

UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL
CENTRO DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS, CONTÁBEIS E COMÉRCIO
INTERNACIONAL
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

PAULA GABRIELA TELK

RENTABILIDADE DO AGRONEGÓCIO: UM ESTUDO DE CASO EM UMA
COOPERATIVA VINÍCOLA DA SERRA GAÚCHA

CAXIAS DO SUL

2014

PAULA GABRIELA TELK

**RENTABILIDADE DO AGRONEGÓCIO: UM ESTUDO DE CASO EM UMA
COOPERATIVA VINÍCOLA DA SERRA GAÚCHA**

Monografia apresentada como requisito
para a obtenção do Grau de Bacharel em
Ciências Contábeis da Universidade de
Caxias do Sul

Orientador: Prof. Dr. Roberto Biasio

CAXIAS DO SUL

2014

PAULA GABRIELA TELK

**RENTABILIDADE DO AGRONEGÓCIO: UM ESTUDO DE CASO EM UMA
COOPERATIVA VINÍCOLA DA SERRA GAÚCHA**

Monografia apresentada como requisito
para a obtenção do Grau de Bacharel em
Ciências Contábeis da Universidade de
Caxias do Sul

Orientador: Prof. Dr. Roberto Biasio

Aprovado (a) em ____/____/____

Banca Examinadora:

Presidente

Prof. Dr. Roberto Biasio
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Examinadores:

Prof.
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Prof.
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Dedico este trabalho a todos aqueles que sempre estiveram ao meu lado, me incentivando e acreditando, e em especial ao professor orientador Dr. Roberto Biasio, que muito contribuiu para que este trabalho atingisse seus objetivos.

AGRADECIMENTOS

Quero expressar meus agradecimentos a todas as pessoas que, de uma forma ou de outra, colaboraram para que este trabalho fosse realizado. Em especial, agradeço ao meu orientador, Prof. Dr. Roberto Biasio, pela sua competência, paciência e orientação durante todo o desenvolvimento desta monografia. Agradeço imensamente aos meus pais, Claudete Fischer Telk e Paulo Telk, por terem me mostrado o caminho certo a seguir, e por me ensinarem que nunca devemos desistir de nossos ideais. Agradeço ao meu namorado Jean Carlos Lazzari pelo apoio, dedicação e compreensão. Aos meus colegas de faculdade, aos quais tenho enorme carinho pelos anos de estudos em conjunto, e dos quais levarei a bela amizade construída. Aos meus colegas de trabalho e a direção da Cooperativa Vinhos & Sucos Nobres (nome fictício da empresa objeto do estudo de caso) pelo apoio e oportunidade de realização deste estudo. Enfim, aos demais professores pelos ensinamentos repassados durante toda a graduação que foram fundamentais para o desenvolvimento deste trabalho.

“Fará que a alegria dessa vitória segure a barra das próximas derrotas, porque aprendeu que nada dura para sempre, nem aplausos, nem vaias.”

Gustavo Kuerten

RESUMO

O intuito de constituir uma cooperativa é de trabalhar em conjunto para satisfazer necessidades sociais e econômicas de um grupo de pessoas com características e interesses afins. O objetivo deste trabalho é identificar qual é a rentabilidade gerada, com base na margem de contribuição, dos produtos comercializados por uma cooperativa vinícola da serra gaúcha. Quanto aos procedimentos técnicos, utilizar-se-á de um estudo de caso a ser realizado em uma cooperativa vinícola situada na serra gaúcha. A determinação e a análise das margens de contribuições foram procedidas considerando-se os preços praticados pela cooperativa e os respectivos custos e despesas, de cada produto. A partir do estudo foi possível identificar os produtos que geram maior faturamento e margem de contribuição por unidade, total por produto, total por estado. Em relação ao faturamento, identificou-se que o maior volume de vendas tem como destino o estado do Rio Grande do Sul, sendo que essas vendas acabam também por gerar o maior valor de margem de contribuição total (67,43%). O produto que gera o maior valor de faturamento e de margem de contribuição total é o Espumante 2, quando vendido para o Rio Grande do Sul, chegando a representar quase metade da margem de contribuição total (42,53%) gerada pelos seis produtos avaliados. Entretanto, o produto mais rentável para a empresa é o Vinho 2, principalmente quando vendido para o estado de São Paulo (apresenta 43% de rentabilidade sobre o preço de venda), porém, por ser um produto com baixo volume de vendas, acaba gerando um dos menores volume de margem de contribuição total. Em relação a margem de contribuição unitária, foi possível constatar que o Espumante 2, nas vendas para os cinco estados estudados é o que apresenta a melhor margem de contribuição unitária. Com base no estudo é possível concluir que o mais importante é buscar obter o maior valor de margem de contribuição total e este depende diretamente do valor da margem de contribuição unitária e o volume de vendas.

Palavras-chave: Contabilidade de custos. Margem de contribuição. Rentabilidade dos produtos

LISTA DE FIGURAS

Figura 1- Organograma básico de uma cooperativa	37
Figura 2 – Representatividade do faturamento	43

LISTAS DE QUADROS

Quadro 1 – Fórmula CMV	22
Quadro 2 – Terminologia em custos	24
Quadro 3 – Classificação dos custos	24
Quadro 4 – Cálculo da margem de contribuição e do lucro	28
Quadro 5 – Cálculo da rentabilidade com base na margem de contribuição	31
Quadro 6 – Cálculo da rentabilidade total com base na margem de contribuição	32
Quadro 7 – Cooperativas x empresas capitalistas	34
Quadro 8 – Características das sociedades cooperativas	35
Quadro 9 – Princípios cooperativistas.....	36
Quadro 10 – Alíquota IPI para suco de uva	48

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Composição dos custos variáveis de produção por produto	45
Tabela 2 - Valores de IPI para vinhos e espumantes	49
Tabela 3 - Percentuais de ICMS próprio e MVAs para ICMS-ST	50
Tabela 4 – Exemplo de cálculo de ICMS-ST – Espumante 2.....	50
Tabela 5 – Margem de contribuição unitária	53
Tabela 6 – Classificação das margens de contribuição unitárias dos produtos	56
Tabela 7 – Classificação das margens de contribuição unitárias por estado	57
Tabela 8 – Rentabilidade da margem de contribuição total sobre as vendas	58
Tabela 9 - Classificação das margens de contribuição totais dos produtos	61
Tabela 10 – Classificação das margens de contribuição totais por estado	62
Tabela 11 - Margens de contribuição total por estado	63
Tabela 12 - Rentabilidade dos produtos.....	64

LISTA DE SIGLAS

CMV	Custo das mercadorias vendidas
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CRC/SP	Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo
ICA	International Co-operative Alliance
ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
ICMS-ST	ICMS Substituição Tributária
IN	Instrução Normativa
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
MG	Minas Gerais
MVA	Margem de Valor Agregado
NCM	Nomenclatura Comum do Mercosul
OCB	Organização das Cooperativas Brasileiras
OCERGS	Sindicato e Organização das Cooperativas do Estado do Rio Grande do Sul
PIS	Programa de Integração Social
PR	Paraná
RFB	Receita Federal do Brasil
RICMS	Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
RIPI	Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados
RIR	Regulamento do Imposto de Renda
RS	Rio Grande do Sul
R\$	Reais
SC	Santa Catarina
SP	São Paulo
SRF	Secretaria da Receita Federal do Brasil
TIPI	Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	13
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO	13
1.2	TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA	16
1.3	OBJETIVOS	18
1.3.1	Objetivo geral	18
1.3.2	Objetivos específicos	18
1.4	METODOLOGIA	18
1.5	ESTRUTURA DO ESTUDO	20
2	CONTABILIDADE DE CUSTOS E A RENTABILIDADE DOS PRODUTOS COM BASE NA MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO	21
2.1	CONTABILIDADE DE CUSTOS	21
2.1.1	Objetivos da contabilidade de custos	22
2.1.2	Terminologia de custos	23
2.1.3	Classificação dos custos	24
2.2	CUSTEIO VARIÁVEL	25
2.2.1	Margem de contribuição	27
2.2.1.1	Rentabilidade dos produtos com base na margem de contribuição	30
3	SOCIEDADES COOPERATIVAS	33
3.1	CONCEITO	33
3.2	CARACTERÍSTICAS	34
3.3	PRINCÍPIOS	35
3.4	ESTRUTURA ORGANIZACIONAL BÁSICA	36
3.5	DIREITOS E DEVERES DOS COOPERADOS	38
3.6	ATO COOPERATIVO E ATO NÃO COOPERATIVO	39
3.7	RAMOS DE ATIVIDADE	40
4	ESTUDO DE CASO EM UMA COOPERATIVA VINÍCOLA	42
4.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DA ORGANIZAÇÃO	42
4.1.1	Mercado e produtos	42
4.1.2	Sustentabilidade	43

4.2	CUSTOS DE PRODUÇÃO	45
4.3	ANÁLISE DA MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO E DA RENTABILIDADE DOS PRODUTOS.....	47
5	CONCLUSÃO	66
	REFERÊNCIAS.....	69

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO

Cooperar, segundo o Dicionário da Língua Portuguesa Aurélio (2013) é “operar juntamente com alguém; colaborar”, da mesma forma, ao buscar o significado da palavra equipe, tem-se que é “grupo de homens que trabalham na mesma tarefa, ou que unem esforços com um mesmo propósito”. Considerando o exposto, o intuito de constituir uma cooperativa é de trabalhar em conjunto para satisfazer as necessidades sociais e econômicas de um grupo de pessoas com características e interesses afins.

Com base nos dados publicados pelo Sindicato e Organização das Cooperativas do Estado do Rio Grande do Sul (OCERGS) (2013), em 2012, o Brasil contava com 7.124 cooperativas. Destas, 1.033 estavam localizadas no Rio Grande do Sul, colocando o estado em primeiro lugar no ranking brasileiro, representando 14,5% das cooperativas do Brasil. Observa-se que destas, 502 estão em situação de cadastro ativo.

