

# Aplicação do custo total de propriedade na mensuração da carga

**Antonio Paulo Gomes** (UFMG) - paulomachado@jcmb.adv.br

**Vander RIBEIRO DE ALMEIDA** (UFMG) - v.almeida@conservacao.org

## **Resumo:**

### *RESUMO*

*A carga tributária brasileira aumenta a cada ano não só pelo surgimento de novos tributos e pela redução de benefícios fiscais, mas, principalmente pela evolução na fiscalização das empresas através do controle das obrigações acessórias. Estas por sua vez, pela sua complexidade e pelos grandes prejuízos que podem causar ao contribuinte se forem preenchidas erroneamente esta fazendo surgir dentro das empresas um custo fixo administrativo alto e de difícil administração. Este artigo buscou através da filosofia do TCO identificar qual é o verdadeiro custo tributário federal de uma fábrica de transformadores de Minas Gerais, quanto evidenciou-se os impactos percentuais do custo total tributário sobre o lucro líquido da organização estudada.*

**Palavras-chave:** *Custo total de propriedade. Carga tributária. Gestão estratégica de custos*

**Área temática:** *Controladoria*

## **Aplicação do custo total de propriedade na mensuração da carga tributária de uma indústria de transformadores de Minas Gerais**

### **RESUMO**

A carga tributária brasileira aumenta a cada ano não só pelo surgimento de novos tributos e pela redução de benefícios fiscais, mas, principalmente pela evolução na fiscalização das empresas através do controle das obrigações acessórias. Estas por sua vez, pela sua complexidade e pelos grandes prejuízos que podem causar ao contribuinte se forem preenchidas erroneamente esta fazendo surgir dentro das empresas um custo fixo administrativo alto e de difícil administração. Este artigo buscou através da filosofia do TCO identificar qual é o verdadeiro custo tributário federal de uma fábrica de transformadores de Minas Gerais, quanto evidenciou-se os impactos percentuais do custo total tributário sobre o lucro líquido da organização estudada.

**Palavras-chave:** Custo total de propriedade. Carga tributária. Gestão estratégica de custos.

**Area temática:** Controladoria

### **1 INTRODUÇÃO**

O ambiente externo apresenta-se altamente competitivo, com a presença de fatores não controláveis como concorrência de produtos similares e importados, novos entrantes, o desenvolvimento tecnológico, além do elevado custo tributário o qual são submetidos às empresas brasileiras. Entendem-se como custos tributários não apenas o elevado montante de impostos e contribuições recolhidos anualmente aos cofres públicos, normalmente repassados ao consumidor final, mas também os custos relacionados à manutenção de tal estrutura que garanta o efetivo e tempestivo cumprimento das obrigações acessórias pertinentes.

A Carga tributária brasileira no ano de 2009 atingiu R\$ 698.289 milhões o equivalente a 20% do PIB Nacional. Nos últimos anos a carga tributária brasileira cresceu 16%, passando de 602.793 milhões em 2007 para R\$ 698.289 milhões em 2009. Nesse contexto, verifica-se a necessidade das empresas brasileiras mensurarem corretamente sua carga tributária a fim de evitar perdas desnecessárias e, principalmente, conseguirem planejar adequadamente o seu futuro.

Além de recolher aos cofres públicos os impostos e contribuições próprios e retidos de terceiros, as organizações devem apresentar, conforme legislação pertinente, informações acessórias ao ente arrecadador, seja municipal, estadual ou federal. Como o objetivo de atender tal demanda e cumprir os prazos inerentes, as empresas necessitam manter um departamento tributário, boletins informativos e consultorias tributárias periódicas, para garantirem o adequado e justo cumprimento das obrigações tributárias nacionais.

Para atender ao objetivo de mensuração o custo total tributário de uma entidade, utilizou-se de uma das ferramentas disponibilizadas pela Contabilidade Gerencial o Custo Total de Propriedade (TCO) que segundo Ellram e Siferd (1998) *apud* Cardoso, Mário, Aquino, (2007) TCO constitui-se em uma ferramenta de compra e uma filosofia voltada à compreensão dos custos relevantes subjacentes à aquisição de um bem ou serviço de um determinado fornecedor.

#### **1.1 Objetivo**

O objetivo desta pesquisa é aplicar a Gestão Estratégica de Custos com foco nos tributos, pois esperar-se mapear o custo total tributário de uma empresa do setor de transformadores elétricos, mensurar não apenas o montante de tributos recolhido no período, bem como os custos administrativos como mão-de-obra e consultorias tributárias, necessários para atender tempestiva e legalmente às demandas do fisco brasileiro.

## **1.2 Problema**

A Contabilidade Gerencial busca desenvolver modelos, aplicar conceitos e testar ferramentas com o objetivo de organizar as atividades e direcionar as decisões, buscando na maioria das situações a redução dos custos organizacionais, além de fazer com que a empresa torne-se mais eficiente e conseqüentemente apresente sua eficácia em bases sólidas e confiáveis para prover seus acionistas com remunerações satisfatórias.

Assim, a utilização da ferramenta gerencial de Gestão Estratégica de Custos, aliada a filosofia do Custo Total de Propriedade são suficientes para mapear o custo total tributário de uma empresa, ou seja, com a mensuração dos custos intrínsecos à atividade de acompanhamento e gestão tributária, pode ser possível demonstrar o impacto percentual de todos os custos tributários no resultado de uma empresas do setor de transformadores elétricos?

