e apresenta características não cumulativas. As operações realizadas com o mercado externo são isentas dessa contribuição (LEI nº 10.833, 2003).

Resumidamente, as alíquotas nominais do PIS e da COFINS, são:

- Para empresas tributadas pelo lucro real:
  - PIS - não cumulativo: 1,65% sobre o faturamento;
  - COFINS - não cumulativo: 7,60% sobre o faturamento.
- Para empresas tributadas pelo lucro presumido:
  - PIS - cumulativo: 0,65% sobre o faturamento;

- COFINS - cumulativo: 3,00% sobre o faturamento.

### 3.2.3 Imposto seletivo sobre o consumo

O IPI regulamentado pela Lei nº 4.544 (2002) apresenta alíquotas nominais diferenciadas conforme a essencialidade dos produtos. Conforme o art. 163 da referida lei, apresenta características não cumulativas. Trata-se de um imposto que, segundo o art. 131, incide sobre os preços industriais, onde já estão inclusos os demais impostos e contribuições. É um imposto que incide sobre todos os demais.

Os produtos industriais destinados ao mercado externo, conforme art. 153 da Constituição Federal (1988) e art. 18 da Lei nº 4.544 (2002), não estão sujeitos ao IPI. A exemplo de outras alterações verificadas na legislação tributária, o caráter de imunidade nas exportações, bem como a não cumulatividade do imposto, só poderão ser alterados através de emenda constitucional.

As alíquotas de incidência do IPI, conforme a essencialidade dos produtos industriais, são tratadas pela Lei nº 4.542 (2002) que instituiu a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI.

### 3.2.4 Tratamento especial para pequenos contribuintes

O tratamento especial dispensado aos pequenos contribuintes, no Brasil, é regulamentado pela Lei nº 9.317 (1996), a qual instituiu o Sistema Integrado de Pagamentos de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte. – SIMPLES.

O SIMPLES substitui todos os impostos e contribuições sobre a renda, os impostos gerais sobre o consumo e o imposto seletivo sobre o consumo. No âmbito Federal, as alíquotas nominais de incidência do SIMPLES são estabelecidas conforme as faixas de faturamento anual das empresas, conforme apresentado na Tabela 2 Faixas de enquadramento do SIMPLES. As empresas do setor industrial, a título de IPI, estão sujeitas a um acréscimo de 0,50% nas alíquotas.

No âmbito Estadual, O ICMS é substituído, conforme a Lei nº 9.317 (1996), complementada pela Lei nº 9.732 (1998), pelo SIMPLES Estadual e as alíquotas nominais de incidência, de acordo com as faixas de faturamento anual da empresa, são apresentadas na Tabela 3 Faixas de enquadramento no SIMPLES Estadual.

Devido ao tratamento diferenciado dado as empresas enquadradas no sistema, o SIMPLES Federal, Estadual e o IPI apresentam características cumulativas, não havendo direitos de créditos nas compras.

### **3.2.5 Representatividade dos impostos e contribuições**

Para se apurar a representatividade dos impostos e contribuições no preço de venda, inicialmente é necessário realizar uma simulação na sua formação, visto que, pela característica da legislação brasileira, as alíquotas nominais objetivadas são diferentes das alíquotas reais obtidas. Se as alíquotas nominais dos impostos e contribuições fossem iguais as alíquotas reais obtidas, não haveria a necessidade de se simular a formação do preço de venda. Neste caso, bastaria que se somassem as alíquotas de todos os impostos e contribuições incidentes no preço para a obtenção da representatividade.

Considerando todas as formas de tributação estabelecidas pela legislação brasileira, são apresentadas a seguir, as simulações da formação do preço de venda para as empresas industriais tributadas pelo lucro real, pelo lucro presumido e para as enquadradas no SIMPLES. Também é demonstrada a representatividade da carga tributária sobre os preços para todas as formas de tributação existentes.

Nas demonstrações da representatividade da carga tributária sobre os preços praticados pela indústria brasileira, não foi considerada a incidência do IPI. Se o IPI fosse considerado, para sua obtenção seria aplicada a sua respectiva alíquota nominal sobre o preço bruto de venda, ou seja, sobre o preço de venda acrescido de todos os demais impostos. Para se obter a alíquota real de incidência seria necessário relacionar percentualmente o valor monetário do IPI obtido com o preço líquido de venda. Este é um imposto que não faz parte de sua própria base de cálculo.

### 3.2.5.1 Empresas tributadas pelo lucro real

#### 3.2.5.1.1 Mercado interno

Para a elaboração do preço de venda deve-se tratar de forma diferenciada as empresas tributadas pelo lucro real que apresentam a base de cálculo do IRPJ até o lucro de R\$ 20.000,00 e superior a R\$ 20.000,00. Para as segundas, deve-se considerar um acréscimo de 10,00% no IRPJ. O PIS e a COFINS são iguais para as duas formas de tributação e correspondem as alíquotas de 1,65% e 7,60%, respectivamente.

#### a) operações no Estado

Para as empresas classificadas nesta condição, em operações no Estado, a alíquota de incidência do ICMS sobre o preço é de 18,00%. Os impostos e contribuições sobre o lucro totalizam 24,00% e são representados pelo IRPJ e CSLL que correspondem as alíquotas de 15,00% e 9,00% respectivamente.

Como está se objetivando uma margem líquida de lucro de 10,00%, sabendo-se que o lucro é tributado em 24,00%, recorrendo-se a Equação 5, a margem a ser aplicada na formação do preço será de:

$$M_{LL} = \frac{10,00\%}{1 - 24,00\%} = 13,16\%$$

Com a aplicação da Equação 6, o preço de venda para operações realizadas no próprio Estado, por uma empresa tributada pelo lucro real, cuja base de cálculo o IRPJ seja de até R\$ 20.000,00, será de:

$$PV = \frac{US\$ 100.00}{1 - 27,25\% - 12,00\% - 13,16\%} = US\$ 210.13$$

No cálculo do PV, o ITV de 27,25% corresponde a soma das alíquotas do PIS, COFINS e ICMS, as despesas administrativas e de vendas correspondem a

12,00% e a margem objetivada no preço, incluída a tributação sobre o lucro, é de 13,16%.

Para se obter a representatividade da carga tributária incidente, inicialmente é necessária a decomposição do preço obtido, conforme a Tabela 12.

**Tabela 12 Decomposição do preço de empresas tributadas pelo lucro real com base de cálculo do IRPJ até R\$ 20.000,00: Brasil – operações no estado**

| Discriminação                                | US\$    | % sobre o PBV | % sobre o PLV |
|--|---------|---------------|---------------|
| PBV - Preço bruto de venda                   | 210.13  | 100,00%       | 137,46%       |
| ITV - Impostos e taxas sobre vendas          | -57.26  | 27,25%        | 37,46%        |
| PIS  | -3.47   | 1,65%         | 2,27%         |
| COFINS                                       | -15.97  | 7,60%         | 10,45%        |
| ICMS   | -37.82  | 18,00%        | 24,74%        |
| PLV – Preço líquido de venda                 | 152.87  | 72,75%        | 100,00%       |
| CP - Custo de produção                       | -100.00 | 47,59%        | 65,42%        |
| MC - Margem de contribuição                  | 52.87   | 25,16%        | 34,58%        |
| DAV - Despesas administrativas e de vendas   | -25.22  | 12,00%        | 16,49%        |
| LB - Lucro antes do IRPJ e CSLL              | 27.65   | 13,16%        | 18,09%        |
| ICL - Impostos e contribuições sobre o lucro | -6.64   | 3,16%         | 4,34%         |
| IRPJ   | -4.15   | 1,97%         | 2,71%         |
| CSLL   | -2.49   | 1,18%         | 1,63%         |
| LL - Lucro Líquido                           | 21.02   | 10,00%        | 13,75%        |

Fonte: (o autor)

Analisando a Tabela 12, ao se relacionar o valor nominal dos impostos e contribuições obtidos com o preço bruto de venda do produto, verifica-se que as alíquotas obtidas são exatamente iguais as alíquotas objetivadas na formação. Como exemplo, verifica-se que o valor de US\$ 3.47 referente ao PIS corresponde à alíquota de 1,65% sobre o preço bruto de venda.

A igualdade entre as alíquotas obtidas e as alíquotas objetivadas deve-se ao fato de que está se relacionando os impostos e contribuições com o preço bruto de venda, dos quais eles também fazem parte. Se os impostos e contribuições também fazem parte do preço, então esses também estão sendo calculados sobre eles mesmos. Por exemplo, no cálculo do PIS a base de seu cálculo inclui o próprio PIS, ou seja, o PIS incide sobre ele mesmo.

Para se obter as alíquotas reais dos impostos e contribuições incidentes sobre o preço, deve-se relacionar os mesmos com o preço líquido de venda. Ao se relacionar o valor monetário dos impostos e contribuições incidentes sobre a venda com o preço líquido de venda, verifica-se que as alíquotas obtidas são diferentes das alíquotas objetivadas. Utilizando-se novamente o PIS como exemplo, ao relacionar o seu valor monetário de US\$ 3.47 com o preço líquido de venda de US\$ 152.87, obtém-se a alíquota real de 2,27%. A alíquota nominal objetivada era de 1,65%.

Considerando o valor monetário dos impostos e contribuições sobre a venda de US\$ 57.26, apresentado na Tabela 12, e relacionando-o com o preço líquido de venda de US\$ 152.87, verifica-se que a soma das alíquotas reais corresponde a 37.46% ( $\text{US\$ } 57.26 / \text{US\$ } 152.87 \times 100\%$ ). A soma das alíquotas nominais, ou seja, das objetivadas na formação do preço é de 27,25%.

Ao se analisar o lucro líquido obtido e demonstrado na Tabela 12, verifica-se que a margem objetivada também é diferente da margem obtida. Considerando o preço bruto de venda de US\$ 210.13, o lucro líquido de US\$ 21.02 é de 10,00%. Mas, ao se considerar o preço líquido de venda de US\$ 152.87, o lucro líquido de US\$ 21.02 será de 13,75% ( $\text{US\$ } 21.02 / \text{US\$ } 152.87 \times 100\%$ ). Verifica-se, portanto, que o lucro líquido nominal objetivado de 10,00%, equivale ao lucro líquido real de 13,75%.

Assim, considerando somente os impostos e contribuições sobre o preço, a carga tributária, em empresas tributadas pelo lucro real e que apresentam uma base de cálculo do IRPJ de até R\$ 20.000,00, é de 37,46%.

As alíquotas reais e nominais dos impostos e contribuições sobre o lucro são iguais. Essa igualdade é verificada porque os impostos e contribuições sobre o lucro não fazem parte de sua própria base de cálculo. Dessa forma, correspondem a uma carga tributária de 24,00% sobre o lucro. Se forem mantidas inalteradas as variáveis consideradas no cálculo do preço, a carga tributária de 24,00% sobre o lucro, corresponde a alíquota nominal de 3,16% sobre o preço. Conforme a Tabela 12, a alíquota nominal de 3,16% é obtida relacionando-se o valor monetário dos impostos e contribuições sobre o lucro com o preço bruto de venda ( $\text{US\$ } 6.64 / \text{US\$ } 210.13 \times 100\%$ ).

A alíquota real dos impostos e contribuições sobre o lucro em relação ao preço líquido de venda será de 4,34%. Essa alíquota é obtida relacionando-se o valor monetário dos impostos e contribuições sobre o lucro (US\$ 6.64) com o preço líquido de venda de US\$ 152.87.

De forma resumida, a carga tributária em operações no Estado, sobre empresas tributadas pelo lucro real e que apresentam uma base de cálculo do IRPJ de até R\$ 20.000,00, corresponde a 41,80% sobre o preço líquido de venda (37,46% + 4,34%). Nessa carga tributária não foi considerado o IPI.

Se o produto considerado estiver sujeito ao IPI, o mesmo será obtido aplicando-se a sua respectiva alíquota no preço de venda obtido de US\$ 210.13. Como exemplo, considerando uma alíquota nominal do IPI de 15,00%, o valor deste seria de US\$ 31.52 (US\$ 210.13 x 15,00%). Relacionando o valor monetário do IPI obtido (US\$ 31.52) com o respectivo preço líquido de venda de US\$ 152.87 (Tabela 12), a alíquota real será de 20,62%. Somando essa alíquota real com a carga tributária obtida antes da aplicação do IPI, obtém-se a carga tributária total de 62,42% (41,80% + 20,62%).

Para as empresas que apresentam a base de cálculo do IRPJ superior a R\$ 20.000,00, deve se acrescentar 10,00% sobre a alíquota do IRPJ. A carga tributária sobre o lucro será de 34,00% (IRPJ 15,00%, Adicional do IRPJ 10,00% e CSLL 9,00%). A margem a ser utilizada na formação do preço de venda de uma empresa com lucro superior a R\$ 20.000,00, com a aplicação da Equação 5, será de:

$$M_{LL} = \frac{10,00\%}{1 - 34,00\%} = 15,15\%$$

Com uma base de cálculo do IRPJ superior a R\$ 20.000,00, para operações no próprio Estado, o preço de venda para empresas tributadas pelo lucro real, com a mesma margem líquida de lucro, aplicando-se a Equação 6, será:

$$PV = \frac{US\$ 100.00}{1 - 27,25\% - 12,00\% - 15,15\%} = US\$ 219.30$$

A decomposição do preço é apresentada na Tabela 13.

**Tabela 13 Decomposição do preço de empresas tributadas pelo lucro real com base de cálculo do IRPJ superior a R\$ 20.000,00: Brasil – operações no estado**

| Discriminação                                | US\$    | % sobre o PBV | % sobre o PLV |
|--|---------|---------------|---------------|
| PBV - Preço bruto de venda                   | 219.30  | 100,00%       | 137,46%       |
| ITV - Impostos e taxas sobre vendas          | -59.76  | 27,25%        | 37,46%        |
| PIS  | -3.62   | 1,65%         | 2,27%         |
| COFINS                                       | -16.67  | 7,60%         | 10,45%        |
| ICMS   | -39.47  | 18,00%        | 24,74%        |
| PLV – Preço líquido de venda                 | 159.54  | 72,75%        | 100,00%       |
| CP - Custo de produção                       | -100.00 | 45,60%        | 62,68%        |
| MC - Margem de contribuição                  | 59.54   | 27,15%        | 37,32%        |
| DAV - Despesas administrativas e de vendas   | -26.32  | 12,00%        | 16,49%        |
| LB - Lucro antes do IRPJ e CSLL              | 33.22   | 15,15%        | 20,82%        |
| ICL - Impostos e contribuições sobre o lucro | -11.30  | 5,15%         | 7,08%         |
| IRPJ   | -4.98   | 2,27%         | 3,12%         |
| Adicional do IRPJ                            | -3.32   | 1,52%         | 2,08%         |
| CSLL   | -2.99   | 1,36%         | 1,87%         |
| LL - Lucro Líquido                           | 21.93   | 10,00%        | 13,74%        |

Fonte: (o autor)

Na Tabela 13, verifica-se que ao se relacionar os valores monetários dos impostos e contribuições com o preço bruto de venda, as alíquotas obtidas são iguais as alíquotas nominais objetivadas. No entanto, ao se relacionar o valor monetário dos impostos e contribuições de US\$ 59.76 com o preço líquido de venda de US\$ 159.54, as alíquotas reais serão de 37,46%.

O valor monetário dos impostos e contribuições sobre o lucro de US\$ 11.30 foi obtido com a aplicação da alíquota de 34,00% (IRPJ 15,00%, Adicional do IRPJ 10,00% e CSLL 9,00) sobre o lucro antes do IRPJ de US\$ 33.22. Relacionando o valor monetário desses impostos e contribuições com o preço líquido de venda, a alíquota real será de 7,08% (US\$ 11.30 / US\$ 159.54 x 100%).

Somando-se as alíquotas reais dos impostos e contribuições sobre o preço (37,46%) com as alíquotas reais dos impostos e contribuições sobre o lucro relacionadas com o preço (7,08%), a carga tributária sobre o preço será de 44,54%. Essa carga tributária é para empresas tributadas pelo lucro real que apresentam uma base de cálculo do IRPJ superior a R\$ 20.000,00, em operações no Estado. Na carga tributária apresentada, não foi considerado o IPI.



Se, por exemplo, a alíquota nominal do IPI fosse de 15,00%, o valor correspondente a esse imposto seria de US\$ 32.90 (US\$ 219.30 x 15,00%). Relacionando-se o valor monetário do IPI de US\$ 32.90 com o respectivo preço líquido de venda de US\$ 159.54 (Tabela 13), a sua alíquota real seria de 20,62%. Somando a alíquota real do IPI com a carga tributária obtida sem a incidência desse imposto, a carga tributária total seria de 65,16% (20,62% + 44,54%).

#### b) operações interestaduais

Nas operações interestaduais a alíquota do ICMS é de 12,00%, mantendo-se o PIS em 1,65% e a COFINS em 7,60%. Para empresas com a base de cálculo do IRPJ até R\$ 20.000,00, a soma das alíquotas desses é de 24,00%. A margem a ser considerada na formação do preço é de 13,16% e é obtida com a utilização da Equação 5, cujo preço de venda será de:

$$PV = \frac{US\$ 100.00}{1 - 21,25\% - 12,00\% - 13,16\%} = US\$ 186.60$$

Decompondo-se o preço, conforme a Tabela 14, tem-se:

**Tabela 14 Decomposição do preço de empresas tributadas pelo lucro real com base de cálculo do IRPJ até R\$ 20.000,00: Brasil – operações interestaduais**

| Discriminação                                | US\$    | % sobre o PBV | % sobre o PLV |
|--|---------|---------------|---------------|
| PBV - Preço bruto de venda                   | 186.60  | 100,00%       | 126,98%       |
| ITV - Impostos e taxas sobre vendas          | -39.65  | 21,25%        | 26,98%        |
| PIS  | -3.08   | 1,65%         | 2,10%         |
| COFINS                                       | -14.18  | 7,60%         | 9,65%         |
| ICMS   | -22.39  | 12,00%        | 15,24%        |
| PLV – Preço líquido de venda                 | 146.95  | 78,75%        | 100,00%       |
| CP - Custo de produção                       | -100.00 | 53,59%        | 68,05%        |
| MC - Margem de contribuição                  | 46.95   | 25,16%        | 31,95%        |
| DAV - Despesas administrativas e de vendas   | -22.39  | 12,00%        | 15,24%        |
| LB - Lucro antes do IRPJ e CSLL              | 24.56   | 13,16%        | 16,71%        |
| ICL - Impostos e contribuições sobre o lucro | -5.89   | 3,16%         | 4,01%         |
| IRPJ   | -3.68   | 1,97%         | 2,51%         |
| CSLL   | -2.21   | 1,18%         | 1,50%         |
| LL - Lucro Líquido                           | 18.66   | 10,00%        | 12,70%        |

Fonte: (o autor)

Na Tabela 14, a alíquota nominal dos impostos e contribuições é de 21,25% sobre o preço bruto de venda. A relação percentual do valor monetário de US\$ 39.65 com o preço líquido de venda é de 26,98%. Assim, a alíquota nominal de 21,25% referente aos impostos e contribuições sobre o preço, corresponde a alíquota real de 26,98%.