Essas cooperativas absorvem um grande número de associados, e principalmente de empregados. Na pesquisa publicada pela OCERGS (2013), em 2012, o cooperativismo gaúcho gerava emprego direto a 52,7 mil pessoas, o que representa 16,4% do total de empregados em cooperativas no Brasil, ficando atrás apenas do estado do Paraná, que emprega cerca de 66,8 mil pessoas em suas 236 cooperativas.

Dentre os ramos de atividades das cooperativas, em 2012 o setor agropecuário é apontado pela OCERGS (2013) como o setor de maior representatividade, e de maior faturamento, dentre as cooperativas do Rio Grande do Sul. Das 502 cooperativas ativas do Rio Grande do Sul, 154 são do ramo agropecuário, que geram um faturamento de 68,9% do total dos R\$ 29,4 bilhões faturados por estas organizações em 2012, faturamento este, 8,4% maior que em 2011.

Exposto tal faturamento, fica evidente que as cooperativas exercem importante papel social e econômico para seus municípios e estados, gerando expressivas quantias de tributos, que em 2012 representou R\$ 1,4 bilhão conforme a OCERGS (2013), destes, 53% são tributos estaduais, 45% federais e 2% municipais.

Constituídas juridicamente, e comandadas por um conselho de administração e um conselho fiscal, talvez o maior desafio dessas cooperativas seja a gestão propriamente dita da empresa, por contar com um grande número de associados, que têm liberdade para opinar nas assembleias. Geralmente o conselho de administração é alterado a cada dois anos, sendo que para ser conselheiro é necessário ser associado, acarretando na eleição de pessoas leigas para os assuntos gerenciais, cotidianos de uma empresa. Com isso, ressalta a figura dos profissionais com conhecimento técnico para auxiliar, orientar e alertar os diretores e conselheiros.

É com o auxílio dos números extraídos da contabilidade que as decisões são embasadas, a fim de se ter maior segurança e confiabilidade. Compete ao contador a tarefa de compilação e tradução desses dados, que precisa ser capaz de 'transformar' os números em dados relevantes e informações compreensíveis para aqueles que detêm o poder de deliberação.

Diante de um mercado competitivo e de consumidores cada vez mais exigentes, é fundamental que as empresas mantenham contabilidade de custos paralela à contabilidade para fins societários e fiscais, de modo que além de preparar as demonstrações contábeis para os usuários interessados, as empresas possam mapear seus processos produtivos e assim identificar os custos incorridos da sua atividade operacional.

Essa é uma das principais tarefas dos gestores que precisam encontrar um diferencial, seja no preço, na qualidade ou tecnologia, para tornar o produto mais competitivo. A contabilidade de custos procura avaliar os custos da transformação da matéria-prima e mão de obra empregada no processo de fabricação, com o objetivo de produzir informações úteis para os administradores, de forma a auxiliá-los na tomada de decisão.

Ter conhecimento dos custos incorridos na produção por si só não mudará o cenário econômico-financeiro da empresa, é necessário avaliá-los e elaborar planos de ação que visem à redução desses custos, ou o melhor aproveitamento dos meios de produção, de forma que diante do preço praticado, esses produtos tornem-se mais rentáveis.

Então, mais importante que ter ciência dos custos gerados pela fabricação deste ou daquele produto, e de trabalhar em busca da redução constante deles, é

verificar se este produto está sendo rentável para a empresa, o que não quer dizer que a empresa está gerando lucro.

O tema proposto pela pesquisa - análise da rentabilidade dos produtos comercializados por uma cooperativa vinícola - justifica-se frente à importância atual das cooperativas no cenário econômico, social e cultural, no que tange a geração de tributos, empregos e transmissão de valores pessoais. Este último pontualmente nas cooperativas agropecuárias por serem compostas por produtores rurais, cujos meios de cultivo da terra pertencem aos próprios associados, e vão passando de geração para geração.

O fato de as cooperativas serem organizações que visam gerar condições para que os cooperados possam usufruir de ganhos maiores do que quando trabalham de forma individual, impõem aos gestores extrema importância e responsabilidade, para que estes tenham conhecimento se suas decisões estão gerando tal ganho para os associados ou não.

Semelhante ao que ocorre nas empresas existe casos nas cooperativas onde a administração não tem conhecimento da rentabilidade gerada pela venda dos produtos produzidos e às vezes se quer sabem se esses produtos geram alguma margem de contribuição. Outro fato comum é formar o preço de venda baseando-se apenas nas tendências do mercado ou tomando-se por referência os preços da concorrência, sem levar em consideração os custos reais de produção para formar o preço.

Com o estudo dos custos de produção torna-se mais fácil a remodelagem ou adequação de processos produtivos de forma que reduza o montante de custos originados, ou se melhore o aproveitamento do tempo disponível das máquinas, mão de obra, e outras variáveis envolvidas na produção. Um estudo direcionado à cronoanálise de produção, realizado em uma grande vinícola da região de Piemonte, na Itália, por Berruto, Tortia e Gay (2012) mostram que o planejamento das atividades do processo vinícola ajuda os gestores a melhorar os custos finais e o cronograma do engarrafamento e sugerem a implantação de um modelo de gestão de planejamento das matérias-primas utilizadas no processo de fabricação e o desenvolvimento de um modelo que otimize a sequência do engarrafamento.

Do ponto de vista acadêmico, a pesquisa poderá ser um meio de disseminação de conhecimento e experiências, sendo que conceitos e teorias aqui

expostos poderão servir de apoio para aprofundamento dos assuntos tratados, ou para o desenvolvimento de novas pesquisas.

A particularidade do estudo ao direcionar a pesquisa para organizações constituídas na forma de cooperativas contribui para ampliar o horizonte de assuntos acadêmicos, uma vez que esse grupo de empresas que não tem uma atenção especial na academia.

1.2 TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA

Independentemente do porte ou do ramo da atividade de uma determinada empresa, para que esta apresente um bom desempenho operacional e financeiro, é fundamental uma gerência eficiente e eficaz, que seja capaz de avaliar as condições mercadológicas buscando adequar a demanda e o preço de venda dos produtos produzidos.

Diante desse cenário, surge um grande problema para as empresas em geral: como proceder para ter uma boa gestão. Partindo do pressuposto que gestão é a ação de administrar, comandar, pessoas, recursos e negócios, visando o alcance de metas pré-definidas pelos que compõem a gerência, a gestão torna-se infrutífera quando há pessoas com despreparo administrativo para assumir o comando da empresa.

A particularidade das sociedades cooperativas, principalmente, pelo fato de ser composta por um número geralmente grande de associados, torna difícil a gestão do negócio tanto pelo cooperado de forma singular, quanto por meio da democracia expressa na assembleia, revelando-se evidente necessidade de uma gestão proativa.

Um fator que tem reflexo imediato no grau de desempenho da empresa é o preço praticado na comercialização dos produtos produzidos. Considerando o mercado atual, caracterizado pela forte concorrência e a quebra da fidelidade dos clientes, a precificação revela ter grande importância como estratégia da administração para incrementar o volume de vendas, e gerar um consequente aumento da margem operacional.

O preço de venda a ser praticado deve ser suficiente para cobrir o custo de produção do produto em questão, as despesas gerais, administrativas e comerciais, além de proporcionar lucro ao final de um determinado período de tempo. Aqui se

encontra outro impasse: os custos. O conhecimento e controle dos custos de produção, tanto os fixos quanto os variáveis, são indispensáveis para a formação do preço de venda.

Com análise adequada dos custos é possível determinar a margem de contribuição dos produtos dado o preço de venda, o que contribui para a geração de informações, como a rentabilidade dos produtos, úteis para que a gestão da empresa tenha suporte para as decisões operacionais cotidianas.

Já se mostrou evidente a importância das cooperativas no cenário econômico do estado, em função do faturamento e da alta quantia de impostos e contribuições que esse segmento gera. Entretanto, há outro agente ainda mais interessado e preocupado com o bom desempenho das cooperativas: a figura do associado.

Por se tratar de uma cooperativa, as sobras são comumente destinadas parte aos associados, na medida de sua cota-parte, parte reinvestido na organização, de acordo com o seu estatuto e mediante aprovação da assembleia. Por outro lado, em caso de perda, o que equivale ao prejuízo nas empresas comerciais, é o próprio associado quem 'paga' ou deixa de receber o retorno esperado da venda do produto.

Então, de certa forma, são os gestores que devem direcionar a organização, cercado-se de profissionais capacitados, tendo o mesmo intuito do cooperado ao formar uma cooperativa que é de trabalhar em conjunto, buscando agregar valor ao produto cultivado pelo produtor rural, de forma a atingir patamares que uma empresa familiar não teria condições de alcançar.

Diante da acirrada competitividade do setor vinícola torna-se indispensável uma análise detalhada dos custos de produção, não só com ênfase para a formação do preço de venda, mas também para a tomada de decisão, uma vez que é comum a terceirização de serviços de industrialização entre vinícolas em função do maquinário específico, capacidade de produção e armazenagem.

Para atender essa necessidade da busca incessante por respostas para quanto produzir; quando produzir; por quanto vender; quanto custa; se investir; é que a contabilidade cede espaço para a contabilidade de custos que não se atêm as regras societárias e fiscais, sendo capaz de produzir análises úteis, confiáveis e precisas para a tomada de decisão.

Sendo assim, torna-se importante verificar a rentabilidade gerada pela comercialização dos produtos, determinando sua representatividade em relação aos custos, para que seja possível confirmar se os objetivos propostos estão sendo atingidos.

Com base na delimitação do tema, definiu-se para este estudo a seguinte questão de pesquisa: Qual a rentabilidade gerada pelos produtos comercializados por uma cooperativa vinícola da serra gaúcha?

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo geral

Identificar qual é a rentabilidade gerada, com base na margem de contribuição, dos produtos comercializados por uma cooperativa vinícola da serra gaúcha.

1.3.2 Objetivos específicos

Fazer uma revisão teórica em relação ao sistema de custos variável e sociedades cooperativas.

Realizar um estudo de caso visando à determinação dos custos de produção dos produtos comercializados por uma cooperativa vinícola.

Determinar a margem de contribuição gerada pelos produtos que a cooperativa vem comercializando, tendo como base os preços praticados e os custos levantados pelo estudo.

Avaliar as diferentes margens e rentabilidade geradas.