## **1.3 Justificativa**

A realização deste trabalho de pesquisa justifica-se em virtude do mencionado interesse acadêmico e profissional sobre a aplicação da Gestão Estratégica de Custos aliada à filosofia do Custo Total de Propriedade para avaliar os impactos percentuais do custo total tributário sobre o resultado das empresas.

Verifica-se, também, a característica de aplicabilidade dos resultados da pesquisa, cujas conclusões podem apresentar parâmetros e contribuir para com o processo de tomada de decisões organizacionais, principalmente, tratando-se da empresa analisada nessa pesquisa.

Deve-se ressaltar ainda a característica inovadora do trabalho, ao mensurar não apenas o montante expressivo da carga tributaria assumida pela empresa no período analisado, bem como os custos gerados pelo comprimento das inúmeras obrigações acessórias impostas pelo fisco. Constituindo-se em um argumento extra para sinalizar a necessidade da almejada reforma tributária.

## **1.4 Metodologia**

Para contemplar os objetivos desse trabalho utilizou-se uma pesquisa bibliográfica para compor a fundamentação ideológica quanto a utilização de ferramentas da contabilidade gerencial e alguns aspectos tributários. A pesquisa caracteriza-se como bibliográfica, de acordo com Lakatos e Marconi (2005) a utilização de informações tornadas públicas como publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, etc.

Utilizou-se também a pesquisa documental para possibilitar a comparabilidade e o tratamento prático dos dados com a utilização de informações gerenciais levantadas em entrevistas e verificação dos controles gerenciais de uma empresa do setor de transformadores elétricos, referente aos períodos de 2007, 2008, 2009 e primeiro semestre de 2010.

## **2.FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

### **2.1 Gestão Estratégica de Custos**

A Gestão Estratégica de Custos representa uma abordagem competitiva de diferenciação de produtos ou serviços, que busca analisar sistematicamente os custos envolvidos nesse processo com o objetivo de obter ou manter vantagem competitiva, além de oferecer suporte à tomada de decisões no mercado globalizado. Segundo Shank e Govindarajan (1997, p.4), a gestão estratégica de custos é “uma análise de custos vista sob um contexto mais amplo, em que os elementos estratégicos tornam-se mais conscientes, explícitos e formais. Aqui, os dados de custos são usados para desenvolver estratégias superiores a fim de se obter uma vantagem competitiva”.

Em 1987, os norte-americanos Johnson e Kaplan (1993) *apud* SOUTES (2007, p. 84-85) publicaram a obra “Relevance Lost - The Rise and Fall of Management Accounting”, na qual afirmaram que os sistemas de contabilidade gerencial não eram adequados para o contexto vivido pelas organizações empresariais da época, isto porque, segundo aqueles autores, entre outras razões, as práticas da contabilidade gerencial de 1980 não tinham apenas se tornado obsoletas, mas até mesmo enganosas, pois o sistema de contabilidade gerencial não apenas deixa de fornecer informação relevante para os gerentes, como também desvia sua atenção de fatores críticos para o desempenho focado na produção.

Neste contexto, surge a Gestão Estratégica de Custos como sub-área da Contabilidade Gerencial cuja principal função é a formação de informações relevantes para o efetivo gerenciamento dos custos. Conforme Soutes (2007) a Gestão Estratégica de Custos busca, dentre outras abordagens, responder as seguintes questões: será que apenas o conhecimento e gerenciamento dos custos internos das empresas são suficientes no ambiente atual das organizações? Ou será que a empresa deve ter consciência de todos os custos envolvidos com o produto? E afinal, quando se encerra, efetivamente, o custo de um produto? Quanto custa o produto para o consumidor? Será que o conhecimento do preço de venda é suficiente para influenciar as decisões do consumidor?

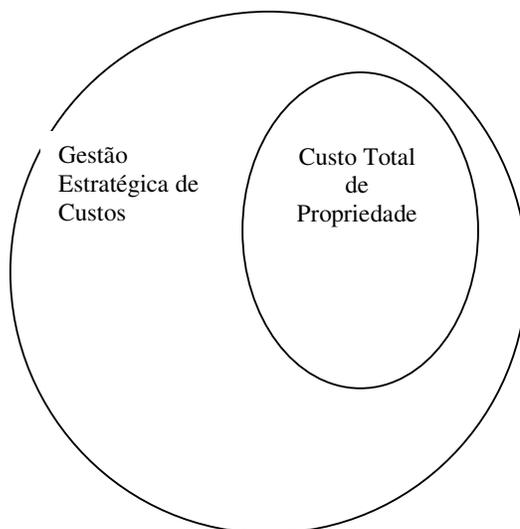
Tomando como norte essas questões, verifica-se que a Contabilidade Gerencial não pode ficar fechada à Entidade, compete a essa área de conhecimento Contábil quebrar paradigmas e entender os custos internamente e externamente à empresa, ou seja, em relação a todas as atividades relevantes de todas as principais entidades que compõem a cadeia de valor de determinado produto ou serviço. Conforme Mário e Rocha (2004, p.6) “Cadeia de Valor é uma seqüência de atividades que se inicia com a origem dos recursos e vai até o descarte do produto pelo último consumidor.”

Neste sentido Mário e Rocha (2004, p.14) afirmam que “[...] do ponto de vista da Teoria Contábil, isso significa ampliar o escopo do Postulado da Entidade; do ponto de vista da gestão estratégica, significa reconhecer que a competição ocorre entre cadeias ou entre segmentos de cadeias e não apenas entre empresas.”

