UM ESTUDO EMPÍRICO SOBRE A INFLUÊNCIA DA ANTECIPAÇÃO PARCIAL DO ICMS NO PROCESSO DE FORMAÇÃO DE PREÇO NAS PEQUENAS EMPRESAS OPTANTES DO SIMBAHIA

JOSUÉ PIRES BRAGA

Resumo:

A definição do preço de venda de um bem que está sendo ofertado no mercado é um dos processos mais complexos que as empresas enfrentam. Não pela definição em si, mas pelo número de variáveis que estão relacionadas com esse processo e que merecem atenção. Uma série de fatores, internos e externos à empresa, influencia na formação de um preço que visa ser adequado e competitivo. E um fator externo muito significativo que deve ser levado em consideração no momento da definição desse preço é a carga tributária que incide sobre os processos da empresa. Desde o dia 01 de Março de 2004, o Estado da Bahia instituiu a obrigatoriedade de fazer a Antecipação Parcial do ICMS. Essa obrigação tributária tem como fato gerador a aquisição de mercadorias em outros Estados que sejam destinadas à comercialização. Essa pesquisa tem como objetivo analisar, através de um estudo de caso em uma pequena empresa que é optante do SimBahia, como a Antecipação Parcial do ICMS está influenciando na formação de preço. Concluiu-se que o valor desembolsado referente a essa obrigação está resultando numa elevação da carga tributária das empresas optantes do SimBahia e, conseqüentemente, num aumento dos custos das mercadorias. E os custos são um dos fatores que influenciam e que norteiam o processo de formação de preço nas empresas.

Área temática: *Gestão de Custos para Micros, Pequenas e Médias Empresas*

Um Estudo Empírico sobre a Influência da Antecipação Parcial do ICMS no Processo de Formação de Preço nas Pequenas Empresas optantes do SimBahia

Resumo

A definição do preço de venda de um bem que está sendo ofertado no mercado é um dos processos mais complexos que as empresas enfrentam. Não pela definição em si, mas pelo número de variáveis que estão relacionadas com esse processo e que merecem atenção. Uma série de fatores, internos e externos à empresa, influencia na formação de um preço que visa ser adequado e competitivo. E um fator externo muito significativo que deve ser levado em consideração no momento da definição desse preço é a carga tributária que incide sobre os processos da empresa. Desde o dia 01 de Março de 2004, o Estado da Bahia instituiu a obrigatoriedade de fazer a Antecipação Parcial do ICMS. Essa obrigação tributária tem como fato gerador a aquisição de mercadorias em outros Estados que sejam destinadas à comercialização. Essa pesquisa tem como objetivo analisar, através de um estudo de caso em uma pequena empresa que é optante do SimBahia, como a Antecipação Parcial do ICMS está influenciando na formação de preço. Concluiu-se que o valor desembolsado referente a essa obrigação está resultando numa elevação da carga tributária das empresas optantes do SimBahia e, conseqüentemente, num aumento dos custos das mercadorias. E os custos são um dos fatores que influenciam e que norteiam o processo de formação de preço nas empresas.

Palavras-chave: Formação de Preço; Antecipação Parcial do ICMS; Pequenas Empresas.

Área Temática: Gestão de Custos para Micro, Pequenas e Médias Empresas.

1. Introdução

1.1 Considerações Iniciais

O processo de formação de preço numa empresa é uma atividade extremamente relevante e que demanda bastante tempo, discussões e análises dos seus gestores. Em muitos casos, a política de preços de uma organização pode definir o seu sucesso empresarial no mercado em que está inserida. Por isso, esse processo exige informações relevantes e tempestivas, que tenham a capacidade de subsidiar a tomada de decisões por parte dos gerentes da empresa no momento da definição do preço de venda.

Vários autores, como Ballou (1995), Bernardi (1996), Bertó e Beulke (2005), Bruni e Famá (2003), Cobra (1991), Hansen e Mowen (2001), Lunkes (2003) e Schreiner (1998), tratam em seus trabalhos sobre a complexidade e relevância do processo de formação de preço e de como esse processo pode ser estratégico para o sucesso de um empreendimento.

Com o elevado crescimento da concorrência no mercado, as empresas sempre estão em busca de caminhos que as levem em direção às alternativas que possibilitem uma maior diferenciação em relação às suas concorrentes, no que se refere à política de formação de preços, objetivando a otimização de seus resultados e, por conseqüência, a continuidade do seu negócio.

Uma série de fatores, internos e externos à empresa, influencia na formação de um preço que visa ser adequado e competitivo. E um fator externo muito significativo que deve

ser levado em consideração no momento da definição desse preço é a carga tributária que incide sobre os processos da empresa.

Desde o dia 01 de Março de 2004, o Estado da Bahia instituiu a obrigatoriedade de se fazer a Antecipação Parcial do ICMS. Essa obrigação tributária tem como fato gerador a aquisição de mercadorias em outros Estados que sejam destinadas à comercialização. Todas as empresas, independentes de sua estrutura, grandes, médias ou pequenas, estão sujeitas a essa obrigação tributária, desde que façam aquisição interestadual de bens que tenham como finalidade a comercialização.

1.2 Formulação do Problema de Pesquisa

Pelo fato do Estado da Bahia não ser considerado como uma região potencialmente produtora de bens e serviços, muitas empresas são obrigadas a adquirir suas mercadorias em outros Estados, principalmente nos Estados da região sudeste, que é a região mais produtora do país no ramo de atividade da empresa em que será feito o estudo de caso. Com isso, acabam se sujeitando ao pagamento da Antecipação Parcial do ICMS e tendo a sua carga tributária ainda mais elevada. Baseado nesse contexto, surge o questionamento que promove o desenvolvimento desse trabalho: como a Antecipação Parcial do ICMS está influenciando o processo de formação de preço em uma pequena empresa que é optante do SimBahia?