1.4 METODOLOGIA

Quanto aos procedimentos técnicos, utilizar-se-á de um estudo de caso a ser realizado em uma cooperativa vinícola situada da serra gaúcha, e objetiva-se aplicar a prática os conceitos teóricos. O estudo de caso, para Gil (2010, p. 54) “consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira

que permita seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante os outros delineamentos considerados”.

Suas principais vantagens são: o estímulo a novas descobertas, a ênfase na totalidade e a simplicidade dos procedimentos. Entre as limitações apresentadas pelo estudo de caso, a mais grave refere-se à dificuldade de generalização dos resultados obtidos. (DIEHL e TATIM, 2004, p. 61)

Quanto aos objetivos a pesquisa se caracteriza como descritiva, buscando os conceitos das metodologias de custeio já consolidadas com aplicação dessas formas padrão de ser apropriar os custos industriais ao estudo de caso proposto. Conforme Gil (2002, p. 42) a pesquisa descritiva “têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis”.

Neste tipo de pesquisa, os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador interfira neles. Isto significa que os fenômenos do mundo físico e humano são estudados, mas não manipulados pelo pesquisador. (ANDRADE, 2010, p. 112)

Quanto à forma de abordagem do problema, será feita uma pesquisa quantitativa coletando-se dados reais da empresa. Os dados serão analisados e compilados de forma a se ter uma conclusão do estudo aplicado. Para Diehl e Tatim a pesquisa quantitativa:

Caracteriza-se pelo uso da quantificação tanto na coleta quanto no tratamento das informações por meios de técnicas estatísticas [...] com o objetivo de garantir resultados e evitar distorções de análise e de interpretação, possibilitando uma margem de segurança maior quanto às inferências. (DIEHL e TATIM, 2004, p. 51)

Contudo, será feita também uma pesquisa qualitativa de modo a avaliar-se a relação de causa e efeito em relação à aplicação das diferentes metodologias estudadas. Segundo Diehl e Tatim (2004, p. 52) “os estudos qualitativos podem descrever a complexidade de determinado problema e a interação de certas variáveis”.

1.5 ESTRUTURA DO ESTUDO

No primeiro capítulo encontra-se o projeto da pesquisa, evidenciando sua relevância, e justificativa, onde serão abordadas a questão de pesquisa, os objetivos e a metodologia utilizada. O segundo capítulo apresenta o referencial teórico acerca do tema, evidenciando os conceitos que servirão de base para a execução da pesquisa, como custeio variável, margem de contribuição e rentabilidade dos produtos.

No terceiro capítulo será tratado especificamente sobre cooperativas. Neste, o objetivo é conceituá-las, evidenciando suas características e princípios particulares.

O quarto capítulo tratará do estudo de caso da empresa objeto do estudo da pesquisa, visando demonstrar a aplicação dos conceitos apresentados nos capítulos anteriores. Inicialmente será apresentada a contextualização da empresa, bem como o seu mercado de atuação. Na sequência será aplicada a pesquisa aos dados reais fornecidos pela empresa, a fim de se ter conhecimento da rentabilidade dos produtos por ela comercializados.

Por fim, o quinto capítulo apresentará as considerações finais da pesquisa, com ênfase nas situações mais marcantes.

2 CONTABILIDADE DE CUSTOS E A RENTABILIDADE DOS PRODUTOS COM BASE NA MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO

2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS

Primeiramente cabe esclarecer a diferença entre contabilidade de custos, contabilidade gerencial e contabilidade geral ou financeira. Segundo Crepaldi (2002) é tarefa do contador registrar os fatos ocorridos, controlar as operações e os custos e solucionar problemas rotineiros. À contabilidade geral cabe o registro dos fatos da empresa. A contabilidade gerencial controla as operações e os custos, e busca solução para possíveis problemas. Já a contabilidade de custos por ter cunho gerencial não está presa a aspectos legais e fiscais, nem a convenções padronizadas, e tem seu estudo voltado exclusivamente para a ocorrência dos custos.

Staiculescu (2012) dá ênfase à contabilidade gerencial, afirmando que uma das suas características é a possibilidade de desenvolver estudos buscando otimizar custos de qualidade, que é um dos grandes desafios nos dias de hoje. Argumenta ainda que visando a supremacia do mercado, é necessário que a empresa tenha uma gestão estratégica dos custos permanentes de qualidade.

Na visão de Martins (2009, p. 23) “a Contabilidade de Custos nasceu da Contabilidade Financeira, quando da necessidade de avaliar estoques na indústria, tarefa essa que era fácil na empresa típica da era mercantilismo”.

A contabilidade de custos também é voltada para a tomada de decisão e geração de informações úteis, porém, não visa de imediato a empresa como um todo. Esta se atém a todos os dispêndios incorridos para obtenção da receita, objetivo maior da empresa. Segundo Crepaldi (2002, p. 14) a contabilidade de custos “surgiu da contabilidade geral, justamente pela necessidade de se ter um controle maior sobre os valores a serem atribuídos aos estoques de produtos na indústria e também, pela necessidade de tomar decisões quanto ao que, como e quando produzir”.

Crepaldi (2002) explica que a contabilidade de custos desenvolveu-se com o aparecimento das indústrias, durante a Revolução Industrial e teve que se adaptar à nova realidade econômica, uma vez que até então as empresas dedicavam-se apenas ao comércio de mercadorias e para apurar o resultado de suas operações

bastava calcular o custo das mercadorias vendidas (CMV) pela fórmula a seguir evidenciada.

Quadro 1 – Fórmula CMV

$$\text{CMV} = \text{estoque inicial} + \text{compras} - \text{estoque final}$$

Fonte: Adaptado de Crepaldi (2002)

De acordo com Crepaldi (2002, p.14) “como as empresas industriais passaram a produzir em grande quantidade, por meio de uso de máquinas, a apuração do custo do produto vendido deveria incluir todos os elementos empregados na fabricação do produto”.

2.1.1 Objetivos da contabilidade de custos

A contabilidade de custos tem alguns objetivos específicos que vão além dos da contabilidade para fins societários e fiscais. O CRC/SP - Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo (2000, p. 80) traçou os principais objetivos da contabilidade de custos, dentre eles a “determinação do lucro utilizando os dados dos registros convencionais da contabilidade, ou compilando-se de maneira diferente para que sejam úteis à administração”. O CRC/SP (2000) também aponta como objetivo o controle das operações e dos estoques, onde a contabilidade de custos deve estabelecer padrões e orçamentos, além de fazer previsões e comparar o custo realizado com o custo orçado.

Tais objetivos vão de encontro ao objetivo de maior importância, que infere à contabilidade de custos responsabilidade e seriedade, que como cita CRC/SP (2000, p. 81) é o auxílio na “tomada de decisões, formação de preços, determinação da quantidade a ser produzida, escolha de qual produto produzir, avaliação de decisão sobre corte de produtos ou decisões de comprar ou fabricar”.

Na visão de Crepaldi (2002), a contabilidade de custos é cada vez mais importante para aos gestores em função de as empresas estarem cada vez mais competitivas e complexas, sendo necessário o apoio desta área da contabilidade para o planejamento, controle e tomada de decisões que, uma vez envolvendo a operação da empresa, acabam interferindo na sua capacidade de ser rentável para o sócio.

Daí a importância de se ter contabilidade de custos paralela a contabilidade societária e fiscal, com a finalidade de identificar, evidenciar e analisar os dispêndios realizados com o objetivo de manter a operacionalidade da empresa. Como expõe Martins (2009, p. 22) “o conhecimento dos custos é vital para saber se, dado o preço, o produto é rentável; ou se não rentável, se é possível reduzi-los (os custos)”.

2.1.2 Terminologia de custos

Independentemente do sistema de custeio a ser utilizado pela empresa, a diferenciação dos gastos incorridos em função da sua operacionalidade e continuidade é muito importante, a fim de se ter maior precisão dos custos apurados, que não devem se confundir com as despesas, por exemplo.

Custos são gastos (ou sacrifícios econômicos) relacionados com a transformação de ativos (exemplo: consumo de matéria-prima ou pagamento de salários), despesas são gastos que provocam redução do patrimônio (exemplo: impostos, comissões de vendas etc.) e gasto é o termo genérico que pode representar tanto um custo como uma despesa. (CREPALDI, 2002, p.17)

Martins (2009) complementa afirmando que gasto é um termo comum utilizado quando da aquisição de qualquer bem ou serviço, e, desembolso é o valor efetivamente pago por esse bem ou serviço. Acrescenta ainda que um gasto vira um investimento se a aquisição for mantida em ativo, e a partir da sua utilização no processo produtivo, passa a ser classificada como custo. Restam as despesas que, de modo geral, são bens e serviços consumidos para a obtenção de receita.

De modo mais simples, Padoveze (2009, p. 327) diferencia custos de despesas informando que “custos são gastos para se conseguir um produto (adquirir ou fabricar) e despesas são gastos para vendê-los”. O mesmo autor, (2009, p. 328), acrescenta que “a visão tradicional de custos e despesas é que, enquanto custo, os gastos são ativáveis e têm valor para a empresa. A despesa significa o consumo do custo e, quando ocorrida, é redutora do lucro empresarial, já que o custo ativado sai da entidade”.

Conforme Padoveze (2003) é comum utilizar os termos gastos, custos, e despesas como sinônimos, porém, teoricamente tem significados distintos. A fim de

clarear e fazer uma distinção técnica estão elencadas no Quadro 2 a seguir as principais terminologias:

Quadro 2 – Terminologia em custos

Gastos	Sacrifício financeiro com que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer.
Investimentos	Gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro(s) período(s).
Custos	Gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens e serviços.
Despesas	Bem ou serviço consumidos direta ou indiretamente para a obtenção de receitas.
Perdas	Bem ou serviço consumido de forma anormal e involuntária.

Fonte: Adaptado de Martins (2009)

2.1.3 Classificação dos custos

A classificação dos custos tem por objetivo agrupar os custos, levando em consideração suas características mais relevantes. Como visto no item anterior, custos são os gastos diretamente relacionados com a transformação de ativos. Para Crepaldi, (2002, p. 18) os custos se classificam em quatro categorias conforme o Quadro 3.