O valor monetário dos impostos e contribuições sobre o lucro de US\$ 5.89 foi obtido com a aplicação da alíquota de 24,00% (IRPJ 15,00% e CSLL 9,00) sobre o lucro antes do IRPJ de US\$ 24.56. Relacionando o valor monetário desse imposto e dessa contribuição com o preço líquido de venda, a alíquota real será de 4,01% (US\$ 5.89 / US\$ 146.95 x 100%).

A soma das alíquotas reais dos impostos e contribuições sobre o preço (26,98%) com as alíquotas reais dos impostos e contribuições sobre o lucro relacionadas com o preço (4,01%), corresponde a carga tributária de 30,99%, mantidos inalterados os demais fatores. Essa carga tributária é para empresas tributadas pelo lucro real que apresentam uma base de cálculo do IRPJ até R\$ 20.000,00, em operações interestaduais.

Se fosse considerada a incidência do IPI, a representatividade da carga tributária sobre o preço seria diferente. Aplicando, por exemplo, uma alíquota de 15,00% sobre o preço obtido de US\$ 186.60, o valor do IPI seria de US\$ 27.99. Relacionando-se o valor monetário de US\$ 27.99 com o respectivo preço líquido de venda de US\$ 146.95 (Tabela 14), obtém-se a alíquota real de 19,05%. Somando a alíquota real do IPI obtido (19,05%) com a carga tributária obtida antes da incidência desse imposto (30,99%), apresenta-se a carga tributária total de 50,04%.

Em operações de empresas com a base de cálculo do IRPJ superior a R\$ 20.000,00, considerando o adicional do IRPJ de 10,00%, apresentará uma tributação de 34,00% sobre o lucro. A margem a ser considerada na formação do preço é de 15,15% e é obtida com a utilização da Equação 5, cujo preço de venda será de:

$$PV = \frac{US\$ 100.00}{1 - 21,25\% - 12,00\% - 15,15\%} = US\$ 193.80$$

O preço é decomposto conforme a Tabela 15.

**Tabela 15 Decomposição do preço de empresas tributadas pelo lucro real com base de cálculo do IRPJ superior a R\$ 20.000,00: Brasil – operações interestaduais**

| Discriminação                                | US\$    | % sobre o PBV | % sobre o PLV |
|--|---------|---------------|---------------|
| PBV - Preço bruto de venda                   | 193.80  | 100,00%       | 126,98%       |
| ITV - Impostos e taxas sobre vendas          | -41.18  | 21,25%        | 26,98%        |
| PIS  | -3.20   | 1,65%         | 2,10%         |
| COFINS                                       | -14.73  | 7,60%         | 9,65%         |
| ICMS   | -23.26  | 12,00%        | 15,24%        |
| PLV – Preço líquido de venda                 | 152.62  | 78,75%        | 100,00%       |
| CP - Custo de produção                       | -100.00 | 51,60%        | 65,52%        |
| MC - Margem de contribuição                  | 52.62   | 27,15%        | 34,48%        |
| DAV - Despesas administrativas e de vendas   | -23.26  | 12,00%        | 15,24%        |
| LB - Lucro antes do IRPJ e CSLL              | 29.36   | 15,15%        | 19,24%        |
| ICL - Impostos e contribuições sobre o lucro | -9.98   | 5,15%         | 6,54%         |
| IRPJ   | -4.40   | 2,27%         | 2,89%         |
| Adicional do IRPJ                            | -2.94   | 1,52%         | 1,92%         |
| CSLL   | -2.64   | 1,36%         | 1,73%         |
| LL - Lucro Líquido                           | 19.38   | 10,00%        | 12,70%        |

Fonte: (o autor)

Na Tabela 15, o valor monetário dos impostos e contribuições de US\$ 41.18 corresponde a alíquota nominal de 21,25% sobre o preço bruto de venda. A relação percentual desse valor com o preço líquido de venda (US\$ 152.62) é de 26,98%.

O valor monetário dos impostos e contribuições sobre o lucro de US\$ 9.98 foi obtido com a aplicação da alíquota de 34,00% (IRPJ 15,00%, Adicional do IRPJ 10,00% e CSLL 9,00%) sobre o lucro antes do IRPJ de US\$ 24.56. Relacionando o valor monetário desse imposto e dessa contribuição com o preço líquido de venda, a alíquota real será de 6,54% ( $\text{US\$ } 9.98 / \text{US\$ } 152.62 \times 100\%$ ).

A soma das alíquotas reais dos impostos e contribuições sobre o preço (26,98%) com as alíquotas reais dos impostos e contribuições sobre o lucro relacionadas com o preço (6,54%), corresponde a carga tributária de 33,52%, mantidos inalterados os demais fatores. Essa carga tributária é para empresas tributadas pelo lucro real que apresentam uma base de cálculo do IRPJ superior a R\$ 20.000,00, em operações interestaduais.

Simulando-se, por exemplo, a incidência de uma alíquota nominal de 15,00% referente ao IPI, o valor monetário deste seria de US\$ 29.07 ( $\text{US\$ } 193.80 \times 15,00\%$ ). Relacionando o valor monetário de US\$ 29.07 com o respectivo preço líquido de venda de US\$ 152.62 (Tabela 15), obtém-se a alíquota real do IPI de 19,05%.

Somando a alíquota real do IPI com a carga tributária obtida antes da sua aplicação apresenta-se a carga tributária total de 52,57% (19,05% + 33,52%).

### 3.2.5.1.2 Mercado externo

Para operações realizadas com o mercado externo, inclusive com os países membros do Mercosul, verifica-se a isenção do ICMS, PIS, COFINS e do IPI. Assim, a soma das alíquotas incidentes sobre o preço de venda (%ITV) será igual a 0,00% (zero por cento).

Com as variáveis apresentadas anteriormente e com a isenção dos impostos e contribuições sobre o preço, em operações realizadas com o mercado externo, por uma empresa tributada pelo lucro real, cuja base de cálculo do IRPJ seja até R\$ 20.000,00, o preço de venda, com a aplicação da Equação 6, será:

$$PV = \frac{US\$ 100.00}{1 - 0,00\% - 12,00\% - 13,16\%} = US\$ 133.62$$

O preço decomposto é apresentado na Tabela 16.

**Tabela 16 Decomposição do preço de empresas tributadas pelo lucro real com base de cálculo do IRPJ até R\$ 20.000,00: Brasil – mercado externo**

| Discriminação                                | US\$    | % sobre o PBV | % sobre o PLV |
|--|---------|---------------|---------------|
| PBV - Preço bruto de venda                   | 133.62  | 100,00%       | 100,00%       |
| ITV - Impostos e taxas sobre vendas          | 0.00    | 0,00%         | 0,00%         |
| PIS  | 0.00    | 0,00%         | 0,00%         |
| COFINS                                       | 0.00    | 0,00%         | 0,00%         |
| ICMS   | 0.00    | 0,00%         | 0,00%         |
| PLV – Preço líquido de venda                 | 133.62  | 100,00%       | 100,00%       |
| CP - Custo de produção                       | -100.00 | 74,84%        | 74,84%        |
| MC - Margem de contribuição                  | 33.62   | 25,16%        | 25,16%        |
| DAV - Despesas administrativas e de vendas   | -16.03  | 12,00%        | 12,00%        |
| LB - Lucro antes do IRPJ e CSLL              | 17.58   | 13,16%        | 13,16%        |
| ICL - Impostos e contribuições sobre o lucro | -4.22   | 3,16%         | 3,16%         |
| IRPJ   | -2.64   | 1,97%         | 1,97%         |
| CSLL   | -1.58   | 1,18%         | 1,18%         |
| LL - Lucro Líquido                           | 13.36   | 10,00%        | 10,00%        |

Fonte: (o autor)

No preço de produtos destinados ao mercado externo não se apresentam impostos e contribuições incidentes sobre o preço de venda. Nas empresas tributadas pelo lucro real, a carga tributária é representada pelo IRPJ e pela CSLL, os quais incidem sobre o lucro.

Na Tabela 16, o valor monetário dos impostos e contribuições incidentes sobre o lucro de US\$ 4.22 corresponde a 3,16% sobre o preço líquido de venda. Portanto, a carga tributária sobre o preço de venda para produtos destinados a exportação, em empresas tributadas pelo lucro real, cuja base de cálculo do IRPJ seja até R\$ 20.000,00, será de 3,16%.

Se a base de cálculo do IRPJ da empresa tributada pelo lucro real for superior a R\$ 20.000,00, acrescenta-se 10,00% sobre os impostos e contribuições sobre o lucro. Os impostos e contribuições sobre o preço também são isentos. O preço de venda, aplicando-se a Equação 6, será:

$$PV = \frac{US\$ 100.00}{1 - 0,00\% - 12,00\% - 15,15\%} = US\$ 137.27$$

O preço decomposto é apresentado na Tabela 17.

**Tabela 17 Decomposição do preço de empresas tributadas pelo lucro real com base de cálculo do IRPJ superior a R\$ 20.000,00: Brasil – mercado externo**

| Discriminação                                | US\$    | % sobre o PBV | % sobre o PLV |
|--|---------|---------------|---------------|
| PBV - Preço bruto de venda                   | 137.27  | 100,00%       | 100,00%       |
| ITV - Impostos e taxas sobre vendas          | 0.00    | 0,00%         | 0,00%         |
| PIS  | 0.00    | 0,00%         | 0,00%         |
| COFINS                                       | 0.00    | 0,00%         | 0,00%         |
| ICMS   | 0.00    | 0,00%         | 0,00%         |
| PLV – Preço líquido de venda                 | 137.27  | 100,00%       | 100,00%       |
| CP - Custo de produção                       | -100.00 | 72,85%        | 72,85%        |
| MC - Margem de contribuição                  | 37.27   | 27,15%        | 27,15%        |
| DAV - Despesas administrativas e de vendas   | -16.47  | 12,00%        | 12,00%        |
| LB - Lucro antes do IRPJ e CSLL              | 20.80   | 15,15%        | 15,15%        |
| ICL - Impostos e contribuições sobre o lucro | -7.07   | 5,15%         | 5,15%         |
| IRPJ   | -3.12   | 2,27%         | 2,27%         |
| Adicional do IRPJ                            | -2.08   | 1,52%         | 1,52%         |
| CSLL   | -1.87   | 1,36%         | 1,36%         |
| LL - Lucro Líquido                           | 13.73   | 10,00%        | 10,00%        |

Fonte: (o autor)

Na Tabela 17, o valor monetário dos impostos e contribuições incidentes sobre o lucro de US\$ 7.07 corresponde a 5,15% sobre o preço líquido de venda. Portanto, a carga tributária sobre o preço de venda de produtos destinados a exportação, em empresas tributadas pelo lucro real, cuja base de cálculo do IRPJ seja superior a R\$ 20.000,00, será de 5,15%.

### 3.2.5.2 Empresas tributadas pelo lucro presumido

Nas empresas tributadas pelo lucro presumido, onde o IRPJ e a CSLL incidem sobre o preço e não sobre o lucro, os impostos e contribuições incidentes sobre o preço são representados pelo PIS, COFINS, ICMS, IRPJ, CSLL e IPI. As alíquotas de incidência são:

- PIS: 0,65%;
- COFINS: 3,00%;
- ICMS: 12,00% ou 18,00%;
- IRPJ: 1,20%;
- CSLL: 1,08%.

O que diferencia as empresas neste sistema de tributação é a localização no território nacional (estados) e a base de cálculo do IRPJ. A exemplo das empresas tributadas pelo lucro real, em operações no Estado a alíquota do ICMS é de 18,00%. Em operações interestaduais a alíquota é de 12,00%.

Considerando a base de cálculo do IRPJ, se esta for até R\$ 20.000,00, na empresa industrial as alíquotas incidentes sobre o preço referentes ao IRPJ e CSLL são de 1,02 e 1,08%, respectivamente. O IRPJ para empresas tributadas pelo lucro presumido que apresentam uma base de cálculo superior a R\$ 20.000,00 é acrescido de 10,00% à respectiva alíquota de incidência. A alíquota do IRPJ é de 15,00% sobre um lucro presumido de 8,00%. Acrescentando os 10,00%, a alíquota

será de 25,00% sobre o lucro presumido de 8,00%, resultando num percentual de 2,00% sobre o preço.

Se houver a incidência do IPI, esse será aplicado no preço bruto de venda, no qual estão considerados todos os demais impostos e contribuições.

### 3.2.5.2.1 Mercado interno

#### a) operações no Estado

O preço de venda para operações realizadas no próprio Estado, por uma empresa tributada pelo lucro presumido, cuja base de cálculo do IRPJ seja até R\$ 20.000,00, aplicando-se a Equação 6, será de:

$$PV = \frac{US\$ 100.00}{1 - 23,93\% - 12,00\% - 10,00\%} = US\$ 184.95$$

No cálculo do PV obtido, o ITV de 23,93% corresponde ao PIS de 0,65%, a COFINS de 3,00%, ao ICMS de 18,00%, ao IRPJ de 1,20% e a CSLL de 1,08%. O preço decomposto é apresentado na Tabela 18.

**Tabela 18 Decomposição do preço de empresas tributadas pelo lucro presumido com base de cálculo do IRPJ até R\$ 20.000,00: Brasil – operações no estado**

| Discriminação                              | US\$    | % sobre o PBV | % sobre o PLV |
|--|---------|---------------|---------------|
| PBV - Preço bruto de venda                 | 184.95  | 100,00%       | 131,46%       |
| ITV - Impostos e taxas sobre vendas        | -44.26  | 23,93%        | 31,46%        |
| PIS  | -1.20   | 0,65%         | 0,85%         |
| COFINS                                     | -5.55   | 3,00%         | 3,94%         |
| ICMS                                       | -33.29  | 18,00%        | 23,66%        |
| IRPJ                                       | -2.22   | 1,20%         | 1,58%         |
| CSLL                                       | -2.00   | 1,08%         | 1,42%         |
| PLV – Preço líquido de venda               | 140.69  | 76,07%        | 100,00%       |
| CP - Custo de produção                     | -100.00 | 54,07%        | 71,08%        |
| MC - Margem de contribuição                | 40.69   | 22,00%        | 28,92%        |
| DAV - Despesas administrativas e de vendas | -22.19  | 12,00%        | 15,77%        |
| LL - Lucro líquido                         | 18.49   | 10,00%        | 13,15%        |

Fonte: (o autor)

Na Tabela 18, relacionando-se o valor monetário dos impostos e contribuições incidentes sobre o preço (US\$ 44.26) com o preço bruto de venda (US\$ 184.95), obtém-se o total das alíquotas nominais desses. Verifica-se que a base de cálculo desses impostos e contribuições é o preço do qual eles mesmos fazem parte. A carga tributária sobre o preço de venda é obtida ao se relacionar o valor monetário dos impostos e contribuições com o preço líquido de venda (US\$ 44.26 / US\$ 140.69 x 100%). Assim, a carga tributária sobre o preço de venda de empresas tributadas pelo lucro presumido com a base de cálculo do IRPJ até R\$ 20.000,00, em operações no Estado, é de 31,46%.

Havendo a incidência do IPI, a alíquota real deste deve ser acrescentada a carga tributária apresentada de 31,46%. Assim, considerando como exemplo uma alíquota de 15,00% de IPI, o valor monetário deste imposto seria de US\$ 27.74 (US\$ 184.95 x 15%). Relacionando o valor monetário de US\$ 27.74 com o preço líquido de venda apresentado na Tabela 18, obtém-se a alíquota real do IPI de 19,72% (US\$ 27.74 / US\$ 140.69). A soma da alíquota real do IPI com a carga tributária obtida antes da aplicação desse imposto, proporciona a carga tributária total de 51,18% (19,72% + 31,46%).

Se a base de cálculo do IRPJ for superior a R\$ 20.000,00, o percentual sobre o preço correspondente ao IRPJ será de 2,00%. O preço de venda, com a aplicação da Equação 6, será:

$$PV = \frac{US\$ 100.00}{1 - 24,73\% - 12,00\% - 10,00\%} = US\$ 187.72$$

Neste cálculo, a alíquota de 24,73% corresponde ao PIS de 0,65%, a COFINS de 3,00%, ao ICMS de 18,00%, ao IRPJ de 2,00% e a CSLL de 1,08%. A decomposição do preço é apresentada na Tabela 19.