Portanto, conforme Soutes (2007) a Gestão Estratégica de Custos insere-se no contexto com o objetivo de captar dados e produzir informações para desenvolver e identificar estratégias que produzirão vantagem competitiva, o que, segundo Rocha (1999), é a situação ideal da organização que proporcionam a obter recursos e o oferecimento de produtos e/ou serviços em condições melhores de eficiência e eficácia que seus concorrentes.

A Gestão Estratégica de Custos subsidia a gestão da empresa num processo cíclico de: (i) formular estratégias, (ii) comunicar essas estratégias por toda a organização, (iii) desenvolver e pôr em prática táticas para implementar as estratégias, e (iv) desenvolver e implementar controles para monitorar o sucesso de implementação das etapas e depois o sucesso no alcance dos objetivos estratégicos. (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997, p.5).

Assim, a Gestão Estratégica de Custos exige a identificação de todos os custos inerentes ao produto durante toda a sua vida útil, desde a aquisição ao descarte, ou seja, seu *Total Cost of Ownership* – TCO (Custo Total de Propriedade):



**FIGURA 1 – Relação entre Custo Total de Propriedade e Gestão Estratégica de Custos**  
**Fonte: Ellram e Siferd (1998: 59)**

Segundo Ellram e Siferd (1998, p. 58) a análise do TCO suporta a Gestão Estratégica de Custos porque essa considera o amplo efeito das decisões de compra nos custos das Entidades, bem como as implicações das decisões de compra em outros custos parâmetros.

## 2.2 Custo Total de Propriedade

O Custo Total de Propriedade (TCO) representa uma ferramenta importante para a tomada de decisões de aquisição de produtos e ativos, principalmente, pois a análise envolve os custos a serem incorridos durante todo o período de utilização do produto/ativo e inclusive o momento de seu descarte. O Custo Total de Propriedade é denominado por alguns autores como Custeio de Ciclo de Vida Total e, na literatura internacional, é conhecido como *Total Cost of Ownership* – TCO (SOUTES, 2007: 91).

Segundo Sakurai (1997, p.157), Custeio do Ciclo de Vida “[...] é um método de apuração do custo de um produto ou de um equipamento durante toda a sua vida útil”

Para Ellram e Siferd (1998: 56) apud Cardoso, Mário, Aquino (2007, p.171) TCO é uma ferramenta de compra e uma filosofia voltada à compreensão dos custos relevantes subjacentes à aquisição de um bem ou serviço de um determinado fornecedor.

O TCO é mais amplo do que o custeio do ciclo de vida, pois representa “[...] um enfoque abrangente que vai além do preço, para considerar vários outros custos, dentre os quais: assistência técnica, custo de folhas, custos administrativos, manutenção e custos de ciclo de vida” (tradução nossa) (ELLRAM & SIFERD, 1998: 56).

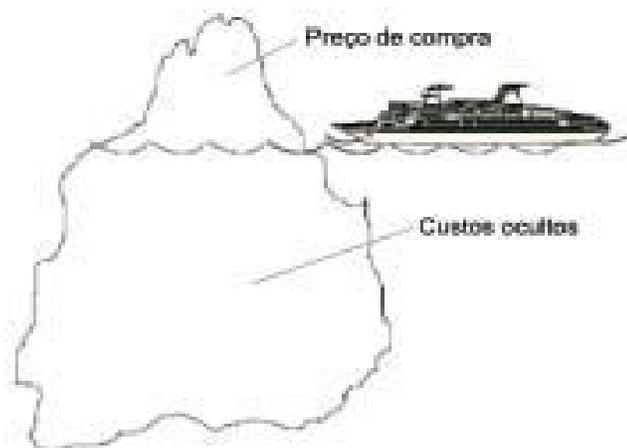
Assim conforme Ellram e Siferd (1998) o TCO é uma ferramenta importante de apoio à Gestão Estratégica de Custos. É uma abordagem complexa, que exige da empresa adquirente alguns esforços para determinar quais são os custos mais relevantes ou significativos na aquisição de um produto ou serviço, além do preço pago pelo produto ou serviço. A ferramenta TCO inclui os custos incorridos com a compra, pesquisa e qualificação de fornecedores, com a colocação em funcionamento, com o transporte, com o recebimento, com a inspeção, com a rejeição, com o armazenamento e com a eliminação.

Uma das utilidades do TCO é apoiar a empresa adquirente na seleção, avaliação e decisão acerca de seus fornecedores. As abordagens tradicionais incluem a seleção e a manutenção de um fornecedor com base somente no preço e geralmente ignoram os custos

internos. O exame desses custos é um ponto forte da abordagem do Custo Total de Propriedade (tradução nossa) (ELLRAM & SIFERD, 1998: 57).

Aprende-se cedo na vida que o preço de um produto é apenas uma pequena parte dos custos que incorrerão durante toda a vida deste: brinquedos elétricos requerem constantemente energia de novas baterias; mulheres vaidosas requerem a última moda em acessórios; motocicletas necessitam novos pneus e freios além de manutenção regular. Se estes itens fossem adicionados ao preço original de compra, ter-se-ia o Custo Total de Propriedade. Portanto o TCO representa o total de todos os custos relacionados ao produto, desde a compra até o consumo e pós-consumo (BIERMA; WATERSTRAAT, 2004, p.2).