Quadro 3 – Classificação dos custos

Custos Diretos	São aqueles que podem ser diretamente (sem rateios) apropriados aos produtos, bastando existir uma medida de consumo (quilos, horas de mão-de-obra ou de máquina, quantidade de força consumida etc.). De maneira geral, associam-se a produtos e variam proporcionalmente à quantidade produzida.
Custos Indiretos	São os que, para serem incorporados aos produtos, necessitam da utilização de algum critério de rateio. Exemplos: aluguel, iluminação, depreciação, salário de supervisores etc.
Custos Fixos	Custos fixos são aqueles cujo total não varia proporcionalmente ao volume produzido. Por exemplo: aluguel, seguro de fábrica etc.
Custos Variáveis	São os que variam proporcionalmente ao volume produzido. Exemplo: matéria-prima, embalagem.

Fonte: Adaptado de Crepaldi (2002).

De forma mais prática, Martins (2009) considera custos diretos aqueles que podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma unidade de medida de consumo, e custos indiretos aqueles que dependem de alocação, muitas vezes, por estimativa ou arbitramento. Quanto ao volume produzido, considera variável o consumo de materiais que variam na mesma proporção da quantidade produzida, e fixos os gastos que, num dado período, não varia em função da quantidade produzida. Existem várias metodologias para determinar o custo dos

produtos, chamadas sistemas de custeio. As metodologias básicas são o custeio por absorção e o custeio variável. O que diferencia um sistema do outro é basicamente o tratamento dos custos fixos, que no custeio por absorção são alocados aos produtos, mesmo que de forma arbitrária. Já o custeio variável considera os custos fixos como se fossem despesas do período, e assim, não são apropriados aos produtos.

2.2 CUSTEIO VARIÁVEL

Mesmo sem ser aceito pelo fisco, o custeio variável é defendido por diversos autores por ser uma ferramenta base para a tomada de decisões. Nas palavras de Martins (2009), o custeio variável nasceu ao se perceber muitas desvantagens na aplicação do custeio por absorção, que distorce as análises em função do arbitramento dos custos fixos, e considerando que estes custos fixos são em sua maioria, repetitivos a cada período e derivados da necessidade de operacionalização da empresa, surge a hipótese de deixar de apropriá-los aos produtos, tratando-os como se fossem despesas do período. Do ponto de vista de Padoveze (2003), os critérios de distribuição dos custos utilizados pelo método absorção na maioria das vezes são arbitrários, ou subjetivos, invalidando o correto custeamento dos produtos.

Com base, portanto, no Custeio Variável, só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o Resultado; para os estoques só vão, como consequência, custos variáveis. (MARTINS, 2009, p. 198)

Santos (1995), *apud* Wernke (2001), ressalta que esta metodologia de custeio enfatiza apenas os custos variáveis em função das características dos custos fixos que inviabilizam análises de curto prazo, pois: os custos fixos existem no mesmo montante independentemente de pequenas oscilações da produção, para que sejam alterados é necessário que o volume produzido varie consideravelmente; por não serem ocasionados pela produção deste ou daquele produto, a distribuição dos custos fixos se dá por bases de rateios, o que infere arbitrariedade na alocação; e por fim, o valor dos custos fixos por unidade variam inversamente a quantidade

produzida, sendo assim, quanto maior a quantidade produzida, menor será o custo fixo por unidade.

Crepaldi (2002, p. 223) salienta que “esse método de custeio não segue os princípios fundamentais da contabilidade do regime de competência e confrontação, por isso não é reconhecido para efeitos legais”. Contudo, confirma a teoria antes exposta, de tratar os custos fixos como despesas do período, independentemente dos produtos serem vendidos.

Viceconti e Neves (2003) apontam como grande desvantagem de uso o fato do custeio variável não ser aceito tanto pela auditoria externa quanto pela legislação do imposto de renda, isso porque esse método fere os princípios de contabilidade de realização de receitas, confrontação de despesas e competência. Estes princípios estabelecem que os custos só devam ser reconhecidos e apropriados aos produtos à medida que os produtos sejam vendidos, ou seja, somente quando reconhecida a receita é que se devem deduzir os sacrifícios necessários para sua obtenção. O custeio variável, então, vai de contra esses princípios, pois mesmo sem que o produto tenha sido vendido, os custos fixos são deduzidos do resultado do período.

Por outro lado, Leone (2000) aponta vantagens quanto à utilização do custeio variável, entre elas, o aproveitamento pela administração, para saber com precisão, quais os produtos, departamentos, clientes e outros segmentos são lucrativos, além de apresentar de imediato a margem de contribuição dos produtos. Afirma ainda, que com a utilização desse método, os custos e despesas fixas não se “escondem” nos estoques de produtos, prontos ou em elaboração, e da forma como são demonstrados nos relatórios contábeis facilitam a visão do administrador do montante desses custos e despesas e seu impacto sobre o lucro.

Do ponto de vista de Bornia (2002, p. 56), “pode-se dizer que o custeio variável está relacionado com a utilização dos custos para o apoio a decisões de curto prazo, onde os custos variáveis tornam-se relevantes e os custos fixos não”, e se justifica dizendo que as decisões da empresa estão relacionadas a quanto produzir de cada produto, e para tanto, os custos relevantes são os variáveis considerando que os custos fixos independem de haver produção.

Em sua colocação, Dutra (2003) sugere que o custeio variável foi a maneira estratégica que os gestores das empresas encontraram para sanar suas dúvidas relativas ao volume de produção e de vendas, qual produto descontinuar, formação de preço de venda, e principalmente na viabilidade socioeconômica de um

empreendimento, isso porque, aponta de imediato, índices importantes para esse tipo de decisão, como ponto de equilíbrio e margem de contribuição.

Além disso, Dutra (2002, p. 232) apresenta como vantagem do custeio variável em relação ao custeio por absorção o fato de “proporcionar lucro bruto ou direto maior do que pelo custeio por absorção” e, por outro lado, pela forma de tratamento dos custos fixos “apresentar lucro final menor que o custeio por absorção quando as vendas forem menores do que a produção do período” e em outro cenário de vendas, “igualar o lucro final ao apurado pelo custeio por absorção quando a produção for igual às vendas”.

2.2.1 Margem de contribuição

O fato que consagrou o custeio variável pode-se dizer que é a apresentação da margem de contribuição, que segundo Crepaldi (2002, p. 224) “a margem de contribuição representa o valor que cobrirá os Custos e Despesas fixas da empresa e proporcionará o lucro”. Beulke (2001) também se utiliza dessa teoria afirmando que a margem de contribuição é um comparativo entre o preço de venda e os custos variáveis. Por analogia, se o preço de venda de determinado produto for superior aos seus custos fixos, tem-se margem de contribuição positiva. Ao contrário, se o preço de venda for inferior, tem-se margem de contribuição negativa.

Mesmo que a margem de contribuição represente o valor que sobra para a empresa, de sua receita diminuído o custo variável necessário para que o produto esteja em condições de consumo, não quer dizer que esta seja lucro, uma vez que faltam os custos fixos, conforme Martins (2009). Este explica que a margem de contribuição unitária, multiplicada a quantidade vendida no período compõe a margem de contribuição total, da qual são diminuídos os custos e despesas fixas, para enfim se chegar ao resultado operacional do período.

Apak *et al* (2012) ressaltam que devido a crescente concorrência e as rápidas mudanças do mercado no qual estão inseridas, as empresas modernas esforçam-se em aumentar sua rentabilidade com o mínimo de custos. Esses esforços obrigam as empresas a manter os custos sob controle e utilizar sistemas de custeio mais precisos e modernos que forneçam as informações do custo dos produtos de forma mais rápida e confiável.

A análise da margem de contribuição está diretamente relacionada à competitividade, sendo adequada às empresas que se enquadram em um cenário mercadológico bastante competitivo, é o que afirma Beulke (2001). Para Guerreiro (2011) a análise e decisão envolvendo rentabilidade dos produtos deve estar fundamentada em informações obtidas com a aplicação do custeio variável e da margem de contribuição.

Chegamos assim ao conceito de Margem de Contribuição por unidade, que é a diferença entre o preço de venda e o Custo Variável de cada produto; é o valor que cada unidade efetivamente traz à empresa de sobra entre sua receita e o custo que de fato provocou e lhe pode ser imputado sem erro. (MARTINS, 2009, p. 179)

Padoveze (2003) explica que a margem de contribuição é o valor obtido da venda de determinado produto, deduzido os custos e as despesas variáveis de sua fabricação, como demonstrado no modelo de cálculo evidenciado no Quadro 4 e significa que, com cada unidade vendida, a empresa ganha determinado valor, sendo que esta margem de contribuição gerada por produto vendido deverá cobrir parte dos custos e despesas fixas, uma vez que estes não estão computados no total dos custos dos produtos. A partir do momento que a margem de contribuição supera o valor dos custos e despesas fixas do período a empresa passa a apresentar lucro.

Quadro 4 – Cálculo da margem de contribuição e do lucro

(=) Preço de venda
(-) Custo variável unitário
(-) Despesa variável unitário
(=) Margem de contribuição unitária
(*) Quantidade vendida
(=) Margem de contribuição total
(-) Custo fixo total
(-) Despesa fixa total
(=) Margem de lucro
(=) Margem de contribuição unitária
(/) Margem de contribuição total
(=) % de participação da margem de contribuição unitária s/a margem de contribuição total

Fonte: Adaptado de Martins (2009)

Conforme observado no Quadro 4, para o cálculo da margem de contribuição, as despesas variáveis devem ser deduzidas do preço de venda, porém, estas não fazem parte da composição do custo dos produtos.

Cabe aqui esclarecer que, apesar de as Despesas Variáveis integrarem o cálculo da Margem de Contribuição, não são agregadas ao produto para fins de avaliação dos estoques, quando do uso interno do Custeio Variável. O mais correto é o tratamento seu como redução do valor de venda, o que não altera em nada o cálculo da Margem, mas facilita a solução do problema relativo ao que quantificar como custo do produto (MARTINS, 2009, p.208)

Wernke (2001, p. 44) defende o conceito de margem de contribuição por considerar “um instrumento para avaliar a viabilidade de aceitação de pedidos em condições especiais”, além de contribuir para decisões de qual produto deve ter maior esforço de venda, ou qual deve ser posto em planos secundários, ou ainda, se a produção deste ou daquele produto deve ser abandonada.