**Tabela 19 Decomposição do preço de empresas tributadas pelo lucro presumido com base de cálculo do IRPJ superior a R\$ 20.000,00: Brasil – operações no estado**

| Discriminação                              | US\$    | % sobre o PBV | % sobre o PLV |
|--|---------|---------------|---------------|
| PBV - Preço bruto de venda                 | 187.72  | 100,00%       | 132,86%       |
| ITV - Impostos e taxas sobre vendas        | -46.42  | 24,73%        | 32,86%        |
| PIS  | -1.22   | 0,65%         | 0,86%         |
| COFINS                                     | -5.63   | 3,00%         | 3,99%         |
| ICMS                                       | -33.79  | 18,00%        | 23,91%        |
| IRPJ                                       | -3.75   | 2,00%         | 2,66%         |
| CSLL                                       | -2.03   | 1,08%         | 1,43%         |
| PLV – Preço líquido de venda               | 141.30  | 75,27%        | 100,00%       |
| CP - Custo de produção                     | -100.00 | 53,27%        | 70,77%        |
| MC - Margem de contribuição                | 41.30   | 22,00%        | 29,23%        |
| DAV - Despesas administrativas e de vendas | -22.53  | 12,00%        | 15,94%        |
| LL - Lucro líquido                         | 18.77   | 10,00%        | 13,29%        |

Fonte: (o autor)

Ao se relacionar o valor monetário dos impostos e contribuições de US\$ 46.42 com o preço líquido de venda de US\$ 141.30 (Tabela 19), apresenta-se a alíquota real de 32,86%. A alíquota nominal de 24,73% corresponde a alíquota real de 32,86%. Assim, a carga tributária sobre o preço de venda em empresas tributadas pelo lucro presumido, com a base de cálculo do IRPJ superior a R\$ 20.000,00, em operações no Estado, é de 32,86%.

Considerando que, por exemplo, houvesse a incidência da alíquota nominal de 15,00% referente ao IPI, este seria obtido aplicando-se a sua alíquota no preço obtido de US\$ 187.72. O valor monetário do IPI seria de US\$ 28.16 (US\$ 187.72 x 15%). Relacionando-se o valor monetário do IPI com o respectivo preço líquido de venda (US\$ 141.30) apresenta-se a alíquota real do imposto de 19,93% (US\$ 28.16 / US\$ 141.30). Somando a alíquota real do IPI com a carga tributária obtida sem a sua incidência, obtém-se a carga tributária total de 52,79% (19,93% + 32,86%).

#### **b) operações interestaduais**

Considerando a alíquota nominal do ICMS para operações interestaduais de 12,00%, o ITV será de 17,93%. O preço de venda para a mesma empresa, em operações interestaduais e que apresente a base de cálculo do IRPJ até R\$ 20.000,00, com a aplicação da Equação 6, será:

$$PV = \frac{US\$ 100.00}{1 - 17,93\% - 12,00\% - 10,00\%} = US\$ 166.47$$

No cálculo do PV, o ITV de 17,93% corresponde ao PIS de 0,65%, a COFINS de 3,00%, ao ICMS de 12,00%, ao IRPJ de 1,20% e a CSLL de 1,08%. A decomposição do preço é apresentada na Tabela 20.

**Tabela 20 Decomposição do preço de empresas tributadas pelo lucro presumido com base de cálculo do IRPJ até R\$ 20.000,00: Brasil – operações interestaduais**

| Discriminação                              | US\$    | % sobre o PBV | % sobre o PLV |
|--|---------|---------------|---------------|
| PBV - Preço bruto de venda                 | 166.47  | 100,00%       | 121,85%       |
| ITV - Impostos e taxas sobre vendas        | -29.85  | 17,93%        | 21,85%        |
| PIS  | -1.08   | 0,65%         | 0,79%         |
| COFINS                                     | -4.99   | 3,00%         | 3,66%         |
| ICMS                                       | -19.98  | 12,00%        | 14,62%        |
| IRPJ                                       | -2.00   | 1,20%         | 1,46%         |
| CSLL                                       | -1.80   | 1,08%         | 1,32%         |
| PLV – Preço líquido de venda               | 136.62  | 82,07%        | 100,00%       |
| CP - Custo de produção                     | -100.00 | 60,07%        | 73,19%        |
| MC - Margem de contribuição                | 36.62   | 22,00%        | 26,81%        |
| DAV - Despesas administrativas e de vendas | -19.98  | 12,00%        | 14,62%        |
| LL - Lucro líquido                         | 16.65   | 10,00%        | 12,18%        |

Fonte: (o autor)

A alíquota real dos impostos e contribuições incidentes sobre o preço de venda é obtida ao se relacionar os valores monetários dos impostos e contribuições (US\$ 29.85) com o respectivo preço líquido de venda (US\$ 136.62). A alíquota real dos impostos e contribuições apresentada na Tabela 20 é de 21,85% (US\$ 29.85 / US\$ 136.62).

A alíquota real dos impostos e contribuições incidente sobre o preço de venda representa a carga tributária em empresas tributadas pelo lucro presumido, em operações interestaduais, com a base de cálculo do IRPJ até R\$ 20.000,00.

Se houvesse a incidência do IPI, a alíquota nominal deste imposto seria aplicada sobre o preço obtido de US\$ 166.47. Se, por exemplo, a alíquota nominal do IPI fosse de 15,00%, o valor monetário do imposto seria de US\$ 24.97 (US\$ 166.47 x 15,00%). Relacionando-se o valor monetário do IPI de US\$ 24.97 com o preço líquido de venda de US\$ 136.62, a alíquota real seria de 18,28%. Somando a

alíquota real do IPI obtido com a carga tributária apresentada antes de sua incidência, obtém-se a carga tributária total de 40,13% (18,28% + 21,85%).

Nas operações interestaduais realizadas por empresas tributadas pelo lucro presumido, com a base de cálculo do IRPJ superior a R\$ 20.000,00, o preço de venda, aplicando-se a Equação 6, será de:

$$PV = \frac{US\$ 100.00}{1 - 18,73\% - 12,00\% - 10,00\%} = US\$ 168.72$$

O ITV de 18,73%, apresentado neste cálculo, corresponde ao PIS de 0,65%, a COFINS de 3,00%, ao ICMS de 12,00%, ao IRPJ de 2,00% e a CSLL de 1,08%. A decomposição do preço é apresentada na Tabela 21.

**Tabela 21 Decomposição do preço de empresas tributadas pelo lucro presumido com base de cálculo do IRPJ superior a R\$ 20.000,00: Brasil – operações interestaduais**

| Discriminação                              | US\$    | % sobre o PBV | % sobre o PLV |
|--|---------|---------------|---------------|
| PBV - Preço bruto de venda                 | 168.72  | 100,00%       | 123,05%       |
| ITV - Impostos e taxas sobre vendas        | -31.60  | 18,73%        | 23,05%        |
| PIS  | -1.10   | 0,65%         | 0,80%         |
| COFINS                                     | -5.06   | 3,00%         | 3,69%         |
| ICMS                                       | -20.25  | 12,00%        | 14,77%        |
| IRPJ                                       | -3.37   | 2,00%         | 2,46%         |
| CSLL                                       | -1.82   | 1,08%         | 1,33%         |
| PLV – Preço líquido de venda               | 137.12  | 81,27%        | 100,00%       |
| CP - Custo de produção                     | -100.00 | 59,27%        | 72,93%        |
| MC - Margem de contribuição                | 37.12   | 22,00%        | 27,07%        |
| DAV - Despesas administrativas e de vendas | -20.25  | 12,00%        | 14,77%        |
| LL - Lucro líquido                         | 16.87   | 10,00%        | 12,30%        |

Fonte: (o autor)

A carga tributária sobre o preço de venda, em empresas tributadas pelo lucro presumido, com a base de cálculo do IRPJ superior a R\$ 20.000,00, é de 23,05%. Essa carga tributária é obtida relacionando-se o valor monetário dos impostos e contribuições com o preço líquido de venda (US\$ 31.60 / US\$ 137.12 x 100%).

Se houvesse a incidência do IPI, o mesmo seria obtido aplicando-se a sua respectiva alíquota no preço de venda obtido de US\$ 168.72. Como exemplo,

considerando uma alíquota nominal do IPI de 15,00%, o valor deste seria de US\$ 25.31 (US\$ 168.72 x 15,00%). Relacionando o valor monetário do IPI obtido (US\$ 25.31) com o respectivo preço líquido de venda de US\$ 137.12 (Tabela 21), a alíquota real será de 18,46%. Somando essa alíquota real com a carga tributária obtida antes da aplicação do IPI, obtém-se a carga tributária total de 41,51% (18,46% + 23,05%).

### 3.2.5.2.2 Mercado externo

Em operações realizadas com o mercado externo, inclusive com o Mercosul, com a isenção do ICMS, PIS, COFINS e do IPI, os impostos e contribuições sobre o preço se restringem ao IRPJ e a CSLL. O preço de venda praticado por uma empresa tributada pelo lucro presumido, cuja base de cálculo do IRPJ seja até R\$ 20.000,00, com a aplicação da Equação 6, será:

$$PV = \frac{US\$ 100.00}{1 - 2,28\% - 12,00\% - 10,00\%} = US\$ 132.07$$

O ITV de 2,28% apresentado neste cálculo corresponde ao IRPJ de 1,20% e a CSLL de 1,08%. A decomposição do preço é apresentada na Tabela 22.

**Tabela 22 Decomposição do preço de empresas tributadas pelo lucro presumido com base de cálculo do IRPJ até R\$ 20.000,00: Brasil – mercado externo**

| Discriminação                              | US\$    | % sobre o PBV | % sobre o PLV |
|--|---------|---------------|---------------|
| PBV - Preço bruto de venda                 | 132.07  | 100,00%       | 102,33%       |
| ITV - Impostos e taxas sobre vendas        | -3.01   | 2,28%         | 2,33%         |
| PIS  | 0.00    | 0,00%         | 0,00%         |
| COFINS                                     | 0.00    | 0,00%         | 0,00%         |
| ICMS                                       | 0.00    | 0,00%         | 0,00%         |
| IRPJ                                       | -1.58   | 1,20%         | 1,23%         |
| CSLL                                       | -1.43   | 1,08%         | 1,11%         |
| PLV – Preço líquido de venda               | 129.05  | 97,72%        | 100,00%       |
| CP - Custo de produção                     | -100.00 | 75,72%        | 77,49%        |
| MC - Margem de contribuição                | 29.05   | 22,00%        | 22,51%        |
| DAV - Despesas administrativas e de vendas | -15.85  | 12,00%        | 12,28%        |
| LL - Lucro líquido                         | 13.21   | 10,00%        | 10,23%        |

Fonte: (o autor)

Em operações realizadas com o mercado externo, por empresas tributadas pelo lucro presumido, com base de cálculo do IRPJ até R\$ 20.000,00, a carga tributária será de 2,33%. Essa carga tributária é obtida ao se relacionar o valor monetário dos impostos e contribuições de US\$ 3.01 com o preço líquido de venda de US\$ 129.05, apresentados na Tabela 22.

Para as empresas que apresentam a base de cálculo do IRPJ superior a R\$ 20.000,00, considerando o percentual de 2,00% desse imposto, o preço de venda com a aplicação da Equação 6 será de:

$$PV = \frac{US\$ 100.00}{1 - 3,08\% - 12,00\% - 10,00\%} = US\$ 133.48$$

O ITV de 3,08%, apresentado neste cálculo, corresponde ao IRPJ de 2,00% e a CSLL de 1,08%. A decomposição do preço é apresentada na Tabela 23.

**Tabela 23 Decomposição do preço de empresas tributadas pelo lucro presumido com base de cálculo do IRPJ superior a R\$ 20.000,00: Brasil – mercado externo**

| Discriminação                              | US\$    | % sobre o PBV | % sobre o PLV |
|--|---------|---------------|---------------|
| PBV - Preço bruto de venda                 | 133.48  | 100,00%       | 103,18%       |
| ITV - Impostos e taxas sobre vendas        | -4.11   | 3,08%         | 3,18%         |
| PIS  | 0.00    | 0,00%         | 0,00%         |
| COFINS                                     | 0.00    | 0,00%         | 0,00%         |
| ICMS                                       | 0.00    | 0,00%         | 0,00%         |
| IRPJ                                       | -2.67   | 2,00%         | 2,06%         |
| CSLL                                       | -1.44   | 1,08%         | 1,11%         |
| PLV – Preço líquido de venda               | 129.36  | 96,92%        | 100,00%       |
| CP - Custo de produção                     | -100.00 | 74,92%        | 77,30%        |
| MC - Margem de contribuição                | 29.36   | 22,00%        | 22,70%        |
| DAV - Despesas administrativas e de vendas | -16.02  | 12,00%        | 12,38%        |
| LL - Lucro líquido                         | 13.35   | 10,00%        | 10,32%        |

Fonte: (o autor)

A carga tributária para empresas tributadas pelo lucro presumido, com a base de cálculo do IRPJ superior a R\$ 20.000,00, em operações realizadas com o mercado externo, será de 3,18%. Essa carga tributária é obtida ao se relacionar o

valor monetário dos impostos e contribuições de US\$ 4.11 com o preço líquido de venda de US\$ 129.36, apresentados na Tabela 23.

### **3.2.5.3 Pequenas empresas com tratamento especial**

Com tratamento especial, considera-se as empresas enquadradas no SIMPLES e as alíquotas dos impostos são determinadas conforme as faixas de faturamento apresentadas nas Tabelas 2 e 3. Como os limites para enquadramento no SIMPLES Federal e Estadual são diferentes, serão simulados os preços até o menor limite. O menor faturamento limite de enquadramento é o apresentado pelo SIMPLES Estadual, ou seja, até o determinado na Tabela 3 (R\$ 720.000,00). As empresas com faturamento entre R\$ 720.000,00 e R\$ 2.400.000,00, embora se enquadrem no SIMPLES Federal estão desenquadradas do Estadual, estando, portanto sujeitas a legislação do ICMS vigente.

Existem algumas exceções, como a verificada no Estado do Paraná, onde privilegia-se com o sistema as empresas com faturamento até R\$ 1.200.000,00. No presente, serão consideradas as regras gerais estabelecida pelas Leis nºs 9.317 (1996) e 9.732 (1998).

Dessa forma, para efeitos de comparação com as pequenas empresas que recebem tratamento especial nos demais países membros do Mercosul, serão simulados os preços somente daquelas que apresentam faturamento anual de até R\$ 720.000,00.

As variáveis que compõem a equação de formação do preço de venda são representadas pelo custo de produção de US\$ 100.00, pelas Despesas de Administração e Vendas – DAV de 12,00%, pela margem líquida de lucro de 10,00% e pelos Impostos e Taxas sobre vendas – ITV, conforme Tabela 24.

**Tabela 24** ITV por faixas de faturamento até R\$ 720.000,00 anuais: Brasil

| Faixas de Enquadramento            | Alíquotas       |       |                  |        |
|------------------------------------|-----------------|-------|------------------|--------|
|                                    | SIMPLES Federal | IPI   | SIMPLES Estadual | ITV    |
| Até R\$ 60.000,00                  | 3,00%           | 0,50% | 1,00%            | 4,50%  |
| De R\$ 60.000,01 a R\$ 90.000,00   | 4,00%           | 0,50% | 1,00%            | 5,50%  |
| De R\$ 90.000,01 a R\$ 120.000,00  | 5,00%           | 0,50% | 1,00%            | 6,50%  |
| De R\$ 120.000,01 a R\$ 240.000,00 | 5,40%           | 0,50% | 2,50%            | 8,40%  |
| De R\$ 240.000,01 a R\$ 360.000,00 | 5,80%           | 0,50% | 2,50%            | 8,80%  |
| De R\$ 360.000,01 a R\$ 480.000,00 | 6,20%           | 0,50% | 2,50%            | 9,20%  |
| De R\$ 480.000,01 a R\$ 600.000,00 | 6,60%           | 0,50% | 2,50%            | 9,60%  |
| De R\$ 600.000,01 a R\$ 720.000,00 | 7,00%           | 0,50% | 2,50%            | 10,00% |

Fonte: Adaptado das Leis 9.317/96, 9.732/98 e MP 275/05.

O preço de venda para empresas enquadradas no SIMPLES, com faturamento anual até R\$ 60.000,00, aplicando-se a Equação 6, será de:

$$PV = \frac{US\$ 100,00}{1 - 4,50\% - 12,00\% - 10,00\%} = US\$ 136,05$$

Substituindo o ITV de 4,50% pelas respectivas alíquotas do ITV conforme a faixa de faturamento apresentada na Tabela 24, os preços de venda para as empresas enquadradas no SIMPLES serão:

- Faturamento de R\$ 60.000,01 a R\$ 90.000,00 o preço será de US\$ 137.93;
- Faturamento de R\$ 90.000,01 a R\$ 120.000,00 o preço será de US\$ 139.86;
- Faturamento de R\$ 120.000,01 a R\$ 240.000,00 o preço será de US\$ 143.68;
- Faturamento de R\$ 240.000,01 a R\$ 360.000,00 o preço será de US\$ 144.51;
- Faturamento de R\$ 360.000,01 a R\$ 480.000,00 o preço será de US\$ 145.35;
- Faturamento de R\$ 480.000,01 a R\$ 600.000,00 o preço será de US\$ 146.20;
- Faturamento de R\$ 600.000,01 a R\$ 720.000,00 o preço será de US\$ 147.06.

Os preços praticados pelas empresas enquadradas no SIMPLES, em operações no Estado ou interestadual, apresentam o mesmo preço de venda. Da mesma forma, o preço de venda praticado no mercado externo é igual ao praticado

no mercado interno, visto que não existem isenções às exportações de empresas enquadradas no SIMPLES.