Para SOUTES (2007) uma maneira de visualizar o Custo Total de Propriedade é compará-lo como um iceberg. O Topo do iceberg representa o custo de compra do produto, a parte submersa representa todos os custos que irão incorrer à medida que o produto for sendo consumido e descartado, como apresentado pela figura 2:



**Figura 2 – Custos ocultos são como a porção oculta de um iceberg**

**Fonte: Bierma e Waterstraat (2004, p.2)**

Nesse contexto, verifica-se que o TCO é utilizado para antever os custos a serem incorridos em um produto durante toda a sua vida consumível e inclusive no momento de seu descarte, podendo ser, portanto, utilizado por todas as áreas e para todos os tipos de produtos ou serviços (SOUTES, 2007).

Conforme exposto, o TCO pode auxiliar as empresas a mensurar o custo total de sua carga tributária, pois além dos impostos e contribuições próprios recolhidos, normalmente repassados ao consumidor final, existem outros custos consideráveis com obrigações acessórias, atendimento à fiscalização, horas de trabalho na obtenção de Certidões Negativas de Débitos (CND), gastos com consultorias e advogados tributários.

### **2.3 Carga Tributária Total**

Tributo constitui-se em todo pagamento obrigatório, previsto em lei, que não represente uma punição por ato ilícito. Os tributos são classificados como impostos, taxas e contribuições de melhoria. Entende-se que os tributos têm a finalidade básica de distribuição igualitária de renda pela disponibilização de infra-estrutura (ruas, estrada, aeroportos, rodoviárias), além de custear os direitos constitucionais como a saúde, educação, segurança, bem como manter a estrutura estatal que garanta o atendimento a tais direitos. Assim a carga

tributária representa o montante que o contribuinte pessoas jurídicas e físicas, principalmente, são legalmente obrigadas a pagar periodicamente para manter as atividades estatais.

Conforme o Código Tributário Nacional (CTN) Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966:

**Art. 3º** Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

**Art. 4º** A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

- I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
- II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

**Art. 5º** Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Segundo Varsano *it al* (1998) em 1994, a carga tributária brasileira foi de 29,8% do PIB, a mais alta já registrada no país, e nos dois anos seguintes manteve-se em torno de 29%. Os dados de arrecadação referentes a 1997 apontam para resultado da mesma ordem de grandeza.

De acordo com o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT (2010), com a revisão do PIB pelo IBGE, a carga tributária brasileira de 2009 correspondeu a 35,02% do PIB.

Assim, verificam-se os principais tributos os quais as organizações nacionais estão pecuniária e compulsoriamente sujeitas a recolher sobre o lucro e sobre receitas auferidas pela vendas de produtos ou serviços conforme legislação pertinente.

### 2.3.1 Tributos sobre o lucro

Tributos Incidentes sobre o Faturamento ou Lucro das Empresas:

- IRPJ e CSLL (Lucro)
- PIS e COFINS; IPI, ICMS e ISS (Faturamento)

O Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido são tributos da competência da União Federal e incidem sobre o Lucro das empresas. O seu fato gerador é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: (i) de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; (ii) de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

São contribuintes do IRPJ e da CSLL qualquer pessoa jurídica que tenha aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, sendo que a base de cálculo do IRPJ e da CSLL é o Lucro Líquido Contábil ajustado pelas adições e exclusões determinadas pela Legislação Federal.

A alíquota do IRPJ é de 15%, tendo um adicional de 10% sobre o valor que exceder R\$ 20.000,00 mensais e a alíquota da CSLL é de 9%. O período de apuração do IRPJ e da CSLL será trimestral, podendo ser anual a critério do contribuinte. Contudo, na apuração anual, o contribuinte deverá fazer pagamentos mensais por estimativa, podendo fazer balancetes de redução ou suspensão para adequar os seus recolhimentos por estimativa ao valor real devido no final do ano.

### 2.3.3 Tributos sobre receitas auferidas

Atualmente, as empresas têm duas sistemáticas de cálculo do PIS e da COFINS, cumulativo e não-cumulativo. A sistemática cumulativa está definida na Lei 9.718/98

(BRASIL, 1998). Já a sistemática não cumulativa está definida nas Leis 10.637/2002 (BRASIL, 2002) (PIS) e 10.833/2003 (BRASIL, 2003) (COFINS) e deve ser feitas pelas pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Real.

O fato gerador das contribuições ao PIS e da COFINS é o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (artigo 1º, Leis nº 10.637/2002 (BRASIL, 2002), nº 10.833/2003 (BRASIL, 2003) e artigos 2º e 3º da Lei nº 9.718/98 (BRASIL, 1998)).

A base de cálculo das contribuições é o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, deduzidos os valores correspondentes as exclusões e isenções previstas em lei. Quanto às alíquotas das contribuições para o PIS e a COFINS são as seguintes:

- Cumulatividade: 0,65% (PIS – art. 2º. da Lei 9.701/98 (BRASIL, 1998)) e 3% (COFINS – art. 8º. da Lei 9.718/98 (BRASIL, 1998));
- Não-Cumulatividade: 1,65% (PIS – art. 2º. da Lei 10.637/02 (BRASIL, 2002)) e 7,6% (COFINS art. 2º. da Lei 10.833/03 (BRASIL, 2003)).

Ressalta-se que do valor apurado, na Não-Cumulatividade, a pessoa jurídica poderá descontar créditos, às mesmas alíquotas, calculados em relação a:

- a) bens adquiridos para revenda;
- b) bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes;
- c) energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;
- d) aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;
- e) valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica;
- f) máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;
- g) edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;
- h) bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada na sistemática não-cumulativa;
- i) armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda.