O estudo da margem de contribuição é elemento fundamental para decisões de curto prazo. Além disso, o estudo da margem de contribuição possibilita análises objetivando a redução dos custos, bem como políticas de incremento de quantidade de vendas e redução dos preços unitários de venda dos produtos ou mercadorias. (WERNKE, 2001, p. 44)

Por outro lado, há fatores que afetam o estudo da margem de contribuição, conforme Padoveze (2003) de modo que, qualquer variação nesses fatores provocará alterações no resultado da empresa, para mais ou para menos. Os fatores citados por Padoveze (2003, p. 292) são: “Preço dos produtos; Quantidade vendida/produzida ou nível de atividade; Custos variáveis por unidade; Total dos custos fixos; Mix dos produtos vendidos e Produtividade”.

Outro ponto que merece atenção para que o custeio variável não seja apontado como vilão do desempenho insatisfatório da empresa, apontado por Wernke (2001, p. 44), é que “basear o cálculo dos preços de venda somente com dados da margem de contribuição pode resultar em valores que não cubram todos os custos necessários para manter as atividades a longo prazo.”

Nas palavras de Padoveze (2003), o conceito e análise da margem de contribuição devem ser completados com o conceito de fatores limitativos, que são variáveis, internas ou externas, que podem afetar o fluxo operacional da empresa,

restringindo a produção ou a venda de determinados produtos. A partir dessa análise conjunta, Padoveze (2003) afirma que o gestor tem mais segurança ao tomar uma decisão de curto prazo que impacte diretamente no lucro desejado, como por exemplo, aumentar a quantidade produzida de determinado produto por este apresentar mais margem de contribuição e não haver fatores limitativos para esse aumento. O mesmo autor cita alguns fatores limitativos como:

- a) demanda de mercado: não há demanda de mercado para quantidades maiores de determinado produto;
- b) matérias-primas: fornecedores que por algum motivo de operacionalidade não conseguem suprir a necessidade de matéria-prima ou componentes da empresa;
- c) mão de obra direta: escassez de mão de obra qualificada;
- d) capital de giro: a empresa não dispõe de caixa para financiar um aumento de produção.

Na opinião de Bornia (2002, p. 73), “quando existir um fator que limita a produção (tempo escasso, falta de matéria-prima, etc), a análise deve ser feita em função deste fator limitante”.

2.2.1.1 Rentabilidade dos produtos com base na margem de contribuição

A busca incessante das empresas por melhorias contínuas num mercado competitivo faz com que a análise de custos e o conhecimento da margem de contribuição dos produtos comercializados se destaquem, entretanto, torna-se importante também verificar se esses produtos estão sendo rentáveis para a empresa.

Juntamente ao conceito de margem de contribuição, Bornia (2002) apresenta o conceito de razão de contribuição, obtida pela divisão da margem de contribuição pelas vendas:

Representa igualmente a parte das vendas que cobrirá os custos fixos e originará o lucro, porém em termos percentuais, isto é, representa a parcela com que cada unidade monetária obtida com a venda dos produtos contribui para cobrir os custos fixos ou para formar o lucro. (BORNIA, 2002, p. 72).

Para Padoveze (2009), a análise da rentabilidade dos produtos deve ser um procedimento rotineiro e vital para o acompanhamento do desempenho das atividades e do resultado da empresa e consiste basicamente na análise do resultado da divisão da margem de contribuição pelo preço de venda, conforme demonstrado no Quadro 5.

Quadro 5 – Cálculo da rentabilidade com base na margem de contribuição

(=) Venda total
(-) Custo variável total
(-) Despesa variável total
(=) Margem de contribuição total
(-) Custo fixo total
(-) Despesa fixa total
(=) Margem de lucro
(=) Margem de contribuição unitária
(/) Preço de venda
(=)% de rentabilidade da margem de contribuição unitária em relação ao preço de venda
(=) Margem de contribuição total
(/) Venda total
(=) % de rentabilidade média das margens de contribuição sobre a venda total
(=) Margem de lucro
(/) Venda total
(=) % de rentabilidade de lucro da empresa em relação à venda total

Fonte: Adaptado de Padoveze (2009)

Analisar a rentabilidade individual dos produtos comercializados pela empresa seja pela da margem de contribuição em valor ou em percentual, colabora para a realização de políticas de promoções e aumento de vendas, visando otimizar o desempenho de itens com menor margem de contribuição total, segundo Wernke (2005).

Padoveze (2009), afirma que geralmente, a análise de rentabilidade unitária é insuficiente para dar suporte às decisões, sendo necessário calcular e analisar a rentabilidade total dos produtos comercializados, e para tanto, analisa-se os custos unitários associados aos custos fixos totais do período. Guerreiro (2011, p.81)

confirma que “a melhor medida de rentabilidade do produto é dada pela margem de contribuição total”.

O foco desta pesquisa será a análise da rentabilidade dos produtos com base na margem de contribuição total em relação à venda total, conforme demonstrado no Quadro 6.

Quadro 6 – Cálculo da rentabilidade total com base na margem de contribuição

(=) Venda total
(-) Custo variável total
(-) Despesa variável total
(=) Margem de contribuição total
(/) Venda total
(=) % de rentabilidade da margem de contribuição total em relação venda total

Fonte: Adaptado de Padoveze (2009)

Wernke (2005) explica que com a análise de margem de contribuição o gestor poder organizar relatório por ordem de rentabilidade, ou então segregar os produtos por faixas de rentabilidade e assim identificar a frequência de itens em determinada faixa de margem. O referido autor ressalta a importância da análise de rentabilidade em razão da margem de contribuição total do período, pois Wernke (2005, p. 109) defende que “o que interessa é a capacidade que o produto possui de gerar recursos para o caixa da empresa”.

3 SOCIEDADES COOPERATIVAS

3.1 CONCEITO

Criadas a partir da necessidade de obter maior representatividade no meio comercial, as cooperativas são uma sociedade de pessoas, com objetivo específico de proporcionar ganhos econômicos maiores do que se cada associado operasse de forma individualizada. Pinho (1962, p. 67) resume que as cooperativas “são sociedades de pessoas, organizadas em bases democráticas, que visam não só a suprir seus membros de bens e serviços, como também a realizar determinados programas educativos e sociais”.

Há vários conceitos apresentáveis de sociedades cooperativas, com alguns enfoques específicos, em função dos interesses de cada ente que a conceitua. A Lei 5.764/71, conhecida popularmente como Lei das Cooperativas, em seu artigo 3º, sob o enfoque do associado, define “celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro”. Observando o artigo 4º desta mesma lei, tem-se a definição de que “as cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas à falência, constituídas para prestar serviços aos associados”.

Para a *International Co-operative Alliance* (ICA), (2013), uma organização independente, não governamental, criada para representar e servir as cooperativas de todo o mundo em seu portal virtual explica que “cooperativa é uma associação autônoma de pessoas unidas voluntariamente para satisfazer suas necessidades econômicas, sociais e culturais comuns e aspirações através de uma empresa de propriedade comum e democraticamente gerida”.

A Resolução nº 920/01 do Conselho Federal de Contabilidade, em seu item 10.8.1.2, define entidades cooperativas da seguinte forma:

Entidades Cooperativas são aquelas que exercem as atividades na forma de lei específica, por meio de atos cooperativos, que se traduzem na prestação de serviços diretos aos seus associados, sem objetivo de lucro, para obterem em comum melhores resultados para cada um deles em particular. Identificam-se de acordo com o objeto ou pela natureza das atividades desenvolvidas por elas, ou por seus associados.

Como afirma Batalha (2001), é evidente que o objetivo de uma cooperativa é a prestação de serviços aos associados, e não o lucro como nas empresas capitalistas, visto que certas atividades de produção se tornam muito custosas para serem realizadas de forma isolada. O Quadro 7 apresenta as principais diferenças entre uma sociedade cooperativa e sociedade capitalista

Quadro 7 – Cooperativas x empresas capitalistas

Firma	Capitalista	Cooperativista
Objetivo	Capital (Lucro)	Trabalho (Serviços)
Gestão	Capital (Ação = 1 voto)	Trabalho (Associados = 1 voto)
Apropriação	Capital (proporcional às ações)	Trabalho (Proporcional à atividade)
Fator arrendado	Trabalho	Capital

Fonte: Batalha, 2001, p. 635.

Várias são as diferenças existentes entre empresas de capital e sociedades cooperativas. A OCB (2014) defende que o cooperativismo é fundamentado na reunião de pessoas, visando às necessidades deste grupo e não a geração do lucro ou capital, assim, o cooperativismo torna-se a alternativa socioeconômica que possibilita alcançar o sucesso com equilíbrio e justiça ente os participantes.

3.2 CARACTERÍSTICAS

Regidas por lei específica, as sociedades cooperativas apresentam algumas características particulares, citadas a seguir, conforme Santos, Gouveia e Vieira, (2008, p. 21):

- Sociedade de pessoas e não de Capital:** como o objetivo da cooperativa é prestar serviços aos seus associados, ela é constituída e representada pelas pessoas que a integram (associados), e não pela quantidade de capital social que os associados possuem da cooperativa.
- Autogestão:** a cooperativa é gerida democraticamente pelos seus associados, através de assembleias, em que cada associado tem direito a um voto, independentemente do capital integralizado por ele mesmo na cooperativa.
- Dupla Natureza:** significa que a cooperativa tem uma natureza social e outra econômica. O cooperado é, ao mesmo tempo, dono e usuário da cooperativa.
- Propriedade Comum:** significa que a cooperativa é de propriedade conjunta de todos os associados, que aceitam assumir de forma igualitária os riscos e benefícios do empreendimento.

Tais particularidades das cooperativas fez com que se tornasse necessário a regulamentação destas características por lei. Legalmente, as características das sociedades cooperativas são definidas pelos incisos do artigo 4º da Lei 5.764/71, descritas no

Quadro 8.