Decompondo-se o preço de US\$ 147.06, estabelecido para uma empresa com faturamento anual de R\$ 720.000,00, tem-se:

**Tabela 25 Decomposição do preço de empresas enquadradas no SIMPLES: Brasil  
Faturamento anual de R\$ 720.000,00**

| Discriminação                              | US\$    | % sobre o PBV | % sobre o PLV |
|--|---------|---------------|---------------|
| PBV - Preço bruto de venda                 | 147.06  | 100,00%       | 111,11%       |
| ITV - Impostos e taxas sobre vendas        | -14.71  | 10,00%        | 11,11%        |
| SIMPLES Federal                            | -10.29  | 7,00%         | 7,77%         |
| IPI  | -0.74   | 0,50%         | 0,56%         |
| SIMPLES Estadual                           | -3.68   | 2,50%         | 2,78%         |
| PLV - Preço líquido de venda               | 132.35  | 90,00%        | 100,00%       |
| CP - Custo de produção                     | -100.00 | 68,00%        | 75,56%        |
| MC - Margem de contribuição                | 32.35   | 22,00%        | 24,44%        |
| DAV - Despesas administrativas e de vendas | -17.65  | 12,00%        | 13,33%        |
| LL - Lucro líquido                         | 14.71   | 10,00%        | 11,11%        |

Fonte: (o autor)

A carga tributária sobre o preço de venda de uma empresa enquadrada no SIMPLES, com faixa de faturamento de R\$ 600.000,00 a R\$ 720.000,00 anuais, é de 11,11%. Essa carga tributária é obtida ao relacionar o valor monetário dos impostos e contribuições de US\$ 14.71 com o preço líquido de venda de US\$ 132.35, demonstrados na Tabela 25. Para as demais faixas de faturamento, as respectivas cargas tributárias são apresentadas na Tabela 26.

**Tabela 26 Carga tributária sobre o preço de venda de empresas enquadradas no SIMPLES:  
Brasil – Faixas de Faturamento anual até R\$ 720.000,00**

| Faixas de Enquadramento            | PBV em US\$ | Alíquota do ITV | ITV em       | PLV em      | Carga       |
|------------------------------------|-------------|-----------------|--------------|-------------|-------------|
|                                    |             |                 | (PBV x %ITV) | (PBV - ITV) | (ITV / PLV) |
| Até R\$ 60.000,00                  | 136.05      | 4,50%           | 6.12         | 129.93      | 4,71%       |
| De R\$ 60.000,01 a R\$ 90.000,00   | 137.93      | 5,50%           | 7.59         | 130.34      | 5,82%       |
| De R\$ 90.000,01 a R\$ 120.000,00  | 139.86      | 6,50%           | 9.09         | 130.77      | 6,95%       |
| De R\$ 120.000,01 a R\$ 240.000,00 | 143.68      | 8,40%           | 12.07        | 131.61      | 9,17%       |
| De R\$ 240.000,01 a R\$ 360.000,00 | 144.51      | 8,80%           | 12.72        | 131.79      | 9,65%       |
| De R\$ 360.000,01 a R\$ 480.000,00 | 145.35      | 9,20%           | 13.37        | 131.98      | 10,13%      |
| De R\$ 480.000,01 a R\$ 600.000,00 | 146.20      | 9,60%           | 14.04        | 132.16      | 10,62%      |
| De R\$ 600.000,01 a R\$ 720.000,00 | 147.06      | 10,00%          | 14.71        | 132.35      | 11,11%      |

Fonte: (o autor)



Para se obter as respectivas cargas tributárias apresentadas na Tabela 26, aplicou-se a soma das alíquotas dos impostos e contribuições (%ITV) no preço bruto de venda. Com o valor monetário dos impostos e contribuições (ITV em US\$) obtido, deduzido do preço bruto de venda, obteve-se o preço líquido de venda. Relacionando-se o valor monetário dos impostos e contribuições com os respectivos preços líquidos de venda, obtiveram-se as alíquotas reais de incidência, ou seja, as respectivas cargas tributárias, por faixa de faturamento.

Se, por exemplo, a empresa apresentar um faturamento anual entre R\$ 240.000,01 e R\$ 360.000,00, o preço de venda do produto considerado será de US\$ 144.51. Aplicando-se a alíquota do ITV da respectiva faixa de faturamento apresentada na Tabela 26, ou seja, 8,80% sobre o preço bruto de venda de US\$ 144.51, obtém-se o valor monetário do ITV de US\$ 12.72. Deduzindo o valor monetário do ITV (US\$ 12.72) do preço bruto de venda (US\$ 144.51), obtém-se o preço líquido de venda de US\$ 131.79. Relacionando o valor monetário do ITV com o preço líquido de venda, apresenta-se a alíquota real do ITV de 9,65% (US\$ 12.72 / US\$ 131.79). A alíquota real do ITV representa a carga tributária sobre o preço.

### **3.3 Paraguai**

#### **3.3.1 Imposto sobre a renda**

O imposto sobre a renda ou o lucro das empresas industriais paraguaias, caracterizado como cumulativo, é regulamentado pela Lei nº 125 (1992) e alterada pela Lei nº 2.421 (2004). Segundo o art. 20 da Lei nº 125 (1992), alterado pela Lei nº 2.421 (2004), a alíquota nominal do Imposto sobre a Renda – IR é de 30,00%.

A base de cálculo do referido imposto é única (o lucro), independente de sua magnitude, e não incide sobre o lucro das pequenas empresas com tratamento especial.

### 3.3.2 Imposto geral sobre o consumo

Representado somente pelo Imposto sobre o Valor Agregado (IVA), apresenta características não cumulativas e é aplicado em nível de federação sobre o comércio de bens e serviços. A base de cálculo do IVA é o preço de venda e sua alíquota nominal de incidência é igual a alíquota real obtida. É um imposto que não faz parte de sua própria base de cálculo (CANO, 2001).

A exemplo do Imposto sobre a Renda, o IVA também é regulamentado pelas Leis nºs 125 (1992) e 2.421 (2004). Conforme o art. 91 da Lei nº 125 (1992), a alíquota do IVA incidente sobre bens e serviços é de 10,00%.

O IVA é um imposto utilizado como forma de se incentivar as exportações. Segundo o art. 84 da Lei nº 125 (2002), são isentas as operações realizadas com o mercado exterior. Nas importações, o imposto deve ser pago durante o processo de desembaraço aduaneiro.

### 3.3.3 Imposto seletivo sobre o consumo

O Imposto seletivo sobre o consumo - ISC regulamentado pela Lei nº 125 (1992) apresenta alíquotas nominais diferenciadas conforme a essencialidade dos produtos. Conforme o art. 99 da referida lei, os produtos são gravados com o ISC na primeira transação ou na transferência, a qualquer título, e nas importações. Os produtos sujeitos ao ISC e suas respectivas alíquotas são tratados no art. 103 da Lei nº 125 (1992).

O ISC é um imposto cumulativo e sua base de cálculo é o preço de venda deduzido o IVA. As alíquotas nominais do ISC são iguais as alíquotas reais, visto que o mesmo não faz parte de sua própria base de cálculo. Os produtos industriais destinados ao mercado externo não estão sujeitos ao ISC.

### 3.3.4 Tratamento especial para pequenos contribuintes

O tratamento especial dispensado aos pequenos contribuintes no Paraguai é regulamentado pela Lei nº 2.421 (2004). O Imposto sobre a Renda do Pequeno Contribuinte - IRPC é aplicada a empresas jurídicas com faturamento anual até G 100.000.000,00 (cem milhões de guaranis). A alíquota desse imposto é de 10,00% sobre o lucro das empresas e substitui o Imposto sobre a Renda (LEI 2.421, 2004, art. 43).

As empresas tributadas pelo IRPC não possuem tratamento diferenciado quando se trata do IVA e do ISC. Estão, portanto, sujeitas ao mesmo tratamento dispensado as empresas com tributação normal. O limite para enquadramento no IRPC é atualizado anualmente, conforme a variação do índice de preços ao consumidor.

### 3.3.5 Representatividade dos impostos e contribuições

A representatividade da carga tributária foi obtida ao relacionar-se os impostos e contribuições com o próprio preço de venda. O preço de venda foi simulado obedecendo-se as características tributárias do Paraguai e se fez necessário por existirem impostos sobre o preço e sobre o lucro. Se os impostos e contribuições existentes incidissem somente sobre o preço, a representatividade tributária seria obtida somando-se as respectivas alíquotas.

As alíquotas nominais dos impostos e contribuições incidentes sobre o preço são iguais as alíquotas reais. Os impostos e contribuições objetivados são iguais aos impostos obtidos na formação do preço.

Considerando as duas formas de tributação estabelecidas pela legislação paraguaia, são apresentadas a seguir, as simulações da formação do preço de venda para as empresas com tributação normal e para as pequenas empresas com tratamento tributário especial. Também é demonstrada a representatividade da

carga tributária sobre os preços para as duas formas de tributação existentes no Paraguai.

### 3.3.5.1 Empresas com tributação normal

#### 3.3.5.1.1 Mercado interno

As empresas com tributação normal estão sujeitas ao Imposto sobre a Renda e sua alíquota é de 30,00% sobre o lucro. Como está se objetivando uma margem de lucro líquido de 10,00%, recorrendo-se a Equação 5, a margem a ser aplicada na formação do preço será de:

$$M_{LL} = \frac{10,00\%}{1 - 30,00\%} = 14,29\%$$

Utilizando-se da Equação 7, o preço de venda para operações realizadas no mercado interno será de:

$$PV = \frac{US\$ 100.00}{1 - 12,00\% - 14,29\%} \times (1 + 10,00\%) = US\$149.23$$

No cálculo do PV, o ITV de 10,00% corresponde somente a alíquota nominal do IVA. As despesas administrativas e de vendas correspondem a 12,00% e a margem objetivada no preço, incluída a tributação sobre o lucro, é de 14,29%. Se no produto considerado houver a incidência do Imposto Seletivo sobre o Consumo (ISC), a alíquota deste deverá ser acrescida no ITV.

Para se obter a representatividade da carga tributária incidente, inicialmente é necessária a decomposição do preço obtido, conforme a Tabela 27.

**Tabela 27 Decomposição do preço de empresas com tributação normal: Paraguai mercado interno**

| Discriminação                              | US\$    | % sobre o PBV | % sobre o PLV |
|--|---------|---------------|---------------|
| PBV - Preço bruto de venda                 | 149.23  | 100,00%       | 110,00%       |
| ITV - Impostos e taxas sobre vendas        | -13.57  | 9,09%         | 10,00%        |
| IVA  | -13.57  | 9,09%         | 10,00%        |
| ISC  | 0.00    | 0,00%         | 0,00%         |
| PLV - Preço líquido de venda               | 135.67  | 90,91%        | 100,00%       |
| DAV - Despesas administrativas e de vendas | -16.28  | 10,91%        | 12,00%        |
| CP - Custo de produção                     | -100.00 | 67,01%        | 73,71%        |
| LB - Lucro antes do IR                     | 19.39   | 12,99%        | 14,29%        |
| IR - Imposto de renda                      | -5.82   | 3,90%         | 4,29%         |
| LL - Lucro líquido                         | 13.57   | 9,09%         | 10,00%        |

Fonte: (o autor)

Na Tabela 27, ao se relacionar o valor nominal dos impostos obtidos com o preço líquido de venda do produto, verifica-se que as alíquotas obtidas são exatamente iguais as alíquotas objetivadas na formação. Como exemplo, verifica-se que o valor de US\$ 13.57 referente ao IVA corresponde à alíquota de 10,00% sobre o preço líquido de venda. Assim, as alíquotas nominais objetivadas são exatamente iguais as alíquotas reais obtidas na formação do preço.

O valor nominal do imposto sobre a renda de US\$ 5.82 corresponde a alíquota de 30,00% sobre o lucro proporcionado de US\$ 19.39. Ao relacionar o valor nominal desse imposto com o preço líquido de venda, verifica-se que o mesmo corresponde a alíquota real de 4,29% ( $\text{US\$ } 5.82 / \text{US\$ } 135.67 \times 100\%$ ).

Somando-se as alíquotas reais dos impostos incidentes sobre o preço com a alíquota real do imposto sobre o lucro em relação ao próprio preço, obtém-se a carga tributária total de 14,29% (10,00% + 4,29%). Essa carga incide sobre o preço de venda da produção industrial em operações paraguaias internas.

#### 3.3.5.1.2 Mercado externo

Em operações realizadas com o mercado externo, com a isenção do Imposto sobre o Valor Agregado – IVA e do Imposto Seletivo sobre o consumo (ISC), o ITV será de 0,00% (zero por cento). Com as mesmas variáveis apresentadas anteriormente, o preço de venda, com a aplicação da Equação 7, será:

$$PV = \frac{US\$ 100.00}{1 - 12,00\% - 14,29\%} \times (1 + 0,00\%) = US\$135.67$$

O preço decomposto é apresentado na Tabela 28.

**Tabela 28 Decomposição do preço de empresas com tributação normal: Paraguai mercado externo**

| Discriminação                              | US\$    | % sobre o PBV | % sobre o PLV |
|--|---------|---------------|---------------|
| PBV - Preço bruto de venda                 | 135.67  | 100,00%       | 100,00%       |
| ITV - Impostos e taxas sobre vendas        | 0.00    | 0,00%         | 0,00%         |
| IVA  | 0.00    | 0,00%         | 0,00%         |
| ISC  | 0.00    | 0,00%         | 0,00%         |
| PLV - Preço líquido de venda               | 135.67  | 100,00%       | 100,00%       |
| DAV - Despesas administrativas e de vendas | -16.28  | 12,00%        | 12,00%        |
| CP - Custo de produção                     | -100.00 | 73,71%        | 73,71%        |
| LB - Lucro antes do IR                     | 19.39   | 14,29%        | 14,29%        |
| IR - Imposto de renda                      | -5.82   | 4,29%         | 4,29%         |
| LL - Lucro líquido                         | 13.57   | 10,00%        | 10,00%        |

Fonte: (o autor)

Com a isenção dos impostos incidentes no preço, em operações com o mercado externo, a carga tributária se resume ao imposto sobre o lucro relacionado com o próprio preço. Na Tabela 28, verifica-se que, ao relacionar o valor nominal do Imposto sobre a Renda – IR de US\$ 5.82 com o lucro de US\$ 19.39, obtém-se a alíquota de 30,00%. Relacionando-se o valor monetário do imposto com o preço líquido de venda do qual faz parte, obtém-se a carga tributária de 4,29% sobre as transações com o mercado externo (US\$ 5.82 / US\$ 135.67 x 100%).

### 3.3.5.2 Pequenas empresas com tratamento especial

#### 3.3.5.2.1 Mercado interno

O tratamento especial dispensado as pequenas empresas resume-se na substituição do Imposto sobre a renda – IR pelo Imposto sobre a Renda do Pequeno Contribuinte – IRPC, onde a alíquota de incidência é de 10,00%.

A margem a ser considerada no preço deve ser igual a margem de lucro líquido acrescida do respectivo IRPC incidente. Com a utilização da Equação 5, a margem a ser considerada no preço será:

$$M_{LL} = \frac{10,00\%}{1 - 10,00\%} = 11,11\%$$

Com as mesmas variáveis apresentadas anteriormente, utilizando-se da Equação 7, o preço de venda para o mercado interno será de:

$$PV = \frac{US\$ 100.00}{1 - 12,00\% - 11,11\%} \times (1 + 10,00\%) = US\$143.06$$

No cálculo do PV, os impostos e contribuições sobre o preço são de 10,00%, as despesas administrativas e de vendas correspondem a 12,00% e a margem de lucro, acrescida do IRPC, é de 11,11%. Se houver a incidência do Imposto Seletivo sobre o Consumo (ISC), este deverá ser acrescido ao ITV.

A decomposição do preço é apresentada na Tabela 29.

**Tabela 29 Decomposição do preço de pequenas empresas com tributação especial: Paraguai - mercado interno**

| Discriminação                              | US\$    | % sobre o PBV | % sobre o PLV |
|--|---------|---------------|---------------|
| PBV - Preço bruto de venda                 | 143.06  | 100,00%       | 110,00%       |
| ITV - Impostos e taxas sobre vendas        | -13.01  | 9,09%         | 10,00%        |
| IVA  | -13.01  | 9,09%         | 10,00%        |
| ISC  | 0.00    | 0,00%         | 0,00%         |
| PLV - Preço líquido de venda               | 130.06  | 90,91%        | 100,00%       |
| DAV - Despesas administrativas e de vendas | -15.61  | 10,91%        | 12,00%        |
| CP - Custo de produção                     | -100.00 | 69,90%        | 76,89%        |
| LB - Lucro antes do IR                     | 14.45   | 10,10%        | 11,11%        |
| IR - Imposto de renda                      | -1.44   | 1,01%         | 1,11%         |
| LL - Lucro líquido                         | 13.00   | 9,09%         | 10,00%        |

Fonte: (o autor)

A carga tributária sobre o preço de venda de uma pequena empresa com tratamento especial é de 11,11%. Essa carga tributária é obtida somando-se as alíquotas reais dos impostos sobre o preço com a alíquota do imposto sobre a renda em relação ao preço (10,00% + 1,11%).

### 3.3.5.2.2 Mercado externo

A exemplo das empresas com tributação normal, nas operações realizadas com o mercado externo, as pequenas empresas também são isentas do IVA e do ISC. Assim o ITV, ou a soma das alíquotas sobre o preço, será de 0,00% (zero por cento). Com a margem de 11,11% composta da margem líquida de 10,00% acrescida de 10,00% referentes ao IRPC, o preço de venda com a aplicação da Equação 7 será de:

$$PV = \frac{US\$ 100.00}{1 - 12,00\% - 11,11\%} \times (1 + 0,00\%) = US\$130.06$$

A decomposição do preço de venda é apresentada na Tabela 30.

**Tabela 30 Decomposição do preço de pequenas empresas com tributação especial: Paraguai – mercado externo**

| Discriminação                              | US\$    | % sobre o PBV | % sobre o PLV |
|--|---------|---------------|---------------|
| PBV - Preço bruto de venda                 | 130.06  | 100,00%       | 100,00%       |
| ITV - Impostos e taxas sobre vendas        | 0.00    | 0,00%         | 0,00%         |
| IVA  | 0.00    | 0,00%         | 0,00%         |
| ISC  | 0.00    | 0,00%         | 0,00%         |
| PLV - Preço líquido de venda               | 130.06  | 100,00%       | 100,00%       |
| DAV - Despesas administrativas e de vendas | -15.61  | 12,00%        | 12,00%        |
| CP - Custo de produção                     | -100.00 | 76,89%        | 76,89%        |
| LB - Lucro antes do IR                     | 14.45   | 11,11%        | 11,11%        |
| IR - Imposto de renda                      | -1.44   | 1,11%         | 1,11%         |
| LL - Lucro líquido                         | 13.00   | 10,00%        | 10,00%        |

Fonte: (o autor)

A carga tributária sobre o preço de venda de uma pequena empresa com tratamento especial, em operações com o mercado externo, é de 1,11%. Essa carga



tributária é representada pela relação existente entre o valor monetário do IRPC com o preço líquido de venda (US\$ 1.44 / US\$ 130.06 x 100%).