O pagamento da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS deverá ser efetuado até o último dia útil do segundo decêndio subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores. (art. 18 da Medida Provisória 2.158/01 (BRASIL, 2001) com redação dada pela Lei nº 11.488/07 (BRASIL, 2007)).

O IPI é um imposto instituído pela União Federal e está previsto na Constituição da República Federativa do Brasil 1988 (BRASIL, 1988), em seu artigo 153, IV, bem como em Regulamento próprio, instituído por meio do Decreto nº 7.212//2010 – RIPI (BRASIL, 2010).

Conforme artigos 2º e 34 do RIPI, o IPI incide sobre produtos industrializado, nacional e estrangeiro, tendo como fato gerador, no primeiro caso, a saída de produto do estabelecimento industrial, ou equiparado à indústria. A base de cálculo do IPI é o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial (artigo 131 do RIPI).

Destaca-se que o IPI é um imposto que tem como particularidade a seletividade, que lhe dá uma característica essencialmente política e que o Governo Federal tem a flexibilidade de adequar o tributo a seus objetivos políticos. Essa adequação a uma política fiscal é realizada pela utilização de percentuais que variam de acordo com o grau de importância do

produto na vida dos brasileiros. Assim, para implementação dessa política fiscal, a Constituição permite que as alíquotas do IPI possam ser alteradas por Decreto.

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de outubro de 2004, o período de apuração do IPI, incidente nas saídas dos produtos dos estabelecimentos industriais, é mensal. (art. 1º da Lei nº 8.850/94 (BRASIL, 1994); art. 9º da Lei 11.033/04 (BRASIL, 2004)). Sendo que seu recolhimento deverá ser feito até o último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores. (art. 52 da Lei 8.383/91 (BRASIL, 1991); art. 10 da Lei 11.033/04 (BRASIL, 2004)).

O ICMS é um imposto de competência institucional dos Estados brasileiros, bem como do Distrito Federal. Este imposto está previsto no artigo 155, II da Constituição da República Federativa do Brasil 1988 (BRASIL, 1988), bem como na Lei Complementar nº 87/96 (BRASIL, 1996) (Lei Kandir), sendo da responsabilidade de cada Estado regulamentá-lo, através de legislações específicas.

Nos termos do artigo 2º, I, bem como do artigo 12, I, ambos da Lei Complementar nº 87/96 (BRASIL, 1996), o imposto estadual incide sobre a circulação de mercadorias, tendo como fato gerador a saída, no território nacional, da mercadoria do estabelecimento do contribuinte. A base de cálculo do ICMS, neste caso, é o valor da operação (artigo 13, I da Lei Complementar nº 87/96 (BRASIL, 1996)).

Quanto às alíquotas aplicáveis, importa ressaltar que estas podem variar entre 7%, 12%, 17%, 18% e 19% de acordo com o Estado no qual ocorrer o fato gerador e com a destinação da mercadoria. O ICMS deve ser apurado no início do mês subsequente àquele no qual ocorreu o fato gerador. O recolhimento do imposto no Estado de Minas Gerais é até o dia 15 do mês subsequente ao do fato gerador (art. 85 do RICMS/MG Decreto 43.080/02 (MINAS GERAIS, 2002)).

O ISS é um imposto de competência institucional dos Municípios brasileiros, sendo que sua previsão está no artigo 156, III da Constituição da República Federativa do Brasil 1988 (BRASIL, 1988), bem como na Lei Complementar nº 116/2003 (BRASIL, 2003), sendo da responsabilidade de cada Município regulamentá-lo, através de legislações específicas.

Conforme art. 1º da Lei 116/2003 (BRASIL, 2003) tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa à lei, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. A base de cálculo do ISS é o preço do serviço (artigo 7 da Lei Complementar nº 116/2003). (BRASIL, 2003) Quanto às alíquotas aplicáveis, importa ressaltar que estas podem variar entre 2% e 5% de acordo com o serviço prestado.

Destacam-se as principais Obrigações Acessórias dos tributos incidentes sobre o Faturamento ou Lucro das Empresas nos âmbitos Federal, Estadual e Municipal:

- DCTF – Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais, nesta declaração o contribuinte informa o seu débito, bem como liquidou esse débito;
- PER/DCOMP – Pedido Eletrônico de Restituição ou Ressarcimento e da Declaração de Compensação, nesta declaração o contribuinte demonstra o seu crédito perante à Receita Federal do Brasil e como ele pretende utilizar esse crédito, seja através de compensação ou através de restituição/ressarcimento;
- DIPJ – Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica, nesta declaração está a base de cálculo do IRPJ, da CSLL e do IPI;
- DACON – Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais, nesta declaração está a base de cálculo do PIS e da COFINS;
- DIRF – Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte, nesta declaração são informados os montantes de tributos retidos no período e os respectivos contribuintes que sofreram tal retenção;
- DAPI – Declaração de Apuração e Informações do ICMS;

- VAF/DAMEF – Valor Adicionado Fiscal / Declaração Anual do Movimento Econômico e Fiscal
- DES – Declaração Eletrônica de Serviços (Prefeitura Municipal de Belo Horizonte), nesta declaração são informados todos os serviços tomadas e prestados no período;
- Livro de Entrada – neste livro ou arquivo magnético são relacionadas todas as entradas de mercadorias e serviços adquiridos pelas empresas.
- Livro de Saída – neste livro ou arquivo magnético são relacionadas todas as saídas de mercadorias e serviços realizadas pelas empresas.
- Livro de Apuração – neste livro ou arquivo magnético é realizado a apuração do ICMS e do IPI

### 3 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Para demonstrar a utilização do Custo Total de Propriedade na busca da mensuração do Custo Total Tributário utilizou-se de informações gerenciais reais baseado na identificação de todos os gastos inerentes a tributação federal para determinada empresa industrial que trabalha na fabricação de transformadores elétricos. Através da observação direta extensiva na empresa foram levantados os custos relevantes relacionados com a tributação federal, especificamente, no tocante à tributação do IRPJ, da CSLL, do PIS, da COFINS e do IPI.