Quadro 8 – Características das sociedades cooperativas

I	adesão voluntária, com número ilimitado de associados, salvo impossibilidade técnica de prestação de serviços;
II	variabilidade do capital social representado por quotas-partes;
III	limitação do número de quotas-partes do capital para cada associado, facultado, porém, o estabelecimento de critérios de proporcionalidade, se assim for mais adequado para o cumprimento dos objetivos sociais;
IV	inaccessibilidade das quotas-partes do capital a terceiros, estranhos à sociedade;
V	singularidade de voto, podendo as cooperativas centrais, federações e confederações de cooperativas, com exceção das que exerçam atividade de crédito, optar pelo critério da proporcionalidade;
VI	quórum para o funcionamento e deliberação da Assembleia Geral baseado no número de associados e não no capital;
VII	retorno das sobras líquidas do exercício, proporcionalmente às operações realizadas pelo associado, salvo deliberação em contrário da Assembleia Geral;
VIII	indivisibilidade dos fundos de Reserva e de Assistência Técnica Educacional e Social;
IX	neutralidade política e indiscriminação religiosa, racial e social;
X	prestação de assistência aos associados, e, quando previsto nos estatutos, aos empregados da cooperativa;
XI	área de admissão de associados limitada às possibilidades de reunião, controle, operações e prestação de serviços.

Fonte: Adaptado da Lei 5.764/71

3.3 PRINCÍPIOS

A formação e gestão das cooperativas são norteadas por uma série de princípios que conforme a OCB, (2013), foram relatados pela primeira vez quando da fundação da primeira cooperativa formal, na Inglaterra, em 1844, onde os 28 pioneiros associados estabeleceram tais princípios que são observados até hoje. São sete os princípios que servem de base para as cooperativas e levam seu valor à prática. O Quadro 9 apresenta os referidos princípios.

Os princípios são norteadores, que regem as cooperativas, e fortalecem a base filosófica do movimento cooperativo.

Quadro 9 – Princípios cooperativistas

1º - Adesão voluntária e livre
As cooperativas são organizações voluntárias, abertas a todas as pessoas aptas a utilizar os seus serviços e assumir as responsabilidades como membros, sem discriminações de sexo, sociais, raciais, políticas e religiosas.
2º - Gestão democrática
As cooperativas são organizações democráticas, controladas pelos seus membros, que participam ativamente na formulação das suas políticas e na tomada de decisões. Os homens e as mulheres, eleitos como representantes dos demais membros, são responsáveis perante estes. Nas cooperativas de primeiro grau os membros têm igual direito de voto (um membro, um voto); as cooperativas de grau superior são também organizadas de maneira democrática.
3º - Participação econômica dos membros
Os membros contribuem equitativamente para o capital das suas cooperativas e controlam-no democraticamente. Parte desse capital é, normalmente, propriedade comum da cooperativa. Os membros recebem, habitualmente, se houver, uma remuneração limitada ao capital integralizado, como condição de sua adesão. Os membros destinam os excedentes a uma ou mais das seguintes finalidades: desenvolvimento das suas cooperativas, eventualmente através da criação de reservas, parte das quais, pelo menos será, indivisível; benefícios aos membros na proporção das suas transações com a cooperativa; e apoio a outras atividades aprovadas pelos membros.
4º - Autonomia e independência
As cooperativas são organizações autônomas, de ajuda mútua, controladas pelos seus membros. Se firmarem acordos com outras organizações, incluindo instituições públicas, ou recorrerem a capital externo, devem fazê-lo em condições que assegurem o controle democrático pelos seus membros e mantenham a autonomia da cooperativa
5º - Educação, formação e informação
As cooperativas promovem a educação e a formação dos seus membros, dos representantes eleitos e dos trabalhadores, de forma que estes possam contribuir, eficazmente, para o desenvolvimento das suas cooperativas. Informam o público em geral, particularmente os jovens e os líderes de opinião, sobre a natureza e as vantagens da cooperação.
6º - Intercooperação
As cooperativas servem de forma mais eficaz aos seus membros e dão mais força ao movimento cooperativo, trabalhando em conjunto, através das estruturas locais, regionais, nacionais e internacionais.
7º - Interesse pela comunidade
As cooperativas trabalham para o desenvolvimento sustentado das suas comunidades através de políticas aprovadas pelos membros.

Fonte: Adaptado de OCB (2013)

3.4 ESTRUTURA ORGANIZACIONAL BÁSICA

A assembleia geral é o órgão máximo, conforme definido na Lei 5.764/71, artigo 38, “tendo poderes para decidir os negócios relativos ao objeto da sociedade e tomar as resoluções convenientes ao desenvolvimento e defesa desta, e suas deliberações vinculam a todos, ainda que ausentes ou discordantes”. Ainda conforme a Lei 5.764/71, a assembleia geral se divide em duas:

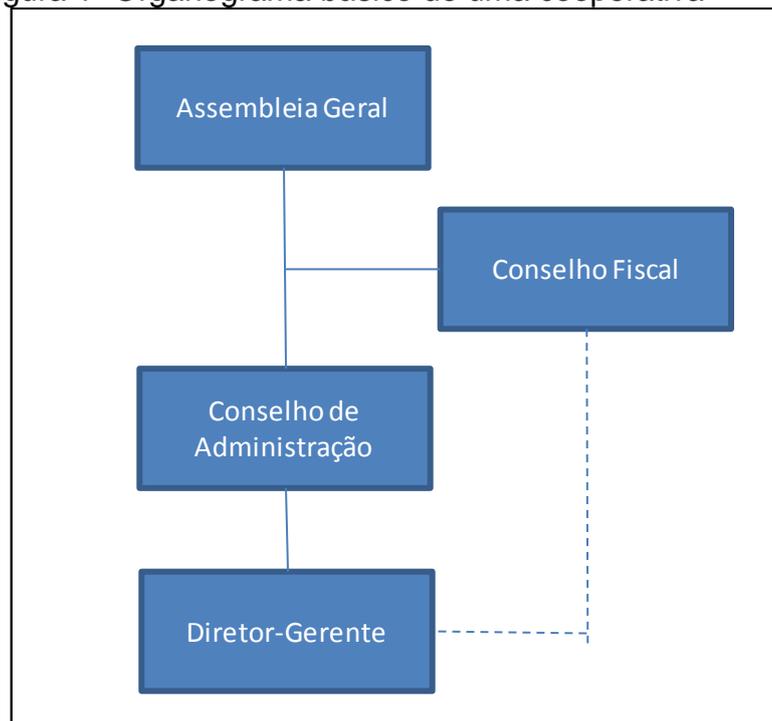
- a) assembleia geral ordinária: realizada anualmente nos 3 primeiros meses do ano após o término do exercício social. Nesta ocasião é

feita a prestação de contas, a destinação das sobras ou o rateio das perdas e a eleição dos conselheiros;

- b) assembleia geral extraordinária: realizada sempre que for necessário e tratará dos de qualquer assunto de interesse da sociedade. Também é de competência da assembleia geral extraordinária eventuais reformas do estatuto social, mudança de objeto, fusão, incorporação e desmembramento.

Batalha (2001) ressalta a obrigatoriedade de a assembleia geral ordinária escolher um conselho fiscal e outro de administração, respectivamente responsáveis pela fiscalização e administração da organização, resultando no organograma básico apresentado na Figura 1.

Figura 1- Organograma básico de uma cooperativa



Fonte: Adaptado de Batalha (2001)

De acordo com a Seção IV da Lei 5.764/71, que trata dos órgãos da administração das cooperativas, o conselho de administração será composto exclusivamente por associados, com mandato de no máximo quatro anos e com renovação obrigatória de pelo menos 1/3 dos membros do conselho de administração. Já a Seção V da mesma lei, trata do conselho fiscal, cuja função é fiscalizar, assídua e minuciosamente a administração da sociedade. O conselho

fiscal será composto por três membros efetivos e outros três suplentes, todos associados, sendo permitida a reeleição de 1/3 dos componentes.

3.5 DIREITOS E DEVERES DOS COOPERADOS

Diferentemente das empresas de capital, nas cooperativas, como já informado, não há a figura do sócio, e sim do associado, que é dono e ao mesmo tempo usufrui dos serviços da cooperativa e assim como nos contratos sociais são definidos os direitos e deveres dos sócios, no estatuto da cooperativa, devem ser definidos os direitos e deveres dos associados.

A OCB (2013) estabelece como direitos básicos dos cooperados os seguintes:

- a) votar e ser votado;
- b) participar de todas as operações da cooperativa;
- c) receber retorno de sobras apuradas no fim do ano;
- d) examinar livros e documentos;
- e) convocar assembleia, caso seja necessário;
- f) pedir esclarecimento aos conselhos de administração e fiscal;
- g) opinar e defender suas ideias;
- h) propor ao conselho de administração, ou à assembleia geral, medidas de interesse da cooperativa.

Em relação aos deveres dos cooperados, a mesma OCB (2013) estabelece os seguintes:

- a) operar com a cooperativa;
- b) participar das assembleias gerais;
- c) pagar suas quotas-parte em dia;
- d) acatar as decisões da Assembleia Geral;
- e) votar nas eleições da cooperativa;
- f) cumprir seus compromissos com a cooperativa;
- g) zelar pela imagem da cooperativa;
- h) participar do rateio das perdas, se ocorrerem e das despesas da cooperativa.

3.6 ATO COOPERATIVO E ATO NÃO COOPERATIVO

Através do artigo 79º da Lei 5.764/71, tem-se a definição de ato cooperativo: “denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais”, e acrescenta o conceito com o parágrafo único deste mesmo artigo onde, “o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria”.

Por outro lado, essa mesma lei não define claramente o ato não cooperativo, por analogia, os atos não enquadrados na definição do artigo 79º e seu parágrafo único seriam classificados como sendo atos não cooperativos. Se levado em consideração os artigos 85º, 86º e 87º da citada lei, pode-se definir como ato não cooperativo as operações realizadas com terceiros, que não são associados da cooperativa, mesmo que seja para atingir o objetivo desta.