1.3 Objetivo e Justificativa da Pesquisa

Esse trabalho tem como objetivo analisar como a Antecipação Parcial do ICMS está exercendo influência no momento da definição do preço de venda em uma pequena empresa que tem como atividade econômica o comércio varejista de confecções. Considerando que o Brasil é um país que tem uma carga tributária bastante significativa, a importância do desenvolvimento de uma pesquisa dessa natureza é a necessidade de se conhecer como mais essa obrigação tributária está repercutindo no processo de gestão das pequenas empresas, mais especificamente no processo de formação do preço de venda das mercadorias que elas estão ofertando no mercado, não pretendendo buscar quais são as consequências da possível influência dessa obrigação tributária quanto à sua competitividade no mercado ou quanto à sua sobrevivência.

1.4 Procedimentos Metodológicos

Para o desenvolvimento desse trabalho, foram adotados como procedimentos metodológicos a pesquisa bibliográfica, consistindo numa revisão da literatura existente em livros, dissertações, artigos científicos, publicações na internet, etc. para estabelecer o referencial teórico da pesquisa, e um estudo de caso prático em uma pequena empresa que atua no comércio varejista de confecções. O estudo de caso, que também é conhecido como método monográfico, segundo Gil (1999, p. 72-3), “é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir o seu conhecimento amplo e detalhado”.

O motivo da escolha do estudo de caso como principal método de pesquisa foi porque ele é o que melhor se adapta ao objetivo da pesquisa. Fazendo um estudo prático, poderemos saber como realmente a Antecipação Parcial do ICMS está exercendo influência no processo de formação de preço na pequena empresa objeto do estudo de caso e ainda obter generalizações aplicáveis a outras empresas. Confirmando isso, Lakatos e Marconi (2001, p. 108) afirmam que “o estudo de caso consiste no estudo de determinados indivíduos,

profissões, condições, instituições, grupos ou comunidades, com a finalidade de obter generalizações”.

2. Contextualização Tributária

2.1 Atividade Financeira do Estado, Sistema Tributário e Legislação Tributária

A principal finalidade do Estado é promover o bem comum. Para realizar essa finalidade, ele necessita obter recursos financeiros que possibilitem a satisfação da demanda pública. E a quantidade de recursos necessários para atender essa satisfação está diretamente ligada com a dimensão da necessidade pública.

Por causa dessa situação, o Estado precisa ter uma ferramenta de controle que estabeleça a ordem nas suas atividades de natureza financeira. Harada (2003, p. 26) conceitua atividade financeira como “sendo a atuação estatal voltada para obter, gerir e aplicar os recursos financeiros necessários à consecução das finalidades do Estado que [...] se resumem na realização do bem comum”.

Para intermediar a relação entre o arrecadador (o Estado) e o contribuinte, foi estabelecido o sistema tributário, que objetiva regular as metodologias de tributação. Segundo Harada (2003, p. 310), o sistema tributário é:

O conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, inserido no sistema jurídico global, formado por um conjunto unitário e ordenado de normas subordinadas aos princípios fundamentais, reciprocamente harmônicos, que organiza os elementos constitutivos do Estado (...).

Esse conjunto de normas inseridas dentro do sistema tributário, que é a fonte do ramo do direito público responsável pela regulamentação do processo de tributação, forma a chamada legislação tributária. De acordo com o art. 96 do Código Tributário Nacional (CTN), “a expressão legislação tributária compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”.

2.2 Tributos, Impostos e o ICMS: Uma Breve Conceituação

Entre as receitas públicas que o Estado auferir desenvolvendo a sua atividade financeira, está a receita tributária. Harada (2003) diz que receita pública é a entrada de dinheiro nos cofres do Estado para atender as suas necessidades. O tributo, segundo Cassone (1999, p. 27), “é certa quantia em dinheiro que os contribuintes [...] são obrigados a pagar ao Estado [...] quando praticam certos fatos geradores previstos pelas leis tributárias”.

No atual sistema tributário, os principais tributos são: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições sociais (HARADA, 2003). Para seguir a linha principal desse trabalho, vamos explorar apenas o conceito de imposto.

De acordo com art. 16 do CTN, “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade específica, relativa ao contribuinte”. Fabretti (2001) complementa essa definição dizendo que o imposto é o tipo de tributo que é devido independente de qualquer atividade estatal em relação ao seu sujeito passivo. Dentre os vários impostos existentes na atualidade, como: IR, IPI, IOF, IPTU, IPVA, etc., está o ICMS, que faz parte do objeto de estudo dessa pesquisa.

O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) é de

competência dos Estados, segundo o art. 155 da Constituição de 1988, e tem como fato gerador as seguintes situações (CASSONE, 1999):

- Operações relativas à circulação de mercadorias;
- Prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal;
- Prestação de serviços de comunicação.

A Lei Estadual nº. 7.014/96 define quem está sujeito ao pagamento do ICMS:

Art. 5. É contribuinte do ICMS qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Esse imposto tem algumas características importantes que merecem destaque. Ele é classificado como: (1) indireto, porque o seu valor é repassado a cada etapa para o preço do bem; (2) não-cumulativo, porque no momento do seu pagamento é descontado o valor pago na operação anterior; (3) “por dentro”, porque o seu valor integra a sua própria base de cálculo; e (4) seletivo, porque podem ser fixadas alíquotas diferenciadas para alguns bens em função da natureza desses bens (CASSONE, 1999).

2.3 Antecipação Parcial do ICMS

Através da Lei nº. 8.967/03, o Estado da Bahia alterou a lei que instituiu o ICMS (Lei nº. 7.014/96) acrescentando mais uma obrigação tributária: a antecipação parcial do ICMS, que, de acordo com essa lei, passaria a vigor a partir de 01 de março de 2004.

A redação da Lei nº. 7.014/96 passou a ter a seguinte forma:

Art. 12-A. Nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, será exigida antecipação parcial do imposto, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.