## **3.4 Uruguai**

### **3.4.1 Imposto sobre a renda**

No Uruguai o imposto sobre a renda é representado pelo Imposto sobre as Rendias da Indústria e Comércio e sobre as Rendias Agropecuárias – IRIC. O IRIC é regulamentado pelo Decreto nº 840 (1988) e incide sobre o lucro de todas as atividades industriais, comerciais e agropecuárias.

A alíquota de incidência do IRIC, conforme o art. 2º do Decreto nº 270 (2004), é de 30%. O referido imposto não incide sobre o lucro de atividades desenvolvidas por pequenas empresas com tratamento especial.

### **3.4.2 Impostos gerais sobre o consumo**

#### **3.4.2.1 Imposto sobre o valor agregado**

Representado pelo Imposto sobre o Valor Agregado – IVA é regulamentado pelo Decreto nº 220 (1998), o qual incide sobre o comércio de bens e na prestação de serviços. O IVA apresenta características não cumulativas, não fazendo parte de sua própria base de cálculo e sua alíquota nominal de incidência é igual a alíquota real obtida.

A alíquota básica do IVA é de 23,00% sendo que, em alguns casos especiais, pode ser reduzida em 9,00% e em outros é fixa em 14,00%. De modo geral, a produção industrial (por pessoa jurídica) é gravada com 23,00%. As exceções são representadas por atividades desenvolvidas por pessoas físicas, as quais possuem um redutor de 9,00% na alíquota de incidência (sem direito a créditos) e por alguns

produtos e serviços especiais, tais como medicamentos, serviços relacionados a saúde, hospedagem e outros, cuja alíquota é de 14,00% (DECRETO nº 220, 1998).

Os produtos destinados ao mercado externo são isentos do IVA. Nas importações, conforme o produto, depois de consultado o Ministério da Economia e Finanças, alguns podem ser isentados do IVA. As isenções podem ser dadas as máquinas, equipamentos e insumos destinados a agropecuária, materiais educativos e outros (DECRETO nº 220, 1998).

#### **3.4.2.2 Imposto de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social**

O Imposto de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFIS, regulamentado pelo Decreto nº 199 (2001), incide sobre a circulação da produção industrial, manufatureira e extrativista.

A alíquota do COFIS, conforme o art. 4º do Decreto nº 199 (2001) é de 3,00%, sendo cumulativo para operações realizadas no mercado interno e não cumulativo para operações constantes com o mercado externo.

A base de cálculo em operações realizadas no mercado interno é o preço líquido de venda (deduzidos o IVA e o IMESI) e nas operações com o mercado externo, incide sobre o valor da internalização acrescidos de 21,75%.

#### **3.4.3 Imposto seletivo sobre o consumo**

O Imposto Específico Interno – IMESI é regulamentado pelo Decreto nº 96 (1990) e suas alíquotas de incidência são determinadas conforme a essencialidade do produto. O IMESI grava a primeira transação ou a entrada do produto no território nacional. As alíquotas de incidência são apresentadas no Capítulo III do Decreto nº 96 (1990).

Trata-se de um imposto cumulativo e incide sobre o preço líquido de venda (preço deduzido dos demais impostos), não fazendo parte de sua própria base de cálculo. Os produtos industriais destinados ao mercado externo, desde que

comprovada a sua constância, estão isentos do IMESI. Nas importações dos produtos tratados pelo Capítulo III do Decreto nº 96 (1990), o imposto incide sobre o valor de compra acrescido de todas as taxas e impostos aduaneiros.

#### **3.4.4 Tratamento especial para pequenos contribuintes**

No Uruguai, o tratamento especial dispensado aos pequenos contribuintes é tratado pelo Código Tributário (1996, Título IV, art. 33), complementado pelo Decreto nº 589 (2005). O Imposto sobre Pequenos Contribuintes - IPE é aplicado às empresas jurídicas que exercem atividades comerciais e industriais e que apresentam um faturamento bruto anual até \$ 447.000,00 (quatrocentos e quarenta e sete mil pesos uruguaios).

O enquadramento da empresa no IPE ocorre por opção e a contribuição mensal é fixa, independente do faturamento e respeitado o limite máximo. A contribuição mensal é de \$ 1.380,00 (um mil, trezentos e oitenta pesos uruguaios). Conforme o Código Tributário do Uruguai (1996, Título IV, art. 33, inc. E), o IPE substitui o IRIC e o IVA.

Trata-se de um imposto cumulativo (sem direito a créditos) e o tratamento dispensado para as operações realizadas com o mercado interno é igual ao tratamento para as operações externas.

#### **3.4.5 Representatividade dos impostos e contribuições**

A exemplo dos demais países membros do Mercosul, no Uruguai apresentam-se impostos incidentes sobre o preço e sobre o lucro. Se incidissem somente sobre o preço, a soma de suas alíquotas representaria a carga tributária.

Considerando as características tributárias do Uruguai, são apresentadas a seguir, as simulações da formação do preço de venda e a representatividade da carga tributária sobre os preços, para as duas formas de tributação existentes.

### 3.4.5.1 Empresas com tributação normal

#### 3.4.5.1.1 Mercado interno

A alíquota do IRIC incidente sobre o lucro é de 30,00%. Para se obter a margem a ser considerada no preço, deve-se acrescentar o IRIC ao lucro líquido objetivado. Com a aplicação da Equação 5, a margem a ser considerada na formação do preço será de:

$$M_{LL} = \frac{10,00\%}{1 - 30,00\%} = 14,29\%$$

Utilizando-se da Equação 7, o preço de venda no mercado interno será de:

$$PV = \frac{US\$ 100.00}{1 - 12,00\% - 14,29\%} \times (1 + 26,00\%) = US\$ 170.94$$

No cálculo do PV, o ITV de 26,00% corresponde a alíquota do IVA (23,00%) e a do COFIS (3,00%). As despesas administrativas e de vendas correspondem a 12,00% e a margem objetivada no preço, incluída a tributação sobre o lucro, é de 14,29%. Se houver a incidência do IMESI, a alíquota nominal deste deverá ser acrescida ao ITV. A decomposição do preço obtido é apresentada na Tabela 31.

**Tabela 31 Decomposição do preço de empresas com tributação normal: Uruguai – mercado interno**

| Discriminação                              | US\$    | % sobre o PBV | % sobre o PLV |
|--|---------|---------------|---------------|
| PBV - Preço bruto de venda                 | 170,94  | 100,00%       | 126,00%       |
| ITV - Impostos e taxas sobre vendas        | -35,27  | 20,63%        | 26,00%        |
| IVA  | -31,20  | 18,25%        | 23,00%        |
| COFIS                                      | -4,07   | 2,38%         | 3,00%         |
| IMESI                                      | 0,00    | 0,00%         | 0,00%         |
| PLV - Preço líquido de venda               | 135,67  | 79,37%        | 100,00%       |
| DAV - Despesas administrativas e de vendas | -16,28  | 9,52%         | 12,00%        |
| CP - Custo de produção                     | -100,00 | 58,50%        | 73,71%        |
| LB - Lucro antes do IRIC                   | 19,39   | 11,34%        | 14,29%        |
| IRIC - Imposto de renda                    | -5,82   | 3,40%         | 4,29%         |
| LL - Lucro líquido                         | 13,57   | 7,94%         | 10,00%        |

Fonte: (o autor)

O valor monetário dos impostos de US\$ 35.27 em relação ao preço líquido de venda de US\$ 135.67 apresentado na Tabela 31, corresponde a alíquota real de 26,00%. O valor monetário do IRIC (US\$ 5.82) relacionado com o lucro (US\$ 19.39), corresponde a alíquota real de 30,00%. Ao se transformar a alíquota real do IRIC sobre o lucro em alíquota real sobre o preço líquido de venda, a alíquota será de 4,29% (US\$ 5.82 / US\$ 135.67 x 100).

Somando-se as alíquotas reais dos impostos incidentes sobre o preço com a alíquota real do imposto sobre o lucro em relação ao próprio preço, obtém-se a carga tributária total de 30,29% (26,00% + 4,29%). Essa carga incide sobre o preço de venda da produção industrial de em operações uruguaias internas.

#### 3.4.5.1.2 Mercado externo

Nas operações realizadas com o mercado externo, com a isenção do IVA e do IMESI, o ITV será representado pelo COFIS de 3,00%. Com as mesmas variáveis apresentadas anteriormente, o preço de venda aplicando-se a Equação 7 será de:

$$PV = \frac{US\$ 100.00}{1 - 12,00\% - 14,29\%} \times (1 + 3,00\%) = US\$ 139.74$$

O preço decomposto é apresentado na Tabela 32.

**Tabela 32 Decomposição do preço de empresas com tributação normal: Uruguai – mercado externo**

| Discriminação                              | US\$    | % sobre o PBV | % sobre o PLV |
|--|---------|---------------|---------------|
| PBV - Preço bruto de venda                 | 139,74  | 100,00%       | 103,00%       |
| ITV - Impostos e taxas sobre vendas        | -4,07   | 2,91%         | 3,00%         |
| IVA  | 0,00    | 0,00%         | 0,00%         |
| COFIS                                      | -4,07   | 2,91%         | 3,00%         |
| IMESI                                      | 0,00    | 0,00%         | 0,00%         |
| PLV - Preço líquido de venda               | 135,67  | 97,09%        | 100,00%       |
| DAV - Despesas administrativas e de vendas | -16,28  | 11,65%        | 12,00%        |
| CP - Custo de produção                     | -100,00 | 71,56%        | 73,71%        |
| LB - Lucro antes do IRIC                   | 19,39   | 13,87%        | 14,29%        |
| IRIC - Imposto de renda                    | -5,82   | 4,16%         | 4,29%         |
| LL - Lucro líquido                         | 13,57   | 9,71%         | 10,00%        |

Fonte: (o autor)

Considerando o mercado externo, o valor dos impostos sobre o preço líquido de venda corresponde a 3,00%, conforme apresentado na Tabela 32. Ao se relacionar o valor monetário do IRIC de US\$ 5.82 com o preço líquido de venda, este corresponde a 4,29%. Ao se somar as alíquotas reais dos impostos sobre o preço (3,00%) com a alíquota real do IRIC em relação ao preço líquido de venda (4,29%), apresenta-se a carga tributária total de 7,29%.

#### **3.4.5.2 Pequenas empresas com tratamento especial**

O tratamento especial dispensado às pequenas empresas é o mesmo para as operações realizadas no mercado interno e externo. Se a empresa estiver sujeita ao IMESI, este incide em qualquer tipo de operação. Esse tratamento é representado pela substituição do IRIC por um imposto único mensal de \$ 1.380,00 (um mil, trezentos e oitenta pesos uruguaios), denominado de Imposto sobre as Pequenas Empresas – IPE.

Considerando a contribuição anual de \$ 16.560,00 ( $\$ 1.380,00 \times 12$ ) relacionada com o limite máximo de enquadramento do IPE (faturamento anual até \$ 447.000,00), obtém-se a alíquota de 3,70% sobre o preço ( $\$ 16.560,00 / \$ 447.000,00 \times 100\%$ ). Da mesma forma, ao se relacionar o valor fixo do IPE com os diversos níveis de faturamentos anuais possíveis (inferiores a \$ 447.000,00), obtém-se as respectivas alíquotas, as quais devem ser consideradas na formação do preço. O faturamento considerado é o do último exercício fiscal encerrado.

A título de exemplo, para uma empresa que apresentou um faturamento anual de \$ 300.000,00 no exercício fiscal anterior, a alíquota do IPE será de 5,52% ( $\$ 16.560,00 / \$ 300.000,00 \times 100\%$ ). Se o faturamento anual for de \$ 200.000,00, a alíquota do IPE será de 8,28% ( $\$ 16.560,00 / \$ 200.000,00 \times 100\%$ ). Ao se analisar as alíquotas possíveis de serem obtidas, verifica-se que quanto menor for o faturamento, maior será a alíquota.

Para efeitos de simulação do preço e demonstração da carga tributária, foi considerada a alíquota correspondente ao limite máximo de faturamento, ou seja,

3,70%. Assim, com as mesmas variáveis apresentadas anteriormente, substituindo-se o IRIC pelo IPE e utilizando-se da Equação 7, o preço de venda será de:

$$PV = \frac{US\$ 100.00}{1 - 12,00\% - 10,00\%} \times (1 + 6,70\%) = US\$136.80$$

No cálculo do PV, o ITV corresponde ao COFIS de 3,00% e ao IPE 3,70%. A margem aplicada no preço de 10,00% é igual a margem líquida de lucro objetivada, visto que as empresas sujeitas ao IPE não são tributadas pelo lucro. Se o produto se sujeitar ao IMESI, a alíquota nominal deste deve ser acrescentado ao ITV.

A decomposição do preço é apresentada na Tabela 33.

**Tabela 33 Decomposição do preço de pequenas empresas com tributação especial: Uruguai – mercado interno e externo**

| Discriminação                              | US\$    | % sobre o PBV | % sobre o PVL |
|--|---------|---------------|---------------|
| PBV - Preço bruto de venda                 | 136.80  | 100,00%       | 106,70%       |
| ITV - Impostos e taxas sobre vendas        | -8.60   | 6,28%         | 6,70%         |
| IPE  | -4.75   | 3,47%         | 3,70%         |
| COFIS                                      | -3.85   | 2,81%         | 3,00%         |
| IMESI                                      | 0.00    | 0,00%         | 0,00%         |
| PLV – Preço líquido de venda               | 128.21  | 93,72%        | 100,00%       |
| DAV - Despesas administrativas e de vendas | -15.38  | 11,25%        | 12,00%        |
| CP - Custo de produção                     | -100.00 | 73,10%        | 78,00%        |
| LL - Lucro líquido                         | 12.82   | 9,37%         | 10,00%        |

Fonte: (o autor)

A carga tributária sobre o preço de venda de empresas com tratamento especial, com faturamento anual de \$ 447.000,00, é de 6,70% e é representada pela soma das alíquotas dos impostos incidentes sobre o preço líquido de venda, conforme demonstrado na Tabela 33. Como não existe a isenção do COFIS e do IMESI, em operações realizadas com o mercado externo, a carga tributária é igual a verificada no mercado interno.

A seguir, no Capítulo 4, são apresentadas as análises e comparações da representatividade da carga tributária incidente sobre os preços da produção industrial praticados no Mercosul.

## 4 ANÁLISE E DISCUSSÃO

Para analisar a influência dos impostos e contribuições sobre o preço de venda da produção nos países do Mercosul, deve-se comparar as cargas tributárias obtidas no capítulo anterior. Inicialmente serão comparadas as cargas tributárias para os diversos tipos de tributação existentes no Brasil.

Em seguida, serão comparadas as cargas tributárias das empresas com tratamento normal e especial dos quatro países membros do Mercosul. A premissa básica utilizada para as comparações das cargas tributárias, baseia-se no fato de que se mantêm inalterados os demais fatores envolvidos na formação dos preços. Pelas diferenças de alíquotas dos Impostos Seletivos sobre o Consumo nos respectivos países e pela diferença na quantidade de produtos tributados, na comparação das cargas tributárias não se considerou este imposto.

### 4.1 Análise da carga tributária interna

#### 4.1.1 No Brasil

Considerando o tratamento dispensado às empresas tributadas pelo lucro real, pelo lucro presumido e as enquadradas no SIMPLES, as respectivas cargas tributárias incidentes sobre os preços sem o IPI, são apresentadas na Tabela 34.

**Tabela 34 Carga tributária sobre os preços internos sem o IPI – Brasil**

| Tipo de Tributação | Base de Cálculo do IRPJ  | Carga tributária |               |
|--------------------|--------------------------|------------------|---------------|
|                    |                          | No estado        | Interestadual |
| Lucro Real         | Até R\$ 20.000,00        | 41,80%           | 30,99%        |
| Lucro Real         | Superior a R\$ 20.000,00 | 44,54%           | 33,52%        |
| Lucro Presumido    | Até R\$ 20.000,00        | 31,46%           | 21,85%        |
| Lucro Presumido    | Superior a R\$ 20.000,00 | 32,86%           | 23,05%        |
| SIMPLES            |                          | 10,00%           | 10,00%        |

Fonte: (o autor)



Analisando a Tabela 34, verifica-se que a empresa enquadrada no SIMPLES apresenta a menor carga tributária sobre o preço de venda. Se a empresa apresentar um faturamento máximo de até R\$ 720.000,00 anuais, limite de enquadramento determinado pela Lei nº 9.317 (1996) e MP nº 275 (2005), é o sistema de tributação que proporciona o menor preço. O menor preço proporcionado pelo enquadramento no SIMPLES independe da localização da empresa e do mercado alvo.

Se a empresa apresentar um faturamento entre R\$ 720.000,00 e R\$ 12.000.000,00 anuais, a menor carga tributária é representada pelas empresas tributadas pelo lucro presumido. Em consequência da menor carga tributária é o sistema de tributação que proporciona o menor preço.

A carga tributária sobre as operações das empresas tributadas pelo lucro presumido depende da respectiva base de cálculo do IRPJ, da localização da empresa e do destino na produção.

Em operações realizadas por empresas com a base de cálculo do IRPJ até R\$ 20.000,00 mensais, no Estado de localização da empresa, a carga tributária será de 31,46%. Em operações realizadas com estados diferentes ao de localização da empresa (operações interestaduais), a carga tributária sobre a venda da produção será de 21,85%.

Se a base de cálculo do IRPJ for superior a R\$ 20.000,00 mensais, em operações realizadas no próprio Estado de localização da empresa tributada pelo lucro presumido, a carga tributária será de 32,86%. Nas operações interestaduais, a carga tributária será de 23,05%.