A separação das operações realizadas pelas cooperativas deve ser identificada como atos cooperativos ou não para que seja possível a apuração do Pis e da Cofins conforme previsto na Lei 10.833/03 juntamente com a IN SRF 635 de 24 de março de 2006. De acordo com as citadas leis, a base de cálculo para tributação do Pis e da Cofins, para cooperativas em geral, é o faturamento, que corresponde a receita bruta, sendo que deste exclui-se algumas situações como por exemplo as vendas canceladas, impostos equivalentes a ICMS e IPI, descontos concedidos, entre outras. Especificamente para as cooperativas agropecuárias, a IN SRF 635/06 prevê também, a exclusão da base de cálculo de outras operações, previstas nos incisos do artigo 11º, tais como exclusão das receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produto do associado e exclusão das receitas de venda de bens e mercadorias ao associado, ente outras.

Além disso, tal separação das operações em atos cooperativos e não cooperativos se dá em função da tributação sobre o lucro ser diferenciada, definida pelo Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), onde, em seu artigo 182º está definido que “as sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica não terão incidência do imposto sobre suas atividades econômicas, de proveito comum, sem objetivo de lucro”, sendo este que deve ser considerado juntamente com o artigo 3º da Lei 5.764/71, que define o intuito de se constituir uma sociedade cooperativa: “celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas

que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro”.

Já o artigo 183º do RIR/99 institui a tributação considerada normal sobre as operações classificadas como ato não cooperativo da seguinte forma:

As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica pagarão o imposto calculado sobre os resultados positivos das operações e atividades estranhas à sua finalidade, tais como:

I - de comercialização ou industrialização, pelas cooperativas agropecuárias ou de pesca, de produtos adquiridos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou para suprir capacidade ociosa de suas instalações industriais;

II - de fornecimento de bens ou serviços a não associados, para atender aos objetivos sociais;

III - de participação em sociedades não cooperativas, públicas ou privadas, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares.

Em resumo, atos cooperativos são excluídos da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social instituídos pelo RIR/99, por isso tal importância quando da separação das operações realizadas pela cooperativa. Cabe ressaltar que não há diferença de tributação fiscal sobre as vendas, aqui entendidos o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), além das obrigações e encargos sociais.

3.7 RAMOS DE ATIVIDADE

As sociedades cooperativas podem adotar qualquer objeto, visando à viabilidade das atividades do grupo e buscando satisfazer as necessidades de seus associados, agindo sempre de forma legal e lícita. De acordo com a OCERGS (2014), podemos elencar os principais objetos ou ramos do cooperativismo, a seguir descritos.

Agropecuário: formado por cooperativas de produtores rurais, agropastoris e de pesca. As cooperativas caracterizam-se pelos serviços prestados aos associados, como recebimento, industrialização, armazenamento e comercialização da produção conjunta além da assistência técnica, educacional e até social.

Crédito: engloba as cooperativas destinadas a promover a poupança e financiar necessidades ou empreendimentos de seus associados.

Consumo: cooperativas dedicadas à compra em comum de artigos de consumo para seus associados.

Educacional: reúne as cooperativas de professores, cooperativas de alunos de escola agrícola, cooperativas de pais de alunos e as de atividades afins ligadas a educação.

Habitacional: cooperativas destinadas à construção, manutenção e administração de conjuntos habitacionais.

Infraestrutura: ramo formado, hoje, por cooperativas de eletrificação rural, atende uma pequena parcela de propriedades rurais nas regiões de baixo consumo. Além da construção de redes, são responsáveis pela produção, geração, manutenção, operação e distribuição da energia elétrica.

Produção: cooperativas formadas por um grupo de profissionais com objetivos comuns na exploração de diversas atividades produtivas, que se reúnem para produzir bens e produtos como donos do seu próprio negócio.

Saúde: cooperativas que se dedicam à preservação e recuperação da saúde humana. Abrangem médicos, psicólogos, odontólogos, e afins.

Trabalho: composto por cooperativas de trabalhadores de qualquer categoria profissional, para prestar serviços, organizados em um empreendimento próprio.

Transporte: cooperativas que atuam no transporte de cargas e de passageiros.

Especial: cooperativas deste ramo atuam visando à inserção no mercado de trabalho pessoas em situação de desvantagem, como deficientes físicos, sensoriais e psíquicos, ex-condenados e dependentes químicos. Contribuem para a geração de renda e conquista de cidadania desses indivíduos.

Mineral: este ramo de cooperativas atua na pesquisa, extração, lavra, industrialização, comércio, importação e exportação de produtos minerais.

Turismo e Lazer: cooperativas que presta serviços turísticos, artísticos, de entretenimento, de esporte ou de hotelaria.

4 ESTUDO DE CASO EM UMA COOPERATIVA VINÍCOLA

4.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DA ORGANIZAÇÃO

O estudo de caso será desenvolvido junto a uma cooperativa vinícola, sendo que, visando preservar a identidade da organização e de seus associados, para fins da pesquisa, ela será denominada Cooperativa Vinhos & Sucos Nobres.

A Cooperativa Vinhos & Sucos Nobres situa-se na Serra Gaúcha, fundada em 1931 por 73 agricultores, hoje conta com cerca de 350 famílias em seu corpo de associados e mais de 120 funcionários, divididos em três unidades: a matriz industrial, a filial varejista e a filial atacadista.

A Cooperativa Vinhos & Sucos Nobres é uma cooperativa do ramo do agronegócio, com um *mix* de produtos de suco de uva, vinhos e espumantes, além de uma linha de produtos orgânicos e uma linha de vinhos e espumantes super *premium*. Os produtos são elaborados a partir da uva cultivada pelos associados da cooperativa além de uma pequena quantidade de uva comprada de produtores não associados, que na safra de 2014 representou um total de 15,7 milhões de quilos de uva recebidos.

4.1.1 Mercado e produtos

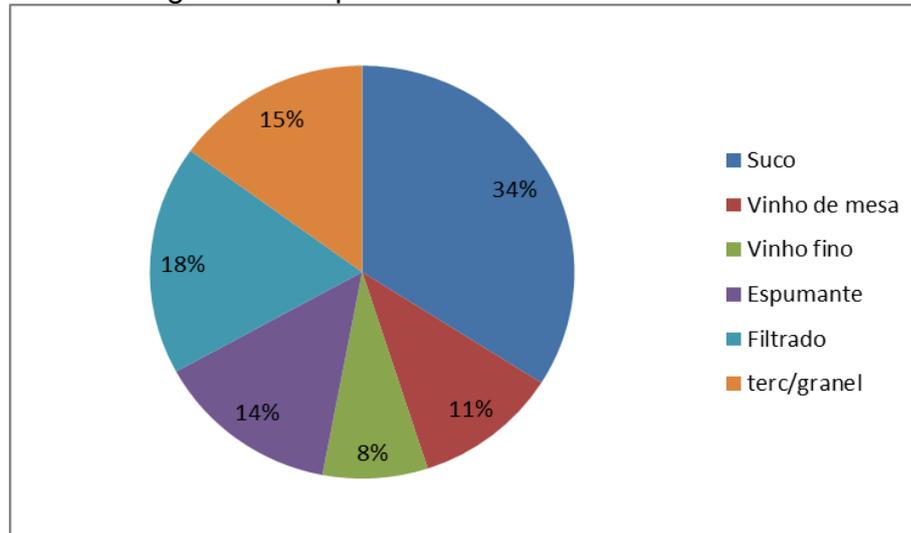
Com a missão de elaborar e comercializar produtos de alta qualidade e valor agregado, a Cooperativa Vinhos & Sucos Nobres possui um diversificado portfólio de produtos que visam satisfazer as necessidades e as expectativas dos consumidores.

A Figura 2 apresenta a representatividade das linhas de produtos produzidos pela Cooperativa Vinhos & Sucos Nobres no faturamento total com base no ano de 2013. Atualmente, o suco de uva possui maior representatividade no faturamento total da Cooperativa Vinhos & Sucos Nobres. O mercado do suco de uva vem apresentando significativo crescimento nos últimos anos, sendo que as vendas em 2012 representavam 2 milhões de litros, e em 2013 passou a ser de 5,75 milhões de litros de suco de uva.

Por outro lado, desde 2008, o mercado apresenta forte queda nas vendas dos vinhos de mesa, o que afetou também o faturamento da Cooperativa Vinhos & Sucos Nobres. A comercialização de vinhos de mesa que atualmente representa

11% do faturamento total, em 2009 representava 49% do faturamento total, ocasionando em uma redução de cerca de 1,1 milhões de litros de vinho de mesa que foram deixados de ser vendidos.

Figura 2 – Representatividade do faturamento



Fonte: Produção da autora

A queda nas vendas dos vinho faz com que, há alguns anos, a Cooperativa Vinhos & Sucos Nobres sofra com o excedente de vinho estocado em sua cantina, muitas vezes sendo necessário comercializar o produto a granel, venda que representa baixa lucratividade. Como visto na Figura 2, o faturamento com vendas a granel e terceiros representa 15%, percentual duas vezes maior que a parcela referente a comercialização de vinhos finos, produto com maior valor agregado.

A Cooperativa Vinhos & Sucos Nobres tem participação de vendas em diferentes estados, sendo o Rio Grande do Sul o principal destino das vendas, com representatividade de 48%. Em segundo lugar aparece o estado de São Paulo com aproximadamente 20% da comercialização, seguido do estado do Paraná, com representatividade de 12%, totalizando 80% do total das vendas realizadas em 2013.

4.1.2 Sustentabilidade

Preocupada com o futuro das próximas gerações, a Cooperativa Vinhos & Sucos Nobres dedica-se a produzir com o máximo de qualidade e eficiência, visando

o respeito ao meio ambiente, buscando cada vez mais se tornar uma empresa sustentável.

Sustentabilidade empresarial pode ser definida como o conjunto de ações e práticas das organizações que visam à preservação ambiental e o desenvolvimento sustentável da sociedade. Portanto, para ser considerada uma empresa sustentável é indispensável que a empresa ao buscar o crescimento econômico adote práticas que não agridam, ou reduzam sensivelmente a agressão ao meio ambiente, e contribuam para a boa relação social.