Art. 23. A base de cálculo do ICMS para fins de retenção do imposto pelo responsável [...], bem como para fins de antecipação do pagamento na entrada de mercadoria no estabelecimento e nas demais hipóteses regulamentares é:

III- em relação à antecipação parcial do imposto, estabelecida no art. 12-A, o valor da operação interestadual constante no documento fiscal de aquisição.

Baseado nesses textos legais, para efeito de cálculo, a antecipação parcial (AP) é o resultado do produto entre o valor da operação interestadual e a alíquota interna do ICMS menos o ICMS a recuperar constante no documento fiscal de aquisição da mercadoria.

O cálculo da antecipação parcial pode ser expresso através da seguinte fórmula:

$$AP = (\text{Valor da Operação Interestadual} \times \text{Alíquota Interna}) - \text{ICMS a Recuperar da Operação}$$

De acordo com o § 1º do art. 12-A, a antecipação parcial não encerra a fase de tributação e não se aplica às mercadorias cujas operações internas sejam acobertadas por:

- isenção;
- não-incidência;
- antecipação ou substituição tributária, que encerre a fase de tributação.

Após o pagamento, a antecipação parcial se transforma em crédito a ser recuperado pelo contribuinte, conforme § 6º do art. 26 da Lei 7.014/96, que diz: “o valor do imposto antecipado parcialmente pelos contribuintes inscritos na condição de **normal**, nos termos do art. 12-A, poderá ser escriturado a crédito, conforme dispuser o regulamento”. (grifo nosso)

2.4 SimBahia: Regime Simplificado de Apuração do ICMS

O regime simplificado de apuração do ICMS do Estado da Bahia (SimBahia) foi instituído pela Lei nº. 7.357/98 e tem como objetivo oferecer um tratamento diferenciado e simplificado às microempresas (ME), às empresas de pequeno porte (EPP) e aos ambulantes (Art. 1º). Para cumprir o objetivo dessa pesquisa, vamos trabalhar apenas com as definições pertinentes às pequenas empresas (ME e EPP).

Para fins de enquadramento, é considerada microempresa o contribuinte que tenha obtido, no ano anterior, receita bruta inferior ou igual a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e, empresa de pequeno porte, o contribuinte que teve uma receita bruta no ano anterior superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e inferior ou igual a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais) (Art. 2º, I e II).

O § 4º do art. 2º define como a receita bruta deve ser mensurada para fins de enquadramento no SimBahia:

§ 4º. Na mensuração da receita bruta anual [...], se a empresa mantiver mais de um estabelecimento ou tenha titular ou sócio participando do capital social de outra ou outras empresas inscritas em cadastros de contribuintes do ICMS, levar-se-á em conta a receita bruta global de todos eles, não importando se do mesmo ou de diversos ramos de atividades econômicas.

Quanto à carga tributária das pequenas empresas optantes do SimBahia, os incisos I e II do art. 7º dizem o seguinte:

I- tratando-se de microempresa, o imposto a ser pago mensalmente será correspondente aos seguintes valores fixos, a serem determinados em função da receita bruta, nos termos do art. 2º, e sem prejuízo da aplicação das disposições relativas à antecipação ou substituição tributária, sendo esta: (**tabela 1**)

II- tratando-se de empresa de pequeno porte, o imposto a ser pago mensalmente será calculado mediante aplicação, sobre receita bruta mensal, dos percentuais a seguir indicados, a serem determinados em função da receita bruta global acumulada da empresa desde o início do ano, se for o caso, até o mês de referência, sendo que, caso a empresa tenha titular ou sócio participando do capital social de outra ou outras empresas de mesma condição cadastral, o percentual será determinado em função da receita bruta global acumulada de todos eles, sendo esta: (**tabela 1**)

Tabela 1: Valores fixos e alíquotas do SimBahia (em reais).

CARGA TRIBUTÁRIA DO REGIME SIMPLIFICADO DE APURAÇÃO DO ICMS - SIMBAHIA							
MICROEMPRESA (Inciso I)				EMPRESA DE PEQUENO PORTE (Inciso II)			
N.	De	Até	ICMS	N.	De	Até	Alíquota (%)
1	-	144.000,00	Dispensado	1	360.000,01	540.000,00	2,5
2	144.000,01	198.000,00	55,00	2	540.000,01	720.000,00	3
3	198.000,01	252.000,00	120,00	3	720.000,01	900.000,00	3,5
4	252.000,01	306.000,00	190,00	4	900.000,01	1.080.000,00	4
5	306.000,01	360.000,00	270,00	5	1.080.000,01	1.260.000,00	4,5
				6	1.260.000,01	1.440.000,00	5
				7	1.440.000,01	1.620.000,00	5,5
				8	1.620.000,01	2.400.000,00	6

Fonte: Art. 7º, I e II, Lei nº. 7.357/98 (Formatado pelo autor).

As empresas de pequeno porte, no momento da apuração do seu imposto, têm uma dedução que, com base no art. 8º, visa incentivar a manutenção e a geração de empregos. Esse incentivo é feito da seguinte forma:

- 1% (um por cento) por empregado, até o máximo de 5 (cinco);
- 2% (dois por cento) por cada empregado adicional a partir do 6º (sexto) registrado.

Essas empresas estão autorizadas a deduzir mensalmente de seu imposto o respectivo percentual relativo ao seu número de empregados regularmente registrados, sabendo que essa dedução não pode exceder 25% (vinte e cinco por cento) do imposto do período.

Outros benefícios oferecidos pelo SimBahia é a possibilidade da dispensa da escrituração de livros fiscais e contábeis e a desobrigação do pagamento do diferencial de alíquota. De acordo com o art. 14 da Lei do SimBahia, “fica dispensado o pagamento da diferença de alíquota nas aquisições interestaduais de bens destinados a uso, consumo ou ativo permanente do estabelecimento (...)”.