A exemplo das empresas tributadas pelo lucro presumido, a carga tributária sobre as operações das empresas tributadas pelo lucro real também depende da respectiva base de cálculo do IRPJ, da localização da empresa e do destino da produção.

Nas empresas tributadas pelo lucro real, com a base de cálculo do IRPJ até a R\$ 20.000,00 mensais, em operações no Estado de localização, a carga tributária será de 41,80%. Em operações interestaduais, a carga tributária sobre a venda da produção será de 30,99%.

Considerando as empresas tributadas pelo lucro real, com a base de cálculo do IRPJ superior a R\$ 20.000,00 mensais, em operações no Estado de localização, a carga tributária incidente sobre a venda da produção será de 44,54%. Nas operações interestaduais, a carga tributária sobre a venda da produção será de 33,52%.

Considerando, por exemplo, a incidência de uma alíquota de 15,00% referente ao IPI, a carga tributária total sobre todos os tipos de tributação brasileira, são apresentadas na Tabela 35.

**Tabela 35 Carga tributária sobre os preços internos com o IPI – Brasil**

| Tipo de Tributação | Base de Cálculo do IRPJ  | Carga tributária |               |
|--------------------|--------------------------|------------------|---------------|
|                    |                          | No estado        | Interestadual |
| Lucro Real         | Até R\$ 20.000,00        | 62,42%           | 50,04%        |
| Lucro Real         | Superior a R\$ 20.000,00 | 65,16%           | 52,57%        |
| Lucro Presumido    | Até R\$ 20.000,00        | 51,18%           | 40,13%        |
| Lucro Presumido    | Superior a R\$ 20.000,00 | 52,79%           | 41,51%        |
| SIMPLES            |                          | 10,00%           | 10,00%        |

Fonte: (o autor)

Ao se comparar a carga tributária com o IPI apresentada na Tabela 35, com a carga tributária sem o IPI, apresentada da Tabela 34, em operações no Estado de localização da empresa, verifica-se que:

- A alíquota de 15,00%, em empresas tributadas pelo lucro real, com base de cálculo do IRPJ até R\$ 20.000,00, corresponde a um aumento na carga tributária de 49,33%  $((62,42\% / 41,80\%) - 1)$ .
- Em empresas tributadas pelo lucro real, com base de cálculo do IRPJ superior a R\$ 20.000,00, corresponde a um aumento na carga tributária de 46,30%  $((65,16\% / 44,54\%) - 1)$ .
- Em empresas tributadas pelo lucro presumido, com base de cálculo do IRPJ até R\$ 20.000,00, corresponde a um aumento na carga tributária de 62,68%  $((51,18\% / 31,46\%) - 1)$ .
- Em empresas tributadas pelo lucro presumido, com base de cálculo do IRPJ superior a R\$ 20.000,00, corresponde a um aumento na carga tributária de 60,65%  $((52,79\% / 32,86\%) - 1)$ .

Considerando as operações interestaduais, com uma alíquota do IPI de 15%, verifica-se que:

- Em empresas tributadas pelo lucro real, com base de cálculo do IRPJ até R\$ 20.000,00, corresponde a um aumento na carga tributária de 61,47%  $((50,04\% / 30,99\%) - 1)$ .
- Em empresas tributadas pelo lucro real, com base de cálculo do IRPJ superior a R\$ 20.000,00, corresponde a um aumento na carga tributária de 56,83%  $((52,57\% / 33,52\%) - 1)$ .
- Em empresas tributadas pelo lucro presumido, com base de cálculo do IRPJ até R\$ 20.000,00, corresponde a um aumento na carga tributária de 83,66%  $((40,13\% / 21,85\%) - 1)$ .
- Em empresas tributadas pelo lucro presumido, com base de cálculo do IRPJ superior a R\$ 20.000,00, corresponde a um aumento na carga tributária de 80,09%  $((41,51\% / 23,05\%) - 1)$ .

#### 4.1.2 No Mercosul

As cargas tributárias incidentes sobre o preço de venda sem o ISC, em operações internas, nos respectivos países membros, são apresentadas na Tabela 36.

**Tabela 36 Carga tributária sobre os preços internos – países membros do Mercosul**

| País      | Tipo de Tributação | Base de Cálculo do IRPJ  | Carga tributária |               |
|-----------|--------------------|--------------------------|------------------|---------------|
|           |                    |                          | No estado        | Interestadual |
| Brasil    | Lucro Real         | Até R\$ 20.000,00        | 41,80%           | 30,99%        |
| Brasil    | Lucro Real         | Superior a R\$ 20.000,00 | 44,54%           | 33,52%        |
| Brasil    | Lucro Presumido    | Até R\$ 20.000,00        | 31,46%           | 21,85%        |
| Brasil    | Lucro Presumido    | Superior a R\$ 20.000,00 | 32,86%           | 23,05%        |
| Brasil    | SIMPLES - MPE      |                          | 10,00%           | 10,00%        |
| Argentina | Normal             |                          | 30,38%           | 30,38%        |
| Argentina | Especial - MPE     |                          | 8,21%            | 8,21%         |
| Paraguai  | Normal             |                          | 14,29%           | 14,29%        |
| Paraguai  | Especial - MPE     |                          | 11,11%           | 11,11%        |
| Uruguai   | Normal             |                          | 30,29%           | 30,29%        |
| Uruguai   | Especial - MPE     |                          | 6,70%            | 6,70%         |

Fonte: (o autor)

As cargas tributárias incidentes sobre o preço de venda da Argentina, Paraguai e Uruguai são iguais nas operações realizadas nas províncias e interprovinciais, conforme demonstrado na Tabela 36.

Ao se comparar as cargas tributárias sobre o preço praticado por micros e pequenas empresas com tratamento especial, verifica-se que a praticada no Uruguai (6,70%) é a menor, seguida da praticada na Argentina (8,21%) e posteriormente a do Brasil (10,00%). A carga tributária mais alta é a verificada no Paraguai (11,11%).

#### **4.1.2.1 Operações no Estado ou na Província**

Para a comparação da carga tributária em empresas com tributação normal, devem-se separar as operações realizadas no Estado ou na Província das interestaduais ou interprovinciais. Pelas diferentes formas de se tributar as empresas brasileiras consideradas como de tributação normal, também devem ser separadas e tratadas pela base de cálculo do IRPJ.

Nos preços de empresas localizadas no Brasil com tratamento normal, com base de cálculo do IRPJ até R\$ 20.000,00, comparados com os preços das localizadas nos demais países membros, a maior carga tributária é a verificada no Brasil (41,80%). Essa carga tributária é sobre o preço de empresas tributadas pelo lucro real. Em seguida, apresenta-se a carga tributária sobre o preço das empresas tributadas pelo lucro presumido (31,46%). Posteriormente, a maior carga foi a verificada nos preços praticados na Argentina (30,38%) seguida do Uruguai (30,29%) e do Paraguai (14,29%).

Considerando as empresas localizadas no Brasil, com base de cálculo do IRPJ superior a R\$ 20.000,00, estas também apresentam a maior carga tributária. A maior carga tributária em operações no Estado ou na Província é a incidente sobre o preço do produto brasileiro (44,54%), seguida da Argentina (30,38%), do Uruguai (30,29%) e, por fim, do Paraguai (14,29%).

#### **4.1.2.2 Operações interestaduais ou interprovinciais**

Para efeitos de comparação foram consideradas, inicialmente, as empresas brasileiras com base de cálculo do IRPJ inferior a R\$ 20.000,00. A maior carga tributária incidente sobre o preço de venda é a verificada em empresas tributadas pelo lucro real (30,99%). Em seguida, a maior carga tributária é a incidente sobre o preço argentino (30,38%) e, posteriormente, a praticada no Uruguai (30,29%) e, em empresas localizadas no Brasil, tributadas pelo lucro presumido (21,85%). A menor carga tributária é a verificada no Paraguai (14,29%).

Considerando agora, para efeitos de comparação, as empresas brasileiras com base de cálculo do IRPJ superior a R\$ 20.000,00. Analisando a Tabela 36, verifica-se que a maior carga tributária incidente no preço é a praticada pelas empresas localizadas no Brasil, tributadas pelo lucro real (33,52%). Em seguida, a maior carga tributária é a praticada no preço da Argentina (30,38%), no Uruguai (30,29%) e nas tributadas pelo lucro presumido (23,05%). A menor carga tributária incluída no preço é a verificada no Paraguai (14,29%).

Novamente se verifica que, considerando o mercado interno brasileiro, independente da operação (no Estado ou interestadual) e da base de cálculo do IRPJ, a melhor estratégia para a empresa é a tributação pelo lucro presumido. A única limitação para a escolha dessa estratégia é o faturamento anual das empresas, o qual não pode exceder a R\$ 12.000.000,00.

## **4.2 Análise da carga tributária externa dos países membros do Mercosul**

A análise da carga tributária incidente sobre o preço de venda dos países membros do Mercosul é apresentada em dois itens distintos. Inicialmente é analisada a carga tributária das empresas com tributação normal. Posteriormente, são comparadas e analisadas as cargas tributárias das pequenas empresas com tratamento especial.

#### 4.2.1 Análise das empresas com tributação normal

As cargas tributárias dos quatro países membros sem a incidência dos impostos seletivos sobre o consumo, incluídas as quatro formas de tributação incidentes sobre as empresas localizadas no Brasil, são apresentadas na Tabela 37.

**Tabela 37 Carga tributária sobre os preços de venda dos países membros do Mercosul mercado externo**

| País      | Tipo de Tributação | Base de Cálculo do IRPJ  | Carga Tributária |
|-----------|--------------------|--------------------------|------------------|
| Brasil    | Lucro Presumido    | Até R\$ 20.000,00        | 2,33%            |
| Brasil    | Lucro Real         | Até R\$ 20.000,00        | 3,16%            |
| Brasil    | Lucro Presumido    | Superior a R\$ 20.000,00 | 3,18%            |
| Paraguai  | Normal             |                          | 4,29%            |
| Brasil    | Lucro Real         | Superior a R\$ 20.000,00 | 5,15%            |
| Uruguai   | Normal             |                          | 7,29%            |
| Argentina | Normal             |                          | 9,38%            |

Fonte: (o autor)

Para facilitar a visualização, a Tabela 37 apresenta a carga tributária incidente sobre o preço para o mercado externo em ordem crescente. Nessa, verifica-se que as menores cargas tributárias sobre o preço são as praticadas por empresas localizadas no Brasil. A única exceção é para as tributadas pelo lucro real com base de cálculo do IRPJ superior a R\$ 20.000,00. A carga tributária incidente sobre o preço neste tipo de tributação é superior a praticada no Paraguai, mas é inferior a praticada nos demais países do Mercosul. A maior carga tributária é a apresentada pela Argentina.

Esse tipo de comparação só faz sentido se forem analisadas as operações com o mercado externo, exceto com o Mercosul. Mantidos inalterados os demais fatores, pelas diferenças das cargas tributárias, o produto do Brasil (dos três tipos de tributação apresentados) apresentará um preço de venda menor. Será, portanto, mais competitivo que o produzido na Argentina, por exemplo.

Para se analisar os efeitos da carga tributária no preço de venda em operações realizadas no Mercosul, por empresas localizadas em um de seus países

membros, há necessidade de comparar as praticadas no mercado interno com as externas. Conforme o art. 7º do Tratado de Assunção, os produtos originários dos países membros, gozarão do mesmo tratamento dado no país de origem. Esse efeito é analisado ao se compararem as cargas tributárias apresentadas nas Tabelas 36 e 37.

A princípio, as cargas tributárias incidentes em operações realizadas no Brasil sem o IPI, por empresas nele instaladas e pelas localizadas nos demais países membros, são apresentadas na Tabela 38. Foram consideradas as menores cargas tributárias brasileiras incidentes nos preços, ou seja, as verificadas em operações interestaduais.

**Tabela 38 Carga tributária sobre os preços em operações realizadas no Brasil pelos países membros do Mercosul**

| <b>País de Origem</b> | <b>Tipo de Tributação</b> | <b>Base de Cálculo do IRPJ</b> | <b>Carga Tributária</b> |
|-----------------------|---------------------------|--------------------------------|-------------------------|
| Paraguai              | Normal                    |                                | 4,29%                   |
| Uruguai               | Normal                    |                                | 7,29%                   |
| Argentina             | Normal                    |                                | 9,38%                   |
| Brasil                | Lucro Presumido           | Até R\$ 20.000,00              | 21,85%                  |
| Brasil                | Lucro Presumido           | Superior a R\$ 20.000,00       | 23,05%                  |
| Brasil                | Lucro Real                | Até R\$ 20.000,00              | 30,99%                  |
| Brasil                | Lucro Real                | Superior a R\$ 20.000,00       | 33,52%                  |

Fonte: (o autor)

Na Tabela 38, verifica-se que os bens de consumo produzidos no Paraguai e vendidos no Brasil apresentam a menor carga tributária em seus preços. Se todos os demais fatores considerados na formação do preço se mantiverem constantes, o preço mais competitivo será o praticado por empresas localizadas nesse país. Nota-se que as cargas tributárias sobre o preço de venda de todos os demais países membros do Mercosul, em operações realizadas no Brasil, são menores. Mantidos inalterados os demais fatores, considerando a carga tributária, os produtos importados dos demais países, são mais competitivos via preço que os produzidos no Brasil.

As cargas tributárias incidentes em operações realizadas na Argentina por empresas localizadas nos países do Mercosul são apresentadas na Tabela 39. Na carga tributária Argentina não foi considerado o Imposto Interno (II).

**Tabela 39 Carga tributária sobre os preços em operações realizadas na Argentina pelos países membros do Mercosul**

| <b>País de Origem</b> | <b>Tipo de Tributação</b> | <b>Base de Cálculo do IRPJ</b> | <b>Carga Tributária</b> |
|-----------------------|---------------------------|--------------------------------|-------------------------|
| Brasil                | Lucro Presumido           | Até R\$ 20.000,00              | 2,33%                   |
| Brasil                | Lucro Real                | Até R\$ 20.000,00              | 3,16%                   |
| Brasil                | Lucro Presumido           | Superior a R\$ 20.000,00       | 3,18%                   |
| Paraguai              | Normal                    |                                | 4,29%                   |
| Brasil                | Lucro Real                | Superior a R\$ 20.000,00       | 5,15%                   |
| Uruguai               | Normal                    |                                | 7,29%                   |
| Argentina             | Normal                    |                                | 30,38%                  |

Fonte: (o autor)

Conforme demonstrado na Tabela 39, em operações na Argentina, as empresas localizadas no Brasil, com três diferentes formas de tributação, apresentam as menores cargas tributárias. Essas empresas são as tributadas pelo lucro presumido, independente da base de cálculo do IRPJ e pelo lucro real, com base de cálculo do IRPJ até R\$ 20.000,00. Mantidos inalterados os demais fatores, as empresas localizadas no Brasil, com as formas de tributação apresentadas anteriormente, são mais competitivas via preços no mercado argentino.

Na Tabela 40, são apresentadas as cargas tributárias incidentes sobre as operações realizadas pelos países membros no Paraguai. No Paraguai, não foi considerado o Imposto Seletivo sobre o Consumo.

**Tabela 40 Carga tributária sobre os preços em operações realizadas no Paraguai pelos países membros do Mercosul**

| <b>País de Origem</b> | <b>Tipo de Tributação</b> | <b>Base de Cálculo do IRPJ</b> | <b>Carga Tributária</b> |
|-----------------------|---------------------------|--------------------------------|-------------------------|
| Brasil                | Lucro Presumido           | Até R\$ 20.000,00              | 2,33%                   |
| Brasil                | Lucro Real                | Até R\$ 20.000,00              | 3,16%                   |
| Brasil                | Lucro Presumido           | Superior a R\$ 20.000,00       | 3,18%                   |
| Brasil                | Lucro Real                | Superior a R\$ 20.000,00       | 5,15%                   |
| Uruguai               | Normal                    |                                | 7,29%                   |
| Argentina             | Normal                    |                                | 9,38%                   |
| Paraguai              | Normal                    |                                | 14,29%                  |

Fonte: (o autor)



Conforme a Tabela 40, em qualquer situação de tributação, em operações realizadas no Paraguai, as empresas localizadas no Brasil apresentam a menor carga tributária. Com a carga tributária menor, mantidos inalterados os demais fatores, o preço de venda será mais competitivo.

Por fim, considerando as operações realizadas por países membros do Mercosul com o Uruguai, as respectivas cargas tributárias são apresentadas na Tabela 41. Na carga tributária uruguaia não foi considerado o IMESI.

**Tabela 41 Carga tributária sobre os preços em operações realizadas no Uruguai pelos países membros do Mercosul**

| País de Origem | Tipo de Tributação | Base de Cálculo do IRPJ  | Carga Tributária |
|----------------|--------------------|--------------------------|------------------|
| Brasil         | Lucro Presumido    | Até R\$ 20.000,00        | 2,33%            |
| Brasil         | Lucro Real         | Até R\$ 20.000,00        | 3,16%            |
| Brasil         | Lucro Presumido    | Superior a R\$ 20.000,00 | 3,18%            |
| Paraguai       | Normal             |                          | 4,29%            |
| Brasil         | Lucro Real         | Superior a R\$ 20.000,00 | 5,15%            |
| Argentina      | Normal             |                          | 9,38%            |
| Uruguai        | Normal             |                          | 30,29%           |

Fonte: (o autor)

A exemplo do que ocorre em operações na Argentina, no Uruguai o produto produzido no Brasil apresenta as menores cargas tributárias. A única exceção é a carga tributária sobre as empresas tributadas pelo lucro real, com base de cálculo superior a R\$ 20.000,00. Esta só é maior que as praticadas por empresas paraguaias. As empresas localizadas no Brasil que apresentam a menor carga tributária, mantidos inalterados os demais fatores, são mais competitivas via preços no mercado uruguaio.

#### 4.2.2 Análise das empresas com tratamento especial

As cargas tributárias sobre as pequenas empresas, com tratamento especial nos quatro países membros, são apresentadas na Tabela 42.