Foram identificados, basicamente, dois custos relevantes, com pessoal próprio e com terceirizados, estes representados, principalmente, por consultorias tributárias e advogados tributaristas. A avaliação foi iniciada pela identificação de quais valores foram recolhidos pela empresa dos tributos ora analisados nos últimos 32 meses. Além disto, identificou-se neste mesmo período quais foram os valores pagos aos funcionários da empresa que trabalham diretamente com a apuração dos tributos federais, considerou-se os salários pagos, as horas extras trabalhadas e todos os encargos sociais incidentes sobre a folha de salário desses funcionários.

Feito isso, identificou-se o segundo custo relevante na apuração tributária federal, os gastos com consultoria tributária. Para tanto, realizou-se um levantamento de todos os valores pagos de honorários, sejam eles por consultoria tributária ou por advocacia tributaria, dos últimos 32 meses.

Com base nos dados coletados, tabularam-se as informações em onze campos, a saber: Faturamento, Lucro Líquido, IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, IPI, Folha de Salários, Horas-Extras, Consultoria e Advocacia. Verifica-se que a Folha de Salários contempla não só o valor dos salários pagos aos funcionários, como também todos os encargos trabalhistas pertinentes.

A empresa estudada por ser uma exportadora de boa parte da sua produção não recolheu valores relevantes de PIS e COFINS, pois a exportação é isenta dessas contribuições, mas gera créditos para serem abatidos quando da tributação do mercado interno.

No tocante ao IPI, por vender produtos incentivados pelo Governo Federal a sua alíquota está reduzida a zero, conseqüentemente, durante o período analisado não foram recolhidos valores referentes a esse tributo.

Os valores identificados estão totalizados na Tabela 1:

**Tabela 1: Tributos Recolhidos**

<b>Descrição</b>	<b>Valor (R\$)</b>
IRPJ	19.906.445,29
CSLL	7.289.426,18
PIS	49.699,79
COFINS	585.290,45
IPI	-
<b>Total</b>	<b>27.830.861,71</b>

**Fonte: Informações gerenciais coletadas da empresa estudada**

Ao analisar a **Tabela 1** a primeira conclusão que se chegou é de que a Carga Tributária Federal da empresa é de R\$ 27.830.861,71. Contudo, conforme mencionado, existem outros dois custos relevantes vinculados à apuração tributária federal da empresa:

**Tabela 2: Custos Fixos Tributários**

<b>Descrição</b>	<b>Valor (R\$)</b>
Depto Fiscal	1.671.750,30
H.Extra	64.374,43
Consultoria	464.954,57
Advogados	515.006,70
<b>Total</b>	<b>2.716.086,00</b>

**Fonte: Informações gerenciais coletadas da empresa estudada**

Pessoas Envolvidas com as obrigações principais e acessórias

- Setor Fiscal – responsável pelo cálculo, elaboração das obrigações acessórias e atendimento à fiscalização dos tributos federais incidentes sobre o faturamento ou lucro da empresa.
- Consultorias e Advogados Tributários – responsáveis por revisões mensais dos cálculos e obrigações acessórias elaborada pelo setor fiscal da empresa, bem como toda defesa administrativa ou judicial de questionamentos realizados pela Fisco Federal.

Somando-se os valores da Tabela 1 e 2 encontramos o Custo Total Tributário da empresa estudada:

**Tabela 3: Custo Total Tributário**

<b>Descrição</b>	<b>Valor (R\$)</b>
Valores Recolhidos	27.830.861,71
Custos Fixos	2.716.086,00
<b>Total</b>	<b>30.546.947,71</b>

**Fonte: Informações gerenciais coletadas da empresa estudada**

Destaca-se que as 5 (cinco) pessoas que trabalham diretamente com a apuração dos tributos federais, trabalharam no período analisado, além das horas normais, mais 3.000 horas, para atender a fiscalização federal, com cumprimento de termos de intimação, atendimento à fiscalização ou retificação de obrigações acessórias. Além das 5 cinco pessoas envolvidas diretamente com a apuração dos tributos federais, a empresa tem revisões mensais de uma consultoria tributária permanente para revisões das diversas bases de cálculo dos tributos federais, bem como das suas obrigações acessórias. Junto com ao departamento fiscal atuam também escritórios de advocacia tributária que são responsáveis por defender a empresas de autuações fiscais.