Para se enquadrar no SimBahia, as pequenas empresas não têm apenas benefícios fiscais, elas também estão obrigadas a fazer alguns sacrifícios. De acordo com o artigo 396-A, do Decreto 6.284/97, que regulamenta a Lei do ICMS, as pequenas empresas, no momento da opção pelo SimBahia, renunciam expressamente à utilização de qualquer crédito fiscal.

Por causa dessa imposição legal, elas não podem utilizar o crédito relativo ao pagamento da antecipação parcial, em conformidade com § 6º do art. 26 da Lei 7.014/96, já citado anteriormente, que diz: “o valor antecipado parcialmente pelos contribuintes inscritos na condição de normal [...] poderá ser escriturado a crédito (...)”. Somente os contribuintes inscritos na condição de normal poderão utilizar o crédito resultante do pagamento da antecipação parcial. Os que estão na condição de SimBahia não poderão utilizar esse crédito.

3. Formação de Preço

3.1 Introdução

A definição do preço de venda de um produto é um dos processos operacionais mais complexos que a empresa enfrenta. Não pela definição em si, mas pelo número de variáveis que estão relacionadas com esse processo e que merecem atenção, como: concorrência, custos, disposição do consumidor em pagar o preço estipulado, sensibilidade da demanda em relação à variação dos preços dos bens, rentabilidade, etc.

Em certos casos, a política de preços adotada por uma empresa pode ser o diferencial para o seu sucesso no mercado. Caso ela não consiga minimizar os seus custos, com certeza não poderá ter um preço competitivo para concorrer no mercado e nem tão pouco terá uma margem de contribuição capaz de proporcionar um elevado grau de alavancagem operacional. Caso ela opere com um custo relativamente baixo, poderá tirar vantagem dessa situação e aumentar a competitividade e a rentabilidade do seu empreendimento.

Segundo Lopes, Matos e Moraes (1999, p. 39), “uma eficaz gestão de preços deve auxiliar os gestores no objetivo de garantir a continuidade e atingir a missão da organização, através do planejamento, execução e controle das atividades relacionadas aos preços”.

Existe uma considerável discussão sobre a determinação de preços. Segundo Cogan (2002) e Lunkes (2003), o preço é determinado pelo mercado. Na mesma tendência, Horngren, Foster e Datar (2000) dizem que o preço de um produto é fruto da interação entre a

demanda e a oferta do mercado. Hansen e Mowen (2001, p. 656) afirmam que “a estrutura de mercado afeta o preço, assim como os custos necessários para apoiar esse preço”. Mas, independente de quem determina o preço, ter informações sobre os custos dos produtos é imprescindível para formar adequadamente o preço de venda.

Confirmando essa idéia, Atkinson et al. (2000) diz que mesmo quando os preços são fixados pelas forças do mercado, a empresa ainda tem que decidir sobre o melhor *mix* de produtos para fabricar e vender e o uso dos recursos de sua capacidade. Horngren, Foster e Datar (2000) falam que o mercado estabelece o preço, mas as informações sobre os custos podem auxiliar na determinação do nível de atividade que melhor atenda as metas da empresa.

Ainda nessa discussão, Sardinha (1995, p. 5) afirma que “as limitações práticas apresentadas, inerentes à teoria econômica na decisão de preço, forçaram o mercado a procurar outras técnicas”. Continuando, ele ainda diz que “a abordagem orientada ao custo do produto emprega os métodos mais comumente utilizados hoje em dia para estabelecer preços de produtos”.

3.2 Conceito de Preço e Objetivos da Formação de Preço

Preço pode ser conceituado como a expressão de valor atribuída a um bem que está sendo ofertado no mercado. Sardinha (1995) completa essa definição dizendo que o preço é a quantidade de dinheiro que o consumidor desembolsa com o objetivo de obter um produto.

Para Lunkes (2003), o objetivo primordial da formação de preço é garantir que cada produto, durante todo o seu ciclo de vida, contribua para atingir a cota de lucro que lhe foi conferida nos objetivos de lucro a longo prazo.

De uma forma mais específica, os objetivos que levam uma empresa a seguir determinados parâmetros de definição dos preços de seus produtos, de acordo com Kotler (apud SCHREINER, 1998), são seis:

1. Sobrevivência;
2. Maximização dos Lucros;
3. Maximização do Faturamento;
4. Maximização do Crescimento das Vendas Unitárias;
5. Maximização da Desnatação do Mercado;
6. Liderança de Qualidade.

De acordo com o primeiro objetivo, quando a empresa enfrenta excesso de capacidade de produção, concorrência acirrada e mudança na preferência dos consumidores, o preço se torna a alternativa mais estratégica. Nessa situação, a empresa reduz os seus preços com base na premissa de que a sobrevivência é mais importante do que a lucratividade.

No segundo objetivo, o preço é decidido com base na análise da demanda e dos custos e comparado a preços alternativos. Após a comparação, escolhe-se o preço que maximiza o lucro. O terceiro e o quarto objetivo parte da idéia de que o aumento do faturamento proporcionará um aumento nos lucros a longo prazo e numa maior participação no mercado.

Em relação ao quinto objetivo, a empresa usa a estratégia de ofertar no mercado uma versão mais cara de um produto e, com o passar do tempo, oferta modelos mais simples com preços menores para conquistar consumidores perceptíveis à baixa dos preços. E no sexto, a empresa estipula um preço mais alto sob o argumento de que existem maiores benefícios na aquisição de produtos com esses preços do que na aquisição de outros de menor valor.

Falando sobre as maneiras de se atingir os objetivos empresariais através dos preços, Santos (1997) diz que “as estratégias de preço representam afirmações abrangentes de como os preços serão utilizados para atingir os objetivos globais e funcionais da empresa; são guias de orientação das decisões de preço e coordenação das atividades relacionadas para um produto (...)”.