**Tabela 42 Carga tributária sobre as pequenas empresas com tratamento especial do Mercosul – mercado interno e externo**

| País de Origem | Carga Tributária |         |
|----------------|------------------|---------|
|                | Interna          | Externa |
| Brasil         | 10,00%           | 10,00%  |
| Argentina      | 8,21%            | 8,21%   |
| Paraguai       | 11,11%           | 1,11%   |
| Uruguai        | 6,70%            | 6,70%   |

Fonte: (o autor)

Na Tabela 42, verifica-se que as cargas tributárias sobre as pequenas empresas dos respectivos países membros são iguais nas operações realizadas com o mercado interno e externo. A única exceção é a verificada no Paraguai. A menor carga tributária praticada no mercado interno é a verificada no Uruguai, seguida da Argentina e do Brasil. O Paraguai, em operações internas, apresenta a maior carga tributária sobre o preço das pequenas empresas.

Nas operações externas de pequenas empresas localizadas no Brasil com qualquer país membro, não existem vantagens. A carga tributária externa de empresas do Brasil é maior do que qualquer outra praticada nos demais países. Assim, proporcionará preços maiores, logo não são competitivas via preço.

Quando se analisam as operações realizadas por pequenas empresas localizadas nos demais países membros com o Brasil, verifica-se que as cargas tributárias são menores. Com uma carga tributária menor, mantidos inalterados os demais fatores, os produtos importados do Mercosul apresentarão um preço menor. O preço menor é mais competitivo que o praticado por empresas localizadas no Brasil.

Por outro lado, deve-se analisar os limites de enquadramento de pequenas empresas no tratamento especial. Esses limites de enquadramento, nos demais países são inferiores ao existente no Brasil. Qualquer venda mais representativa fará com que essas empresas deixem o tratamento especial e passem a ser tributadas como empresas normais.

Os limites para o enquadramento no tratamento especial de tributação nos respectivos países membros são:

- Na Argentina: faturamento anual até \$ 144.000,00 (cento e quarenta e quatro mil pesos argentinos), equivalentes a US\$ 46,451.61 (quarenta e seis mil, quatrocentos e cinquenta e um dólares e sessenta e um centavos);
- No Brasil: faturamento anual até R\$ 720.000,00 (setecentos e vinte mil reais), equivalentes a US\$ 337,394.56 (trezentos e trinta e sete mil, trezentos e noventa e quatro dólares e cinquenta e seis centavos);
- No Paraguai: faturamento anual até G 100.000.000,00 (cem milhões de guaranis), equivalentes a US\$ 17,361.11 (dezesete mil, trezentos e sessenta e um dólares e onze centavos);
- No Uruguai: faturamento anual até \$ 447.000,00 (quatrocentos e quarenta e sete mil pesos uruguaios), equivalentes a US\$ 18,586.28 (dezoito mil, quinhentos e oitenta e seis dólares e vinte e oito centavos).

Para a conversão das moedas utilizou-se a cotação do dólar americano obtida junto ao Banco Central do Brasil (2006), no dia 12 de abril de 2006, às 18:10 h. A cotação obtida foi:

- US\$ 1.00 = \$ 3,1000 (pesos argentinos);
- US\$ 1.00 = R\$ 2,1340 (reais);
- US\$ 1.00 = G 5.760,0000 (guaranis);
- US\$ 1.00 = \$ 24,0500 (pesos uruguaios).

### **4.3 Análise da inserção da margem de lucro no preço de venda**

Ao se analisar a margem de lucro incluída no preço, verificou-se que a mesma, além de ser aplicada sobre os impostos e contribuições incidentes sobre o preço de venda, faz parte de sua própria base de cálculo. Conforme demonstrado no Capítulo 3 (item 3.2.5.1.1), dadas as características da legislação tributária brasileira, os impostos e contribuições, com exceção do IPI, fazem parte das respectivas bases de cálculo. Da mesma forma, a margem de lucro incluída no preço e as despesas de administração e vendas, pelas características das metodologias de formação do

preço de venda apresentadas, também fazem parte de suas próprias bases de cálculo.

Os cálculos dos impostos e contribuições sobre uma base da qual os mesmos fazem parte são determinados pela legislação tributária brasileira, sendo impossível a eliminação de tal efeito. Quando se trata do lucro e das despesas administrativas e de vendas é possível a utilização de um mecanismo que torna a margem objetivada na formação do preço igual a margem obtida. Trata-se da metodologia de formação do preço de venda de Dutra & Hatakeyama (2004), onde a margem objetivada é sobre o preço líquido de venda. Com esta metodologia, os percentuais nominais do lucro e das despesas administrativas e de vendas são iguais aos percentuais reais.

Recorrendo-se a decomposição do preço de empresas tributadas pelo lucro real, com base de cálculo do IRPJ até R\$ 20.000,00 mensais, apresentada na Tabela 12, verifica-se que a margem líquida de lucro objetivada foi de 10,00%. O lucro objetivado foi sobre o preço bruto de venda, do qual fazem parte os impostos, contribuições, as despesas administrativas e de vendas e o próprio lucro.

Segundo Dutra & Hatakeyama (2004), a utilização da margem sobre o preço bruto de venda proporciona a existência de lucros sobre os impostos incidentes no preço de venda e sobre o próprio lucro. Esse fato é evidenciado ao se analisar a Tabela 12.

O preço bruto de venda apresentado na Tabela 12 é de US\$ 210.13. Os Impostos e Taxas sobre Vendas (ITV) são de US\$ 57.26. O preço líquido de venda, ou seja, o preço bruto de venda deduzido o ITV é de US\$ 152.87 (US\$ 210.13 – US\$ 57.26). O lucro líquido apresentado é de US\$ 21.02, equivalente a 10,00% sobre o preço bruto de venda de US\$ 210.13.

Ao se relacionar o lucro de US\$ 21.02 com o preço líquido de venda (152.87), verifica-se que a margem real obtida é de 13,75% ao invés da margem nominal de 10,00% objetivada.

Decompondo o lucro, verifica-se que:

- 10,00% do lucro objetivado relacionado com o preço líquido de venda corresponde a US\$ 15.29 (10,00% x US\$ 152.87);

- 10,00 % do lucro objetivado relacionado com o valor monetário dos impostos e taxas sobre vendas corresponde a US\$ 5.73 (10,00% x US\$ 57.26).

Somando os valores correspondentes aos lucros sobre o preço líquido de venda com o incidente sobre os impostos e taxas sobre venda, o lucro total será de US\$ 21.02 (US\$ 15.29 + US\$ 5.73).

Procedendo-se de forma análoga, verifica-se a ocorrência do mesmo fenômeno quando se analisa as despesas administrativas e de vendas (DAV). O DAV também faz parte da base de seu próprio cálculo, proporcionando uma diferença entre o percentual nominal objetivado e o real obtido.

Portando, fica evidente que a margem de lucro objetivada é obtida sobre o preço líquido de venda e sobre os impostos e taxas sobre vendas. Na decomposição do lucro apresentada, verifica-se que US\$ 15.29 equivale a margem líquida de lucro de 10,00% sobre o preço líquido de venda e US\$ 5.73 corresponde ao lucro sobre o ITV.

Para eliminar o efeito do lucro sobre ITV na composição do preço, conforme Dutra & Hatakeyama (2004), os impostos e taxas sobre vendas devem incidir sobre o lucro e não o lucro sobre eles. O preço de venda deve ser formado sem os impostos e, posteriormente, deve-se incluí-los conforme determina a legislação tributária vigente. Essa prática propicia a utilização da margem sobre o preço líquido de venda.

Utilizando-se como base a Equação 6, a qual representa a metodologia de formação do preço de Sartori (2004), o preço de venda sem os impostos e taxas sobre vendas, pode ser obtido com a aplicação da Equação 14.

$$PLV = \frac{MP + MOD + CIP}{1 - \%DAV - \%M} \quad \text{Eq. 14}$$

Se houver a incidência de impostos e contribuições sobre o lucro, estes devem ser incluídos na margem a ser utilizada na formação do preço, através da aplicação da Equação 5.

A aplicação da Equação 14 proporciona o preço de venda sem os impostos e taxas sobre vendas (ITV), ou seja, o preço líquido de venda (PLV). Obtido o PLV, os impostos e taxas sobre venda (ITV) são incluídos no preço, com a aplicação da Equação 15, apresentando-se o preço de venda, ou seja, o preço bruto de venda.

$$PV = \frac{PLV}{1 - \%ITV} \quad \text{Eq. 15}$$

Para se obter o preço de venda direto sem a necessidade de calcular inicialmente o PLV e posteriormente o PBV, juntando a Equação 14 com a 15, apresenta-se a Equação 16.

$$PV = \frac{\frac{MP + MOD + CIP}{1 - \%DAV - \%M}}{1 - \%ITV} \quad \text{Eq. 16}$$

Alterando a relação de divisão para uma relação de multiplicação, a Equação 16 pode ser reescrita, conforme a Equação 17.

$$PV = \frac{1}{1 - \%ITV} \times \frac{MP + MOD + CIP}{1 - \%DAV - \%M} \quad \text{Eq. 17}$$

Organizando as variáveis apresentadas na Equação 17, o preço de venda pode ser obtido com a aplicação da Equação 18.

$$PV = \frac{MP + MOD + CIP}{(1 - \%ITV) \times (1 - \%DAV - \%M)} \quad \text{Eq. 18}$$

Utilizando-se do exemplo prático apresentado no Capítulo 3, o preço de venda para uma empresa tributada pelo lucro real, com base de cálculo do IRPJ até R\$ 20.000,00, em operações no Estado, é obtido com a aplicação da Equação 18.

$$PV = \frac{US\$ 100.00}{(1 - 27,25\%) \times (1 - 12,00\% - 13,16\%)} = US\$ 183.67$$

No cálculo do PV, o ITV de 27,25% corresponde as alíquotas do PIS, COFINS e do ICMS. As despesas administrativas e de vendas correspondem a 12,00% e a margem objetivada do preço, incluída a tributação sobre o lucro, é de 13,16%. A decomposição do preço é apresentada na Tabela 43.

**Tabela 43 Decomposição do preço de empresas tributadas pelo lucro real com base de cálculo do IRPJ até R\$ 20.000,00: Brasil – operações dentro do estado - margem sobre o preço líquido de venda**

| Discriminação                                | US\$    | % sobre o PBV | % sobre o PLV |
|--|---------|---------------|---------------|
| PBV - Preço bruto de venda                   | 183.67  | 100,00%       | 137,46%       |
| ITV - Impostos e taxas sobre vendas          | -50.05  | 27,25%        | 37,46%        |
| PIS  | -3.03   | 1,65%         | 2,27%         |
| COFINS                                       | -13.96  | 7,60%         | 10,45%        |
| ICMS   | -33.06  | 18,00%        | 24,74%        |
| PLV - Preço líquido de venda                 | 133.62  | 72,75%        | 100,00%       |
| CP - Custo de produção                       | -100.00 | 54,45%        | 74,84%        |
| MC - Margem de contribuição                  | 33.62   | 18,30%        | 25,16%        |
| DAV - Despesas administrativas e de vendas   | -16.03  | 8,73%         | 12,00%        |
| LB - Lucro antes do IRPJ e CSLL              | 17.58   | 9,57%         | 13,16%        |
| ICL - Impostos e contribuições sobre o lucro | -4.22   | 2,30%         | 3,16%         |
| IRPJ   | -2.64   | 1,44%         | 1,97%         |
| CSLL   | -1.58   | 0,86%         | 1,18%         |
| LL - Lucro Líquido                           | 13.36   | 7,28%         | 10,00%        |

Fonte: (o autor)

Ao se analisar a Tabela 43, verifica-se que a metodologia de formação do preço, representada pela aplicação da Equação 18, proporciona a igualdade entre a margem de lucro nominal objetivada e a obtida. A margem líquida de lucro objetivada no preço foi de 10,00%. Relacionando o lucro monetário obtido com o preço líquido de venda, verifica-se que equivale aos mesmos 10,00% objetivados. O

mesmo fato ocorre com as despesas de administração e vendas. Objetivou-se um percentual nominal de 12,00% e ao se relacionar o valor monetário correspondente com o preço líquido de venda, obteve-se a mesma alíquota.

Com relação aos impostos incidentes sobre a venda, ao se comparar os preços obtidos e apresentados na Tabela 12 com os apresentados na Tabela 42, verifica-se que a metodologia apresentada não reduz a diferença entre as alíquotas reais e as nominais. Na metodologia de formação do preço com margem sobre o preço líquido de venda, a redução é verificada no valor monetário dos impostos e contribuições. Isso ocorre pela não incidência da margem de lucro e despesas administrativas e de vendas sobre os impostos e contribuições.

Como consequência da não incidência da margem de lucro e das despesas administrativas e de vendas sobre os impostos e contribuições, o preço de venda será menor. Na metodologia que utiliza o lucro sobre o preço bruto de venda, o preço de venda é de US\$ 210.13 (Tabela 12). Na metodologia de formação do preço com a margem sobre o preço líquido de venda, o preço é de US\$ 183.67 (Tabela 43).

Destaca-se que os preços obtidos e apresentados nas citadas Tabelas foram formados para a mesma empresa, onde foram consideradas as mesmas variáveis. A única diferença é que na Tabela 12, aplicou-se na formação do preço uma metodologia onde se objetiva a margem de lucro sobre o preço bruto de venda, enquanto que, na Tabela 43, foi considerada a margem sobre o preço líquido de venda.

Analisadas e discutidas as cargas tributárias incidentes sobre a produção industrial nos países membros do Mercosul, no Capítulo 5 são apresentadas as conclusões sobre a pesquisa apresentada e as recomendações para trabalhos futuros.



## **5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES**

### **5.1 Conclusões**

Após a análise da representatividade da carga tributária sobre os preços da produção industrial nos países membros do Mercosul, conclui-se que os objetivos propostos foram alcançados.

A forma de inserção da carga tributária no preço de venda dos bens de consumo produzidos no Brasil é diferente das verificadas nos demais países membros do Mercosul. No Brasil, a carga tributária se divide em impostos e contribuições sobre o preço de venda e sobre o lucro nele incidente. A forma de inserção dos impostos e contribuições sobre o lucro é igual a dos demais países.

A diferença se verificou ao se analisar a forma de inserção dos impostos e contribuições sobre o preço de venda. No Brasil, esses impostos e contribuições incidem sobre o preço bruto de venda. Como os impostos e contribuições fazem parte do preço bruto de venda, então eles fazem parte do cálculo deles mesmos. Essa prática propicia uma diferença entre as alíquotas dos impostos objetivadas na formação e as obtidas no preço.

O mesmo procedimento se verifica quando se incluem as despesas administrativas e de vendas (DAV) e a margem de lucro objetivada no preço. A base de cálculo de incidência do lucro e da DAV é composta por eles mesmos e pelos impostos e contribuições. Assim, ficou caracterizado que o lucro e a DAV incide sobre eles mesmos e sobre os impostos e contribuições.

A base de cálculo dos impostos e contribuições da qual eles fazem parte é determinada pela legislação brasileira, sendo impossível de se desenvolver uma estratégia para eliminar esse efeito. Mas, quando se trata da margem de lucro e da DAV, estes podem ser eliminados de suas bases de cálculo. Essa prática propicia que a margem nominal do lucro objetivado seja igual a margem real obtida no preço.

Da mesma forma, proporciona que o percentual de recuperação das despesas administrativas e de vendas (DAV) objetivado seja igual ao obtido no preço. A estratégia se baseia no cálculo do lucro sobre o preço líquido de venda, ou seja, sobre o preço bruto de venda, deduzidos os impostos e contribuições incidentes.

A Equação 18 representa a metodologia de formação do preço de venda com a utilização da margem líquida sobre o preço líquido de venda. Essa equação proporciona a aplicação da margem de lucro e das despesas administrativas e de vendas sobre os custos de produção, obtendo-se o preço líquido de venda e, posteriormente, são incluídos os impostos e contribuições. Na realidade, propicia a formação do preço sem os impostos e contribuições incidentes e, posteriormente, acrescenta-se estes ao preço.

Dessa forma, os impostos e contribuições incidem sobre o lucro e sobre as despesas administrativas e de venda. Ao contrário, nas metodologias de formação do preço analisadas e apresentadas, verifica-se que o lucro e as despesas administrativas e de vendas incidem sobre os impostos e contribuições.

O Imposto Seletivo sobre o Consumo, representado pelo Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), no Brasil é acrescentado ao preço bruto de venda. Como no preço bruto de venda estão incluídos os impostos e taxas sobre vendas e sobre o lucro então, o IPI, incide sobre eles.

A representatividade da carga tributária sobre o preço de venda da produção industrial brasileira depende do tipo de tributação da empresa e da alíquota de incidência do IPI. Respeitado o enquadramento tributário da empresa, sem a incidência do IPI, as alíquotas nominais dos impostos e contribuições incidentes sobre o preço e sobre o lucro são fixas. Como consequência, também serão fixas as respectivas cargas tributárias reais incidentes sobre os preços.

Conforme o enquadramento tributário das empresas brasileiras, as respectivas cargas tributárias incidentes sobre os preços, sem o IPI, são:

- Operações realizadas por empresas com base de cálculo do IRPJ até R\$ 20.000,00:
  - Lucro real – operações no Estado: 41,80%;

- Lucro real – operações interestaduais: 30,99%;
  - Lucro real – operações externas: 3,16%;
  - Lucro presumido – operações no Estado: 31,46%;
  - Lucro presumido – operações interestaduais: 21,85%;
  - Lucro presumido – operações externas: 2,33%.
- Operações realizadas por empresas com base de cálculo do IRPJ superior a R\$ 20.000,00:
- Lucro real – operações no Estado: 44,54%;
  - Lucro real – operações interestaduais: 33,52%;
  - Lucro real – operações externas: 5,15%;
  - Lucro presumido – operações no Estado: 32,86%;
  - Lucro presumido – operações interestaduais: 23,05%;
  - Lucro presumido – operações externas: 3,18%.