Tendo em vista, que a Carga Tributária Federal da empresa é basicamente com IRPJ e CSLL, comparou-se os valores recolhidos com o Lucro Líquido, chegando aos seguintes valores e percentuais:

**Tabela 4: Custo Total Tributário vs Lucro Líquido**

Descrição	Valores	% L.L
Lucro Líquido	66.816.886,67	100,00%
Tributos Federais	27.830.861,71	41,65%
<b>Custo Fixo Fiscal</b>	<b>2.716.086,00</b>	<b>4,06 %</b>

**Fonte: Informações gerenciais coletadas da empresa estudada**

Verifica-se que conforme dados apresentados a Carga Tributária Federal com arrecadação direta de tributos é de 41,65% em relação ao Lucro Líquido. Se o lucro líquido da empresa aumentar em R\$ 1,00, as despesas tributárias federais em média aumentarão cerca de R\$ 0,42, em linha com já exposto que a carga tributária da empresa é 41,65% em relação ao Lucro Líquido.

Quanto aos Custos Fixos Fiscais que contemplam os gastos com salários e horas extras do departamento fiscal, bem como os gastos com consultorias e advogados, verificou-se um percentual de 4,06% do Lucro Líquido. Trata-se de um valor considerável, pois ao verificar que margem de lucro presumida do IRPJ da uma empresa industrial é de 8%, refere-se a metade do percentual identificado.

Além do exposto, registra-se que estes custos não variam em função do lucro, nem do faturamento. Ou seja, se a empresa não obtiver lucro, nem realizar vendas no período, ainda arcará com esse custo tributário.

Com intuito de identificar a taxa percentual de crescimento da variável contábil/fiscal  $CFT_t$  (Custo Fixo Tributário) ao longo do tempo, utilizou-se o modelo de regressão Log-Linear para estimar seguinte função:

$$\ln CFT_t = \beta_0 + \beta_{1t} + \varepsilon_i$$

Em que:

$\ln CFT_t$  = Logaritmo natural do Custo Fixo Tributário no t;

$\beta_0$  = intercepto da função de regressão;

$\beta_{1t}$  = Variável de tendência "t";

$\varepsilon_i$  = Erro;

$\beta$  = coeficientes linear e angulares do modelo.

$$\ln CFT_t = 11,24 + 0,003_t$$

Identificado o Modelo de Regressão, procurou-se estimar qual a taxa de crescimento do  $CFT_t$  a partir da seguinte operação:

$$\hat{r} \Rightarrow (e^{\hat{\beta}_1} - 1).100$$

Chegou-se à conclusão que o  $CFT_t$  aumenta 0,30% ao mês, independentemente de outros fatores como lucro líquido ou faturamento.

#### 4 CONCLUSÃO

A Gestão Estratégica de Custos busca analisar sistematicamente os custos das empresas com o objetivo de obter ou manter vantagem competitiva, além de oferecer suporte à tomada de decisões no mercado globalizado.

O TCO é uma importante ferramenta da Gestão Estratégica de Custo, modelo de análise da Contabilidade Gerencial, que auxilia os gestores na identificação do verdadeiro custo das empresas, somando aos custos diretos aqueles custos relevantes subjacentes.

O aumento da carga tributária brasileira com a crescente terceirização da fiscalização às próprias empresas, pelo aumento das obrigações acessórias a serem cumpridas pelos contribuintes, esta fazendo com que as empresas arquem com custos fixos altos e de difícil administração para cumprir suas obrigações fiscais.

Neste estudo utilizou-se da filosofia do TCO para evidenciar o verdadeiro custo tributário de uma empresa de fabricação de transformadores de Minas Gerais, quando verificou-se que os custos totais tributários representam 45,71% (R\$ 30.546.947,71 / R\$ 66.816.886,67) do Lucro Líquido da empresa. Além dos custos fixos para apuração dos valores a recolher referente aos tributos federais crescem dentro da empresa analisada a uma taxa de 0,30% ao mês.

Sugere-se como aprimoramento aos resultados apresentados que sejam realizadas outras pesquisas mapeando-se o montante dos tributos estaduais e municipais, que não formam abordados nesse estudo, para que se possa aprofundar na questão de qual é o verdadeiro custo tributário brasileiro.

#### REFERÊNCIAS

BIERMA, Thomas J.; WATERSTRAAT, Frank L. **Total Cost of Ownership For Metalworking Fluids**. Abril de 2004. Disponível em: <[http://www.wmrc.uiuc.edu/main\\_sections/info\\_services/library\\_docs/RR/RR-105.pdf](http://www.wmrc.uiuc.edu/main_sections/info_services/library_docs/RR/RR-105.pdf)>, acesso em: 16 abr. 2010;

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>, acesso em: 26 jun. 2010;

BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Disponível em: <[http://www.amperj.org.br/store/legislacao/codigos/ctn\\_L5172.pdf](http://www.amperj.org.br/store/legislacao/codigos/ctn_L5172.pdf)>, acesso em: 26 jun. 2010;

BRASIL, Lei 7.689, de 15 de dezembro de 1988. **Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências**. Diário Oficial da União, Brasília, 16 dez. 1988;

BRASIL, Lei 8.383, de 30 de dezembro de 1991. **Institui a Unidade Fiscal de Referência, altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências**. Diário Oficial da União, Brasília, 31 dez. 1991;

BRASIL, Lei 8.850, de 28 de janeiro de 1994. **Altera a Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991 e dá outras providências**. Diário Oficial da União, Brasília, 29 jan. 1994;

BRASIL, Lei 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 União, Brasília, 27 dez. 1995;

BRASIL, Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998. **Altera a Legislação Tributária Federal.** Diário Oficial da União, Brasília, 28 nov. 1998;

BRASIL, Lei 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 União, Brasília, 31 dez. 2002;

BRASIL, Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003. **Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências.** Diário Oficial da União, Brasília, 30 dez. 2003;