3.3 Fatores que influenciam na Formação de Preço

Entre as diversas forças que exercem expressiva influência no processo de formação de preço, Horngren, Foster e Datar (2000) relacionam as seguintes: (1) Clientes; (2) Concorrentes; e (3) Custos.

Sobre a primeira influência, esses autores dizem que os gestores devem analisar as questões relativas ao preço pela visão dos seus clientes, porque um aumento nos preços pode fazer com que esses clientes rejeitem o produto da empresa e prefira o de um concorrente. Sintetizando, os clientes influenciam os preços através da sua ação sobre a demanda.

Em relação à segunda influência, eles falam que as reações dos concorrentes podem forçar uma empresa a reduzir seus preços para que essa fique mais competitiva. Já no caso de uma empresa sem concorrência, essa pode estabelecer preços mais altos.

Quanto à terceira, eles esclarecem que as empresas estabelecem o preço dos seus produtos de forma que superem os custos dos mesmos. Segundo os mesmos autores (2000, p. 302), “o estudo dos padrões de comportamento do custo proporciona compreensão das receitas resultantes das diversas combinações de preço e volume de venda de determinado produto”.

Além dessas forças de influência, existem outras variáveis externas à empresa que também podem afetar a decisão de preços. Completando esse entendimento, Santos (1997) diz que variáveis externas são todos os fatores derivados do macroambiente que influenciam direta ou indiretamente a decisão de preços, como exemplo: tecnologia, mudanças políticas, **legislação**, estruturas econômicas, aspectos culturais, etc. (grifo nosso)

Dentre essas variáveis externas citadas, uma merece destaque por seu considerável poder de influência: a legislação, principalmente a tributária. As empresas podem sofrer diversas conseqüências em seus processos por causa de uma simples alteração na legislação tributária. Uma prova disso foi criação da antecipação parcial do ICMS, já mencionada na contextualização tributária.

Na visão de Bertolucci e Nascimento (2002, p. 65), “sempre que se discutir um novo tributo ou se estudar uma alteração nos já existentes, a divisão das responsabilidades e custos entre o setor público e o privado deve ser um assunto tratado com relevância”.

3.4 Métodos de Formação de Preço

De acordo com Santos (1991), os métodos de formação de preço adotados pelas empresas são os seguintes:

1. Método baseado no custo da mercadoria;
2. Método baseado nas decisões dos concorrentes;
3. Método baseado no mercado;
4. Método misto.

O primeiro método é o mais utilizado pelas empresas por causa de sua simplicidade. Callado et al. (2005) diz que ele é o mais comum no meio empresarial. Segundo Santos

(1991), esse método é bastante usado no comércio varejista. Atkinson et al. (2000) diz que a maioria das empresas calcula suas margens de lucro aplicando um percentual sobre os custos para determinar seu preço. Nesse método, afirma Sardinha (1995, p. 72), “o preço final do produto [...] é definido em função do seu custo e de uma margem estabelecida pela administração”. Essa margem é conhecida como *mark-up*.

Segundo Padoveze (2000), *mark-up* pode ser definido, de forma mais geral, como uma metodologia para se calcular preço de venda de maneira simples e rápida a partir do custo de cada produto. Essa margem adicionada tem o objetivo de cobrir os custos e as despesas e propiciar o lucro da empresa.

Numa pesquisa feita por Souza (2001), ficou demonstrado que, quanto à formação de preço, 50% das pequenas empresas consultadas acrescentam um percentual nos custos dos seus produtos para formar o preço de venda; 26% estabelecem seus preços através de pesquisa de mercado; 13% por critérios estimativos e 10% por indicação dada pelo fornecedor.

Em outra pesquisa, realizada por Callado et al. (2005), descobriu-se que o critério de formação de preço mais relevante é a utilização de um índice sobre o custo de produção, sendo este utilizado por 70% das empresas pesquisadas.

No segundo método, a empresa observa o preço praticado pelos seus concorrentes e define o seu com o objetivo de se diferenciar deles. De acordo com Santos (1991), essa metodologia ainda pode ser dividida em quatro métodos: (1) método do preço corrente; (2) método de imitação de preços; (3) métodos de preços agressivos; e (4) método de preços promocionais. A empresa adotará um desses métodos de acordo com o objetivo que ela tem de se diferenciar dos seus concorrentes.

O terceiro analisa as características do mercado. Santos (1991) afirma que o conhecimento do mercado permite ao gestor decidir se venderá o seu produto a um preço elevado ou a um preço popular, dependendo do público que ele queira atrair com seu preço.

O método misto é a combinação de todos os outros métodos. Forma-se o preço analisando tanto os seus custos quanto os concorrentes e o mercado e mais uma série de outras variáveis externas.

4. Pesquisa Empírica: Estudo de Caso

O objeto desse estudo de caso é uma pequena empresa optante do SimBahia que atua no comércio varejista de confecções da cidade de Feira de Santana-Bahia. Essa empresa está enquadrada na condição de Empresa de Pequeno Porte do SimBahia. Um dos motivos que levou à escolha de uma empresa varejista de confecções para esse estudo de caso foi o de que existe uma expressiva quantidade de negócios dessa natureza na cidade. Outro fator que motivou ainda mais essa escolha foi a condição visualizada nas empresas de confecções.

Pelo fato da indústria interna não abastecer plenamente a demanda por confecções, as empresas estão sendo obrigadas a adquirir suas mercadorias em outros Estados e, devido a isso, está ocorrendo o fato gerador da antecipação parcial do ICMS.

Não foi utilizado qualquer método estatístico e/ou probabilístico na escolha da empresa-objeto, porque as regras pertinentes a esse estudo podem ser generalizadas para qualquer empresa, considerando os parâmetros tributários aplicáveis.