A carga tributária total sobre o preço da produção industrial brasileira varia de acordo com a alíquota nominal de incidência do IPI, respeitado o enquadramento tributário. Nas operações externas não há a incidência desse imposto. Assim, se a alíquota nominal do IPI incidentes sobre o preço da produção industrial brasileira for de 15,00%, a carga tributária total será de:

- Operações realizadas por empresas com base de cálculo do IRPJ até R\$ 20.000,00:
- Lucro real – operações no Estado: 62,42%;
  - Lucro real – operações interestaduais: 50,04%;
  - Lucro real – operações externas: 3,16%;
  - Lucro presumido – operações no Estado: 51,18%;
  - Lucro presumido – operações interestaduais: 40,13%;

- Lucro presumido – operações externas: 2,33%.
- Operações realizadas por empresas com base de cálculo do IRPJ superior a R\$ 20.000,00:
- Lucro real – operações no Estado: 65,16%;
  - Lucro real – operações interestaduais: 52,57%;
  - Lucro real – operações externas: 5,15%;
  - Lucro presumido – operações no Estado: 52,79%;
  - Lucro presumido – operações interestaduais: 41,51%;
  - Lucro presumido – operações externas: 3,18%.

Ao se compararem as cargas tributárias apresentadas com o IPI com as cargas tributárias sem o referido imposto, verifica-se que a alíquota nominal de 15,00%, corresponde a um aumento maior na carga tributária das empresas, cuja magnitude varia de acordo com o enquadramento tributário.

Considerando as operações realizadas por empresas com base de cálculo do IRPJ até R\$ 20.000,00, a alíquota de 15,00% do IPI proporciona os seguintes aumentos na carga tributária total:

- Lucro real – operações no Estado: 49,33%;
- Lucro real – operações interestaduais: 61,47%;
- Lucro presumido – operações no Estado: 62,68%;
- Lucro presumido – operações interestaduais: 83,66%.

Em operações realizadas por empresas com base de cálculo do IRPJ superior a R\$ 20.000,00, a alíquota de 15,00% do IPI proporciona os aumentos na carga tributária apresentados a seguir:

- Lucro real – operações no Estado: 46,30%;

- Lucro real – operações interestaduais: 56,83%;
- Lucro presumido – operações no Estado: 60,65%;
- Lucro presumido – operações interestaduais: 80,09%.

Ao se analisar as empresas industriais enquadradas no SIMPLES, verifica-se que a carga tributária incidente sobre o preço de venda varia de acordo com as respectivas faixas de enquadramento. As cargas tributárias reais conforme as respectivas faixas de faturamento são:

- Faturamento anual até R\$ 60.000,00: 4,71%;
- Faturamento anual de R\$ 60.000,01 a R\$ 90.000,00: 5,82%;
- Faturamento anual de R\$ 90.000,01 a R\$ 120.000,00: 6,95%;
- Faturamento anual de R\$ 120.000,01 a R\$ 240.000,00: 9,17%;
- Faturamento anual de R\$ 240.000,01 a R\$ 360.000,00: 9,65%;
- Faturamento anual de R\$ 360.000,01 a R\$ 480.000,00: 10,13%;
- Faturamento anual de R\$ 480.000,01 a R\$ 600.000,00: 10,62%;
- Faturamento anual de R\$ 600.000,01 a R\$ 720.000,00: 11,11%.

Nos demais países membros do Mercosul, pelas respectivas legislações tributárias, os impostos incidentes sobre o preço não fazem parte da própria base de cálculo. Os impostos são simplesmente adicionados ao preço líquido de venda. O preço líquido de venda é obtido considerando o custo de produção, a margem de lucro objetivada no preço e as despesas administrativas e de vendas. Portanto, a margem de lucro não incide sobre os impostos existentes no preço. Essa característica tributária dos demais países membros do Mercosul propicia a igualdade entre as alíquotas nominais dos impostos objetivadas na formação e as alíquotas reais obtidas no preço.

A representatividade da carga tributária na Argentina, Paraguai e Uruguai depende somente do tipo de tributação da empresa. As alíquotas dos impostos e

contribuições incidentes sobre o preço de venda são reais. A simples soma dessas representa a carga tributária sobre o preço. A relação percentual do valor monetário dos impostos e contribuições sobre o lucro com o preço líquido de venda apresenta a carga tributária real do lucro sobre o preço. Somando-se a carga tributária real sobre os preços com a carga tributária real sobre o lucro, obtém-se a carga tributária total praticada nos países membros do Mercosul.

As cargas tributárias incidentes sobre os preços dos produtos industriais, praticadas por empresas com tributação normal, nos demais países membros do Mercosul, sem o ISC, são:

|                                   |         |
|-----------------------------------|---------|
| – Argentina – operações internas: | 30,38%; |
| – Argentina – operações externas: | 9,38%;  |
| – Paraguai – operações internas:  | 14,29%; |
| – Paraguai – operações externas:  | 4,29%;  |
| – Uruguai – operações internas:   | 30,29%; |
| – Uruguai – operações externas:   | 7,29%.  |

Se os produtos estiverem sujeitos ao Imposto Seletivo sobre o Consumo, a carga tributária total sobre os preços é obtida acrescentando-se a sua alíquota na carga tributária apresentada anteriormente. Os Impostos Seletivos sobre o Consumo, existentes nos demais países membros, incidem sobre uma quantidade menor de produtos se comparados com o IPI brasileiro. A base de cálculo dos impostos seletivos é o preço líquido de venda, ou seja, não incide sobre os demais impostos e taxas incluídos nos preços.

Para as pequenas empresas com tratamento especial, as cargas tributárias máximas incidentes sobre o preço de venda da produção industrial, são:

|                                   |         |
|-----------------------------------|---------|
| – Argentina – operações internas: | 8,21%;  |
| – Argentina – operações externas: | 8,21%;  |
| – Paraguai – operações internas:  | 11,11%; |

- Paraguai – operações externas: 1,11%;
- Uruguai – operações internas: 6,70%;
- Uruguai – operações externas: 6,70%.

Se a carga tributária dos quatro países membros do Mercosul fossem iguais, mantidos inalterados os demais fatores, o preço de venda interno dos bens produzidos no Brasil seria maior. A simples forma de se incluir os impostos e contribuições no preço provocam tal diferença.

Na comparação da carga tributária dos países membros, em operações realizadas com o Brasil, com a carga tributária de empresas localizadas no Brasil, a brasileira é maior. Da mesma forma, em operações realizadas por empresas localizadas no Brasil, com qualquer um dos países membros, a carga tributária será menor que a verificada nos respectivos países.

Esse fato se deve as políticas de incentivos às exportações e pelo tratamento dado aos importados do Mercosul nos respectivos países. Na importação de produtos do Mercosul, pelos países membros, nos preços incidem somente as respectivas cargas tributárias internas. As cargas tributárias internas são reduzidas com incentivos à exportação. Assim, nas importações realizadas pelo Brasil, de qualquer um dos demais países membros, pela reduzida carga tributária dessas, apresentam preços menores que os praticados no mercado interno, mantidos inalterados os demais fatores.

## **5.2 Recomendações para pesquisas futuras**

O estudo desenvolvido no presente pode ser complementado pelo estudo de uma variável que compõe o custo de produção. Essa variável é representada pelo custo da mão-de-obra utilizada no processo produtivo. Não se trata de levantar e comparar o valor monetário deste fator nos quatro países membros. O custo da mão-de-obra não é representado somente pelos gastos com empregados. Esse

custo é composto pelos gastos com salários de empregados acrescidos de encargos sociais e trabalhistas.

A magnitude dos encargos sociais pode representar um custo maior ou menor com esse fator de produção, dependendo das políticas trabalhistas dos respectivos países membros do Mercosul. Assim, a sugestão baseia-se no levantamento da representatividade dos encargos sociais e trabalhistas sobre o custo da mão-de-obra nos países membros do Mercosul.



## REFERÊNCIAS

ARGENTINA. Ley 23.981, de 15 de agosto de 1991. Apruébase el Tratado suscrito para la Constitución de un Mercado Común entre las Repúblicas Argentina, Federativa del Brasil, Paraguay y Oriental del Uruguay. **Boletín Oficial de la Nación Argentina**, Buenos Aires, 4 de setiembre de 1991.

ARGENTINA. **Constitución de la Nación Argentina**. Buenos Aires: 1994. Disponível em: <<http://www.infoleg.mecon.gov.ar>>. Acesso em: 05 abr. de 2006.

ARGENTINA. Ley 24.674, de 17 de julio de 1996. Modifícase la Ley de Impuestos Internos, texto ordenado en 1979 y sus modificaciones. **Boletín Oficial de la Nación Argentina**, Buenos Aires, 13 de agosto de 1996.

ARGENTINA. Decreto nº 280, de 26 de marzo de 1997. Apruébase el texto ordenado de la Ley de Impuesto al Valor Agregado. **Boletín Oficial de la Nación Argentina**, Buenos Aires, 15 de abril de 1997.

ARGENTINA. Ley nº 649, de 11 de julio de 1997. Apruébese el texto ordenado de la Ley de Impuestos a las Ganancias. **Boletín Oficial de la Nación Argentina**, Buenos Aires, 06 de agosto de 1997.

ARGENTINA. Ley nº 25.063, de 07 de diciembre de 1998. Modificaciones en los Impuestos al Valor Agregado, a las ganancias y sobre los Bienes Personales, en el Régimen de los Recursos de la Seguridad Social y el Código Aduanero. **Boletín Oficial de la Nación Argentina**, Buenos Aires, 24 de diciembre de 1998.

ARGENTINA. Ley 25.865, de 17 de diciembre de 2003. Establece lo Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS) - *Monotributo*. y sus modificaciones. **Boletín Oficial de la Nación Argentina**, Buenos Aires, 15 de enero de 2004.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Cotação do Dólar**. Disponível em: <<http://www.bcb.gov.br>>. Acesso em: 12 abr. de 2006.

BARBOZA, Jovi; FERREIRA, Genival. **Como formar o preço de venda**. Olinda: Flamar, 2002.

BARREIX, Alberto; VILLELA, Luiz. **Tributación en el MERCOSUR: evolución, comparación y posibilidades de coordinación**. Buenos Aires: BID-INTAL/ITD, 2003.

BERNARDI, Luiz Antonio. **Manual de formação de preços: políticas, estratégias e fundamentos**. São Paulo: Atlas, 2004.

BÓRNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos em empresas modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: DOU, 1988.

BRASIL. Decreto nº 350, de 21 de novembro de 1991. Promulga o Tratado para a Constituição de um Mercado Comum entre a República Argentina, a República Federativa do Brasil, a República do Paraguai e a República Oriental do Uruguai (Tratado Mercosul). **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, 22 de novembro de 1991.

BRASIL. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, 27 de dezembro de 1995.

BRASIL. Decreto Lei nº 9.317, de 05 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o regime tributário das microempresas e das empresas de pequeno porte, institui o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, p. 25973/7, 06 de dezembro de 1996.

BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, 28 de dezembro de 1996.

BRASIL. Decreto Lei nº 9.732, de 11 de dezembro de 1998. Altera dispositivos das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, p. 4 e 5, 14 de dezembro de 1998.

BRASIL. Decreto Lei nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002. Aprova a Tabela de Incidência do Impostos sobre Produtos Industrializados – TIPI. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, 27 de dezembro de 2002. Com atualizações publicadas até 25 de março de 2006.

BRASIL. Lei nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e a administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, 27 de dezembro de 2002.

BRASIL. Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, 31 de dezembro de 2002.

BRASIL. Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003. Altera a legislação tributária, dispõe sobre o parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, 31 de maio de 2003.

BRASIL. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, 30 de dezembro de 2003.

BRASIL. Decreto Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005. Altera dispositivos da Lei da nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, 22 de novembro de 2005.

BRASIL. Medida Provisória nº 275, de 29 de dezembro de 2005. Altera a Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, que institui o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES), em função da alteração promovida pelo art. 33 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, 30 de dezembro de 2005.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **A gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CANO, Hugo Gonzáles. **Informe sobre la situación actual de la tributación en los países miembros del MERCOSUR**. Buenos Aires: BID-INTAL/ITD, 2001.

COGAN, Samuel. **Custos e Preços: Formação e Análise**. São Paulo: Pioneira, 1999.

CORRÊA, Luiz Felipe de Seixas. **A visão estratégica brasileira do processo de integração**. Brasília: Ministério das Relações Exteriores, 2002.

DUTRA, Divonsir J. S.; HATAKEYAMA, Kazuo. Equívocos na metodologia de formação do preço de venda: análise da metodologia adotada pelo SEBRAE. In: **Encontro Nacional de Engenharia de Produção**, 2004, Florianópolis – SC, Anais... Florianópolis: ABEPRO, 2004. 1 CD-ROM.

DUTRA, Divonsir de J. S.; HATAKEYAMA, Kazuo. As alíquotas nominais e as alíquotas reais dos impostos sobre a venda da produção. In: **Encontro Nacional de Engenharia de Produção**, 2005, Porto Alegre – RS, Anais... Porto Alegre: ABEPRO, 2005. 1 CD-ROM.

FERNANDES, Edílson C. Sistema tributário do Mercosul. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, n. 3, p. 45-54, 1997.

FERNANDES, Edílson C. Sistema tributário do Mercosul: o processo de harmonização das legislações tributárias. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, n. 2, p. 131-149, 1999.

GIL, Antonio Carlos. **Técnicas de pesquisa em economia**. São Paulo: Atlas, 1988.

HIRSCHFELD, Henrique. **Engenharia econômica e análise de custos: aplicações práticas para economistas, engenheiros, analista de investimentos e administradores**. 7<sup>a</sup>. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LEONARDO JÚNIOR, Maurício Fernandes. **A situação das pequenas e médias empresas brasileiras diante do processo de exportação**. 2002. 116 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia da Produção) - Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis.

MARTINS, Eliseu. **Administração financeira: as finanças das empresas sob condições inflacionárias**. São Paulo: Atlas, 1986.

PARAGUAY. Ley nº 911, del 28 de junio de 1991. Apruébase el Tratado suscripto para la Constitución de un Mercado Común entre las Repúblicas Argentina, Federativa del Brasil, Paraguay y Oriental del Uruguay. **Gaceta Oficial de la República del Paraguay**, Asunción, 29 de junio de 1991.

PARAGUAY. Ley nº 125, del 9 de enero de 1992. Establece el nuevo régimen tributário. **Gaceta Oficial de la República del Paraguay**, Asunción, 11 de enero de 1992.

PARAGUAY. Ley nº 2.421, del 11 de junio de 2004. Reordenamiento administrativo y de adecuación fiscal. **Gaceta Oficial de la República del Paraguay**, Asunción, 12 de junio de 1992.

SANTOS, Joel José dos. **Formação do Preço e do Lucro**. São Paulo: Atlas, 1991.

SARDINHA, José Carlos. **Formação de Preços: A Arte do Negócio**. São Paulo: Makron Books, 1995.

SARTORI, Eloi. **Gestão de preços**. São Paulo: Atlas, 2004.

SEBRAE – Serviço de Apoio à Micro e Pequena Empresa. **Administração de custos e formação do preço de venda – empresas industriais**. Curitiba: Ed. Sebrae, 2005.

SCHNORRENBURGER, Erno. **Competitividade em igualdade de condições: a influência do planejamento tributário na cadeia de valor**. 2001. 160 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia da Produção) - Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. IN SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002. Dispõe sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado em geral. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, 26 de novembro de 2002.

SILVA, Edna Lúcia da. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. Florianópolis: Laboratório de Ensino à Distância da UFSC, 2001.

URUGUAI. **Código Tributário**. Montevideo: DGI, 1986.

URUGUAI. Decreto nº 840, de 14 de diciembre de 1988. Establece normas sobre el Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio. **Diário Oficial de la República Oriental del Uruguay**, Montevideo, 22 de diciembre de 1988.

URUGUAI. Decreto nº 96, de 12 de febrero de 1990. Establece normas sobre el Impuesto Específico Interno (IMESI). **Diário Oficial de la República Oriental del Uruguay, Montevideo**, 17 de abril de 1990.

URUGUAI. Ley nº 16.196, de 16 de junio de 1991. Apruébase el Tratado suscripto para la Constitución de un Mercado Común entre las Repúblicas Argentina, Federativa del Brasil, Paraguay y Oriental del Uruguay. **Diário Oficial de la República Oriental del Uruguay, Montevideo**, 23 de junio de 1991.

URUGUAI. Decreto nº 220, de 12 de agosto de 1998. Reglamenta el impuesto al valor agregado (IVA). **Diário Oficial de la República Oriental del Uruguay**, Montevideo, 20 de agosto de 1998.

URUGUAI. Decreto nº 199, de 31 de mayo de 2001. Reglamenta el Impuesto de Contribución al Financiamiento de la Seguridad Social (COFINS). **Diário Oficial de la República Oriental del Uruguay**, Montevideo, 05 de junio de 2001.

URUGUAI. Decreto nº 270, de 30 de julio de 2004. Establece el actual proceso de reactivación económica. **Diário Oficial de la República Oriental del Uruguay**, Montevideo, 04 de agosto de 2004.

URUGUAI. Decreto nº 589, de 29 de diciembre de 2005. Establece los montos mensuales del Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio. **Diário Oficial de la República Oriental del Uruguay**, Montevideo, 04 de enero de 2006.

# Livros Grátis

( <http://www.livrosgratis.com.br> )

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)



[Baixar livros de Literatura](#)  
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)  
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)  
[Baixar livros de Matemática](#)  
[Baixar livros de Medicina](#)  
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)  
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)  
[Baixar livros de Meteorologia](#)  
[Baixar Monografias e TCC](#)  
[Baixar livros Multidisciplinar](#)  
[Baixar livros de Música](#)  
[Baixar livros de Psicologia](#)  
[Baixar livros de Química](#)  
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)  
[Baixar livros de Serviço Social](#)  
[Baixar livros de Sociologia](#)  
[Baixar livros de Teologia](#)  
[Baixar livros de Trabalho](#)  
[Baixar livros de Turismo](#)