BRASIL, Lei 11.030, de 21 de dezembro de 2004. **Altera o Programa Aqüicultura e Pesca do Brasil constante do Plano Plurianual para o período 2004-2007.** Diário Oficial da União, Brasília, 21 dez. 2004;

BRASIL, Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996. **Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR).** Diário Oficial da União, Brasília, 16 set. 1996;

BRASIL, Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003. **Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências.** Diário Oficial da União, Brasília, 1º ago. 2003;

BRASIL, Decreto 7.212, de 15 de junho de 2010. **Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.** Diário Oficial da União, Brasília, 16 jun. 2010 e retificado em 25 jun. 2010;

BRASIL, Lei 11.488, de 15 de junho de 2007. **Cria o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infra-Estrutura - REIDI; reduz para 24 (vinte e quatro) meses o prazo mínimo para utilização dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS decorrentes da aquisição de edificações; amplia o prazo para pagamento de impostos e contribuições; altera a Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e as Leis nºs 9.779, de 19 de janeiro de 1999, 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.666, de 8 de maio de 2003, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 4.502, de 30 de novembro de 1964, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 10.892, de 13 de julho de 2004, 9.074, de 7 de julho de 1995, 9.427, de 26 de dezembro de 1996, 10.438, de 26 de abril de 2002, 10.848, de 15 de março de 2004, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.925, de 23 de julho de 2004, 11.196, de 21 de novembro de 2005; revoga dispositivos das Leis nºs 4.502, de 30 de novembro de 1964, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e do Decreto-Lei nº 1.593, de 21 de dezembro de 1977; e dá outras providências.** Diário Oficial da União, Brasília, 15 jun. 2007;

BRASIL, Medida Provisória 2.158, de 24 de agosto de 2001. **Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências.** Diário Oficial da União, Brasília, 27 ago. 2001;

BRASIL, MINAS GERAIS. Decreto 43.080, de 13 de dezembro de 2002. **Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS)**. Diário Oficial Estadual, Minas Gerais, 14 dez. 2002;

CARDOSO, Ricardo L; MÁRIO, Poueri do Carmo; AQUINO, André Carlos B. de. **Contabilidade gerencial: mensuração, monitoramento e incentivos**. São Paulo: Atlas, 2007;

ELLRAM, L. M. **Total cost of ownership: Elements and implementation**. International Journal of Purchasing and Materials Management, 29, p. 3 -11; 1993;

ELLRAM, L. M. **A taxonomy of total cost of ownership models**. Journal of Business Logistics, v. 15 (1), p. 171-192; 1994;

ELLRAM, L. M. **Activity based costing and total cost of ownership: A critical linkage**. Journal of Cost Management, 8, p. 22-30; 1995;

ELLRAM, Lisa M; SIFERD, Sue P. **Total cost of ownership: a key concept in strategic cost management decisions**. Journal of business logistics, v.19, n.1, 1998, p. 55-84., vol. 6, n. 3, pp. 42-51, Fall 1992;

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO – IBPT: **Carga Tributária Brasileira 2009 e revisão de Períodos anteriores**. Disponível em: <[http://www.ibpt.com.br/img/\\_publicacao/13854/186.pdf?PHPSESSID=754feb65d9af548f0e5633c0b7dcd77d](http://www.ibpt.com.br/img/_publicacao/13854/186.pdf?PHPSESSID=754feb65d9af548f0e5633c0b7dcd77d)>, acesso em: 26 jun. 2010;

LAKATOS, Eva Maria e MARCONI, Maria de Andrade, **Fundamentos de metodologia científica**, 6ª ed., São Paulo: Atlas, 2005.

MÁRIO, Poueri do C. ROCHA, Welington. **Cadeia de Valor: muita discussão, pouca compreensão**. Trabalho da disciplina Gestão Estratégica de Custos do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da FEA-USP. São Paulo: 2004;

RECEITA FEDERAL. **Análise da Arrecadação das Receitas Federais 2007**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/arre/2007/AnalisemensualDez07.pdf>>, acesso em: 26 jun. 2010;

RECEITA FEDERAL. **Análise da Arrecadação das Receitas Federais 2009**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/arre/2009/Analisemensualdez09.pdf>>, acesso em: 26 jun. 2010;

ROCHA, Welington. **Contribuição ao estudo de um modelo conceitual de sistema de informação de gestão estratégica**. Tese de doutoramento. São Paulo, FEA-USP, 1999;

SAKURAI, Michiharu. **Gerenciamento integrado de custos**. São Paulo: Atlas, 1997;

SHANK, J.K.; GOVINDARAJAN, V. **Strategic Cost Management: The Value Chain Perspective**. Journal of Management Accounting Research 4 (Fall 1992): 179;

SHANK John K.; GOVINDARAJAN, Vijay. **A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos**. Rio de Janeiro: Elsevier, 1997;

SILVA, Christian Luiz. **Gestão Estratégica de Custos: o custo meta na cadeia de valor**. Rev. FAE, Curitiba, v.2, n.2, maio/ago., 1999, p.17-26;

SOUTES, Dione Olesczuk. **Custo Total de Propriedade (TCO): É Importante? Para Quem?**. Unioeste. V.7, n° 13 – 2° semestre 2007. P. 83-195 – ISSN 1679-348X;

VARSANO, Ricardo et al. **Texto para Discussão N° 583 Uma Análise da Carga Tributária do Brasil**. Rio de Janeiro: IPEA, 1998