Para o desenvolvimento desse estudo, foram coletadas na empresa que presta serviços de contabilidade à empresa objeto de estudo as informações econômico-fiscais necessárias e, logo após, essas informações foram tabeladas para a análise. No momento da análise, para

efeito desse estudo, não foi considerada a possibilidade de os cálculos da antecipação parcial do ICMS estarem incorretos e nem a de não ter sido devidamente paga no seu vencimento.

O total das compras de mercadorias realizadas pela empresa no ano de 2004 (mar-dez) está demonstrado na **tabela 2** por mês e também pela origem da aquisição. Não foi estudado todo o ano de 2004 porque nos dois primeiros meses (janeiro e fevereiro) ainda não existia a obrigação da antecipação parcial do ICMS.

Tabela 2: Total das compras de mercadorias distribuído por mês e por origem (em reais).

Mês	Origem das Mercadorias				Total
	Aquisições Internas	(%)	Aquisições Interestaduais	(%)	
Março	-	0,00%	16.734,40	100,00%	16.734,40
Abril	-	0,00%	17.182,05	100,00%	17.182,05
Maio	-	0,00%	23.122,36	100,00%	23.122,36
Junho	-	0,00%	54.025,27	100,00%	54.025,27
Julho	240,00	1,13%	20.932,02	98,87%	21.172,02
Agosto	638,30	5,05%	12.005,89	94,95%	12.644,19
Setembro	8.838,04	23,23%	29.204,92	76,77%	38.042,96
Outubro	-	0,00%	26.569,65	100,00%	26.569,65
Novembro	-	0,00%	29.669,54	100,00%	29.669,54
Dezembro	-	0,00%	62.289,74	100,00%	62.289,74
Total	9.716,34	3,22%	291.735,84	96,78%	301.452,18

Fonte: Empresa pesquisada, dezembro/2005.

Na **tabela 3**, estão separadas as compras de origem interestadual que sofrem diferentes formas de antecipação. As mercadorias que estão sujeitas ao regime de antecipação tributária (conhecida como “antecipação total”), que encerra a fase de tributação das mercadorias, não estão sujeitas à antecipação parcial, como já foi descrito na contextualização tributária.

Tabela 3: Regime tributário das mercadorias de origem interestadual (em reais).

Mês	Regime Tributário das Mercadorias de Origem Interestadual				Total
	Antecipação Parcial	(%)	Antecipação Total	(%)	
Março	16.734,40	100,00%	-	0,00%	16.734,40
Abril	16.933,05	98,55%	249,00	1,45%	17.182,05
Maio	23.122,36	100,00%	-	0,00%	23.122,36
Junho	53.342,63	98,74%	682,64	1,26%	54.025,27
Julho	20.932,02	100,00%	-	0,00%	20.932,02
Agosto	12.005,89	100,00%	-	0,00%	12.005,89
Setembro	29.079,82	99,57%	125,10	0,43%	29.204,92
Outubro	24.847,65	93,52%	1.722,00	6,48%	26.569,65
Novembro	29.669,54	100,00%	-	0,00%	29.669,54
Dezembro	62.289,74	100,00%	-	0,00%	62.289,74
Total	288.957,10	99,05%	2.778,74	0,95%	291.735,84

Fonte: Empresa pesquisada, dezembro/2005.

Na **tabela 4**, é possível comparar o valor da antecipação parcial (AP) com o custo das mercadorias (CM) e também com o custo total das mercadorias (CTM). O CTM inclui a AP porque a empresa não poderá recuperar o seu valor em decorrência de sua condição tributária.

Tabela 4: Custo total das mercadorias que estão sujeitas à antecipação parcial (em reais).

Mês	Custo Total das Mercadorias de Origem Interestadual					Custo Total das Mercadorias (CTM)
	Custo das Mercadorias (CM)	(%) CM/CTM	Antecipação Parcial (AP)	(%) AP/CM	(%) AP/CTM	
Março	16.734,40	91,09%	1.636,93	9,78%	8,91%	18.371,33
Abril	16.933,05	91,16%	1.642,77	9,70%	8,84%	18.575,82
Mai	23.122,36	91,18%	2.237,63	9,68%	8,82%	25.359,99
Junho	53.342,63	91,23%	5.126,50	9,61%	8,77%	58.469,13
Julho	20.932,02	91,10%	2.045,93	9,77%	8,90%	22.977,95
Agosto	12.005,89	94,28%	728,85	6,07%	5,72%	12.734,74
Setembro	29.079,82	88,86%	3.645,69	12,54%	11,14%	32.725,51
Outubro	24.847,65	89,89%	2.795,09	11,25%	10,11%	27.642,74
Novembro	29.669,54	91,27%	2.837,76	9,56%	8,73%	32.507,30
Dezembro	62.289,74	91,12%	6.071,78	9,75%	8,88%	68.361,52
Total	288.957,10	90,95%	28.768,93	9,96%	9,05%	317.726,03

Fonte: Empresa pesquisada, dezembro/2005.

A origem dessas mercadorias, de forma mais específica, foi a região Sudeste. Levando em conta que a alíquota interestadual usada pelos Estados do Sudeste, exceto Espírito Santo, na saída de bens para contribuintes do Nordeste é de 7% e que a alíquota interna dessas mercadorias é de 17%, o valor da AP representaria no mínimo 10% do CM. E pode-se observar que, nesse caso, o percentual total da AP em relação ao CM é de 9,96% e ainda há uma variação significativa entre meses específicos. As hipóteses para justificar essas diferenças podem ser as seguintes:

- Nos meses em que o percentual da AP em relação ao CM foi inferior a 10%, pode estar incluído no CM o frete sobre as compras, que não entra no cálculo;
- Nos meses em que o percentual da AP em relação ao CM foi superior a 10%, pode ter ocorrido devolução das compras depois da AP está paga e a empresa não teve interesse de encarar o excesso de burocracia para pedir restituição.

Para consolidar o que foi exposto, vamos demonstrar o possível cálculo da AP dessa empresa. O Valor da Operação Interestadual (VOI), que é a base de cálculo da AP, é formada somente pelo valor das mercadorias, não tem IPI e nem outros possíveis valores que poderiam integrar o VOI. Já que não tem outros valores que não poderiam servir de base de cálculo para o ICMS, como o IPI, o ICMS a Recuperar da Operação é obtido pelo seguinte produto: [VOI X Alíquota Interestadual]. Expressando de forma algébrica, temos a seguinte definição:

$$AP = (VOI \times \text{Alíquota Interna}) - \text{ICMS a Recuperar da Operação}$$

$$AP = (VOI \times \text{Alíquota Interna}) - (VOI \times \text{Alíquota Interestadual})$$

$$AP = (VOI \times (\text{Alíquota Interna} - \text{Alíquota Interestadual}))$$

$$AP = (VOI \times (17\% - 7\%))$$

$$AP = (288.957,10 \times 10\%)$$

$$AP = 28.895,71$$

Esse modelo de cálculo se aplica a todas as empresas que estão sujeitas à antecipação parcial do ICMS, devendo ser consideradas situações específicas que possivelmente ocorram, como: redução da base de cálculo de alguns produtos, redução da base de cálculo para algumas empresas que possuem termos de acordo com a Secretaria da Fazenda do Estado ou regimes especiais de tributação.

5. Análise dos Resultados da Pesquisa

A grande maioria das aquisições de mercadorias da empresa tem como origem outros Estados (96,78%), sendo possível afirmar que as aquisições internas (3,22%) são as exceções da regra como pode ser observado na **tabela 2**. Do total das aquisições interestaduais, apenas uma minoria não está sujeita à antecipação parcial (0,95%), que são as que estão sujeitas à antecipação tributária (total) que encerra a fase de tributação das mercadorias. As aquisições que terão o imposto antecipado parcialmente representam 99,05% de acordo com a **tabela 3**.

Fazendo uma comparação entre o valor referente à antecipação parcial e o custo das mercadorias, pode-se observar que ele representa 9,96% do total destas conforme a **tabela 4**.

Pelo fato da empresa estudada ser optante pelo SimBahia, o valor pago referente à antecipação parcial ICMS não poderá ser recuperado na sua apuração, porque, no momento da opção pelo regime simplificado, as pequenas empresas renunciam expressamente à utilização de qualquer crédito fiscal.

Como o valor da antecipação não pode ser recuperado por essas empresas, ele passa a integrar o custo total das mercadorias que estão em estoque. Confirmando essa afirmação, Schnorrenberger (2001, p. 95) diz que “os impostos, taxas e contribuições não recuperáveis pelo comprador dos bens ou serviços acumulam-se ao custo destes (...)”. Em relação ao custo total das mercadorias, a antecipação parcial representa 9,05% conforme a **tabela 4**.

A antecipação parcial do ICMS ocasionou em um crescimento na carga tributária das pequenas empresas que são optantes do SimBahia e resultou num aumento dos seus custos diretos. Uma simples alteração na legislação tributária foi capaz de afetar um grupo bastante significativo de empresas, aumentando sua carga tributária e elevando seus custos.

Segundo Queiroz (2002), o tratamento diferenciado colocado pelo legislador sofre várias distorções estruturais que terminam por desfavorecer as pequenas empresas. Cobra (1991, p. 73) também diz que “a ação governamental representada pelo legislativo e pelo executivo interpõe ameaças e oportunidades para uma série de negócios”.

As empresas estabelecem o preço dos seus produtos de forma que superem os custos dos mesmos. Portanto, no momento da formação de preço, as pequenas empresas levarão em consideração o custo tributário que foi adicionado à suas mercadorias referente à antecipação parcial. Esse custo está influenciando os preços pelo fato das pequenas empresas provavelmente não poderem absorvê-lo em seus lucros e por elas possivelmente formarem seus preços com base nos custos de suas mercadorias. Como a margem de contribuição foi reduzida em decorrência do aumento dos custos, elas são obrigadas a aumentarem seus preços para manter a rentabilidade inicial.

Outro ponto de destaque dessa situação é a questão financeira. Pelo fato do pagamento desse imposto ser antecipado, antes da venda dos estoques que foram adquiridos e que geraram a obrigação tributária, as pequenas empresas precisam ter um caixa prévio para

efetuá-lo. Isso também pode influenciar o processo de formação de preço porque as pequenas empresas necessitarão aumentar a geração de caixa para manter as suas atividades.

6. Conclusão

Esta pesquisa teve como objetivo analisar, através de um estudo de caso em uma pequena empresa optante do SimBahia que atua no comércio varejista de confecções da cidade de Feira de Santana-BA, como a obrigação tributária instituída pelo Estado, que foi a antecipação parcial do ICMS, está influenciando o processo de formação de preço.

Observou-se que o processo de formação de preço é um dos mais complexos que a empresa executa e que ele sofre influência de vários fatores. Dentre esses fatores, estão os custos, pois as empresas definem o preço de venda de seus produtos de maneira que superem os mesmos. Ainda sobre as forças de influência, foi abordado também que existem variáveis externas à empresa que podem exercer pressão na formação do preço dos bens, como a legislação tributária, que pode provocar mudanças que afetam as operações da empresa, resultando em aumento da carga tributária, por exemplo.

Para definir o preço de venda de seus produtos, a empresa tem à sua disposição várias metodologias. Ela pode definir com base nos custos, nos concorrentes, no mercado ou com base na análise desses três métodos, sendo o método baseado nos custos o mais utilizado por sua simplicidade e praticidade e, também, o mais usado no comércio varejista.

Ficou demonstrado que o valor pago referente à antecipação parcial resultou em um aumento na carga tributária das empresas que são optantes do regime simplificado de apuração do ICMS pelo fato dessas empresas não poderem recuperar esse valor em decorrência da imposição da lei do SimBahia e, também, da lei da antecipação parcial do ICMS. A carga tributária relativa à antecipação parcial resultou num aumento dos custos diretos para essas empresas.

A antecipação parcial do ICMS está exercendo influência no processo de formação de preço das pequenas empresas optantes do SimBahia porque o valor desembolsado pela empresa decorrente do cumprimento dessa obrigação tributária está aumentando os custos totais das mercadorias. Os custos são uns dos fatores que exercem peso no processo de formação de preço e que também norteiam esse processo nas empresas.

Outro motivo provável da antecipação parcial está influenciando a definição do preço dos bens das pequenas empresas é o fato delas possivelmente não terem condições de absorver o custo da antecipação parcial nos seus lucros, mantendo os preços de antes do período de vigência dessa obrigação tributária, devido à sua fragilidade econômico-financeira. E, também, a necessidade de ter caixa para pagar o ICMS da antecipação parcial antes mesmo da venda das mercadorias que lhe deram origem.

Essa pesquisa pode servir como meio do Governo do Estado da Bahia, e outros possíveis Estados que possuam algum programa tributário semelhante, revisar e/ou repensar a sua atitude em relação à cobrança da antecipação parcial do ICMS das pequenas empresas optantes do SimBahia. Essas empresas têm uma relevância social considerável e não devem ser oneradas, mas incentivadas. Merece ser citado, mais uma vez, a afirmação de Queiroz (2002), que diz o seguinte: o tratamento diferenciado colocado pelo legislador sofre várias distorções estruturais que terminam por desfavorecer as pequenas empresas.

7. Referências Bibliográficas

ATKINSON, Anthony A. et al. **Contabilidade Gerencial**. Tradução: André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro. São Paulo: Atlas, 2000.

BAHIA. **Decreto nº. 6.284 de 14 de Março de 1997**. Aprova o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia 1997. Disponível em: <http://www.sefaz.ba.gov.br/>. Acesso em: 18/11/2005.

_____. **Lei nº. 7.014 de 04 de Dezembro de 1996**. Trata do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). Disponível em: <http://www.sefaz.ba.gov.br/>. Acesso em: 18/11/2005.

_____. **Lei nº. 7.357 de 04 de Novembro de 1998**. Institui o Regime Simplificado de Apuração do ICMS (SimBahia). Disponível em: <http://www.sefaz.ba.gov.br/>. Acesso em: 20/11/2005

_____. **Lei nº. 8.967 de 29 de Dezembro de 2003**. Institui a Antecipação Parcial do ICMS. Disponível em: <http://www.sefaz.ba.gov.br/>. Acesso em: 20/11/2005.

BALLOU, Ronald H. **Logística Empresarial: Transportes, Administração de Materiais e Distribuição Física**. Tradução: Hugo T. Y. Yoshizaki. São Paulo: Atlas, 1995.

BERNARDI, Luiz Antonio. **Política e Formação de Preços: Uma Abordagem Competitiva, Sistêmica e Integrada**. São Paulo: Atlas, 1996.

BERTÓ, Dalvio José; BEULKE, Rolando. **Gestão de Custos**. São Paulo: Saraiva, 2005.

BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. Quanto Custa Pagar Tributos? **Revista de Contabilidade & Finanças**. São Paulo: USP. n. 29, Maio/Agosto 2002.

BRASIL. **Lei nº. 5.172 de 25 de Outubro de 1966**. Institui o Código Tributário Nacional. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/>. Acesso em: 17/11/2005.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de Custos e Formação de Preços**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

CALLADO, Aldo Leonardo C. et al. Análise da Gestão de Custos e Formação de Preços em Organizações Agroindustriais Paraibanas. Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 5. 2005, São Paulo. **Anais...** São Paulo: EAC/FEA/USP, 2005.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

COBRA, Marcos. **Administração Estratégica do Mercado**. São Paulo: Atlas, 1991.

COGAN, Samuel. **Custos e Preços: Formação e Análise**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

FABRETTI, Laúdio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HANSEN, Dan R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de Custos: Contabilidade e Controle**. Tradução: Robert Brian Taylor. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de Custos**. Tradução: José Luiz Paravato. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

LOPES, Alexsandro Broedel; MATOS, Emanuel R. Junqueira de; MORAES, Romildo de Oliveira. Modelo de Decisão de Preço de Venda: Um Estudo Exploratório. **Enfoque: Reflexão Contábil**. Maringá: UEM. v. 18, n. 2, Julho/Dezembro 1999.

LUNKES, Rogério João. Uma Contribuição à Formação de Preços de Venda. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília: CFC. n. 141, Maio/Junho 2003.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial: Um Enfoque em Sistema de Informação Contábil**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

QUEIROZ, Mary Elbe. As Micro e Pequenas Empresas em busca de Justiça Fiscal. **Revista SEBRAE**. Brasília: SEBRAE. n. 6, Setembro/Outubro 2002.

SANTOS, Joel José dos. **Formação de Preços e do Lucro**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

SANTOS, Roberto Vatan dos. Planejamento do Preço de Venda. **Caderno de Estudos**. São Paulo: USP. v. 9, n. 15, Janeiro/Junho 1997.

SARDINHA, José Carlos. **Formação de Preço: A Arte do Negócio**. São Paulo: Makron Books, 1995.

SCHNORRENBERGER, Erno. **Competitividade em Igualdade de Condições: A Influência do Planejamento Tributário na Cadeia de Valor**. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção). PPGEP/UFSC, Florianópolis, 2001.

SCHREINER, Cícero C. Marques. **A Utilização da Informação Contábil para Decisão de Preços de Venda: Estudo de Caso em Concessionária de Veículos Mercedes-Benz**. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade). FEA/USP, São Paulo, 1998.

SOUZA, Luiz Carlos de. Pequenas Empresas se utilizam muito pouco de Relatórios Gerenciais. **Revista do CRCPR**. Curitiba: CRC/PR. n. 129, Janeiro/Abril 2001.