Na busca pelo reconhecimento como uma organização sustentável, a Cooperativa Vinhos & Sucos Nobre vem praticando ações sustentáveis adequando-se aos três pilares da sustentabilidade: social, ambiental e econômico. Algumas atitudes da Cooperativa Vinhos & Sucos Nobres podem ser listadas como atividades de cunho sustentável em observação aos pilares da sustentabilidade, dentre as quais, de acordo com o divulgado em seu site, pode-se citar:

Ecologicamente correta: obedece as normas de produção do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento; utiliza a água de forma correta e consciente, como a reutilização em determinadas fases do processo produtivo; elabora produtos orgânicos inspecionados e certificados; utiliza materiais reciclados e recicláveis como embalagens; utiliza gás natural como principal fonte de energia;

Socialmente justa: aposta no associativismo e desenvolvimento do capital humano; propicia melhor remuneração aos cooperados, fortalecendo e estimulando a produção agrícola; oferece bonificação aos produtores orgânicos como forma de reconhecimento e incentivo; disponibiliza agrônomos para prestar assistência técnica aos associados; contribui para a geração de emprego e renda para a localidade onde se situa a cooperativa;

Economicamente viável: busca pela excelência de produção com investimentos em tecnologias e capacitação de seus colaboradores; reconhecimento de marcas e qualidade de produtos por meio de premiações nacionais e internacionais.

Para se consolidar como organização sustentável a Cooperativa Vinhos & Sucos Nobres passou a elaborar, a partir de 2009, uma linha de produtos orgânicos que compreende suco de uva e três variedades de vinho. Esses produtos são certificados por empresa habilitada, que organiza visitas periódicas de um inspetor

ao local da produção que por meio de análises criteriosas, aprova a unidade de produção se dentro dos padrões de qualidade orgânica.

4.2 CUSTOS DE PRODUÇÃO

Para elaboração desta pesquisa, julgou-se pertinente escolher apenas dois itens de cada linha de produtos elaborados pela Cooperativa Vinhos & Sucos Nobres, com exceção dos filtrados e refrigerantes. Os produtos escolhidos foram os de maior volume de vendas e representatividade de faturamento dentro de suas famílias. A Cooperativa Vinhos & Sucos Nobres trabalha com cinco famílias de produtos sendo elas: suco de uva, vinhos, espumantes, filtrados de uva e refrigerantes. Para facilitar a identificação dos produtos com suas respectivas famílias, os produtos serão simplesmente denominados pelo nome da família a que pertencem adicionando-se um algarismo para diferenciar os dois produtos que pertencem a mesma família. Sendo assim, os produtos serão denominados de Suco 1, Suco 2, Vinho, Vinho 2, Espumante 1 e Espumante 2.

Com base nos relatórios de estrutura de produto e de custos de produção, foi possível determinar o custo variável de produção (matéria-prima e componentes) dos seis produtos. A Tabela 1 evidencia o custo variável total e o custo individualizado dos itens que compõem esse custo, sendo ele base para a determinação da margem de contribuição unitária, bem como para identificar a rentabilidade que a mesma gera em relação ao respectivo preço de venda.

Tabela 1 – Composição dos custos variáveis de produção por produto

Produto	Suco 1	Suco 2	Vinho 1	Vinho 2	Espumante 1	Espumante 2
Estrutura	12 x 500ml	12 x 500ml	6 x 750ml	6 x 750ml	6 x 750ml	6 x 750ml
Suco/mosto/vinho	5,7174	13,7946	4,9347	7,7832	6,8054	6,8436
Insumos	0,0758	0,0000	0,2314	0,0000	0,3801	0,4009
Garrafa	4,3500	4,3500	3,3246	3,6414	7,0554	8,3274
Rótulo	0,6902	1,1158	0,2002	0,6244	0,6700	0,6600
Tampa/Rolha/Rolha	0,5378	0,5378	0,3498	0,3984	1,5930	1,9914
Embalagem papelão	0,6805	0,6341	0,6682	0,6594	0,8678	1,0205
Capsula	0,0000	0,0000	0,1359	0,1503	0,7469	0,777
Gaiola	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,3663	0,3663
Gargantilha	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,3000	0,3044
Custo variável total	12,0517	20,4323	9,8448	13,2571	18,7849	20,6915

Fonte: Produção da autora

A industrialização dos produtos é feita exclusivamente na matriz da Cooperativa Vinhos & Sucos Nobres, onde a comercialização ou transferência para as demais filiais é exclusivamente em caixas, portanto, os dados da Tabela 1 representam os custos correspondentes a uma unidade de caixa de cada produto. No caso dos sucos, cada caixa contém 12 garrafas com capacidade de 500 ml. Para os vinhos e espumantes, cada caixa contém 6 garrafas de capacidade de 750 ml.

Um esclarecimento importante a ser feito para que seja compreensível a apresentação da composição dos custos dos produtos é a distinção entre suco de uva, mosto e vinho. De um modo geral, suco de uva é o resultado do desengace (separação do grão da uva da parte lenhosa do cacho) e prensagem dos grãos de uva, seguido de uma filtragem e posterior pasteurização (aquecimento do líquido à 80°C, impedindo a fermentação). O mosto obtido das uvas prensadas, após um processo natural de fermentação torna-se vinho.

No Brasil só é considerado vinho a bebida obtida pela fermentação alcoólica da uva, apesar de existir outros frutos que também podem ser fermentados, como por exemplo, a maçã. Nesses casos esses produtos são denominados fermentados de frutas e popularmente conhecidos como vinhos de frutas.

Já para ser classificado como espumante, o vinho passa por um segundo processo de fermentação, também chamado de espumatização, que pode ser na própria garrafa, o chamado método tradicional ou *champenoise*, ou em tanques, processo *charmat*. Esta segunda fermentação resultará em vinho espumante com alto grau de dióxido de carbono, responsável pela borbulha do produto, denominada *perlage*.

No que tange a composição do produto, cabe ressaltar que há componentes que compõem a estrutura de determinado produto, porém não compõe a de outro, como no caso dos espumantes, que contém os componentes gaiola e gargantilha não presentes nos outros produtos. Gaiola nada mais é do que o arame que mantém a rolha do espumante segura na garrafa, evitando que a pressão causada pela agitação do conteúdo borbulhante abra a garrafa arremessando a rolha. A gargantilha é um item de embelezamento da garrafa de espumante, localizado logo abaixo da capsula.

Os componentes capsula e rolha também não fazem parte dos custos da linha de Sucos, sendo que para fechar a garrafa de suco é utilizada uma tampa metálica de rosca. A capsula além de ser um item de embelezamento do produto,

tem por função fechar a garrafa, cobrindo a rolha, e geralmente se estende pelo gargalo garrafa, tanto de vinho quanto de espumante.

Com base nos dados apresentados na Tabela 1 é possível perceber uma grande diferença no custo da matéria-prima dos produtos Suco 1 e Suco 2. Essa diferença se dá basicamente em função do valor das uvas utilizadas, sendo que o Suco 1 é composto por uvas comuns, das variedades Isabel, Bordô e *Concord*. Já o Suco 2 trata-se de um suco orgânico, elaborado a partir das mesmas variedades de uvas do Suco 1, porém estas são orgânicas.

As uvas orgânicas custam mais em função de o cultivo necessitar de mais cuidados e de haver todo o processo de certificação para ser considerado produto orgânico, além do fato do associado ganhar um bônus por cultivar uvas orgânicas. Este também é o motivo pelo qual o Suco 2 não apresenta em sua estrutura o componente insumo, por se tratar de um produto orgânico, não há a adição de qualquer insumo, corante ou conservante neste produto.

Em relação à linha de vinhos, cabe esclarecer que o Vinho 1 é um vinho de mesa, elaborado a partir de uvas de origem americana e o Vinho 2 é um vinho fino, elaborado com uvas de origem europeia. Na vitivinicultura, existem mais de 2.000 variedades de uvas catalogadas, que são divididas em dois grandes grupos: as de origem americana e as de origem europeia. Basicamente, as uvas de origem americana se adaptam mais facilmente ao clima gaúcho e são de cultivo mais proliferado e de fácil manuseio. Dessa forma, tem-se grande oferta dessa matéria-prima e o custo da fruta é inferior aos custos do cultivo das uvas de origem europeia, que é mais complexo e com rendimento menor de produção por hectare. Além disso, o que torna o custo do Vinho 1 inferior, é o processo de elaboração, que é mais simples e rápido, originando um vinho mais simplório.

4.3 ANÁLISE DA MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO E DA RENTABILIDADE DOS PRODUTOS

O ponto de partida do cálculo da margem de contribuição é o preço de venda praticado. Em função dos preços apresentarem variações, para fins do estudo optou-se por utilizar o preço médio ponderado de cada um dos produtos. Tendo em vista que um dos objetivos do estudo é avaliar se existem diferenças significativas nas margens geradas entre os produtos e também relação ao mesmo produto,

quando vendido em diferentes unidades, então se fez necessário calcular a média do valor de comercialização dos produtos para cada estado. Para esse fim foram consideradas as vendas realizadas em 2013 desconsiderando-se os valores referentes ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e Substituição Tributária (ICMS-ST), por se tratar de impostos calculados por fora do valor dos produtos.

Esses impostos são destacados em campos próprios e somados ao preço de venda dos produtos na nota fiscal, ou seja, a incidência tanto do IPI quanto do ICMS-ST se dá no momento da saída dos produtos do estabelecimento industrializador, porém o valor é cobrado do cliente, por isso diz-se 'imposto por fora', ao contrário do ICMS próprio, que está embutido no valor dos produtos, chamado 'imposto por dentro'.

O percentual correspondente ao IPI, regulamentado pelo Decreto 7.212/10 (RIPI), é obtido por meio da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), aprovada pelo Decreto 7.660/11, de acordo com a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) de cada produto. A TIPI é dividida em capítulos, com o agrupamento dos produtos semelhantes, sendo que os sucos de uva pertencem ao Capítulo 20 – Preparações de produtos hortícolas, de frutas ou de outras partes de plantas, e de acordo com sua NCM 2009.61.00 são tributados a alíquota zero, conforme evidenciado no Quadro 10.

Quadro 10 – Alíquota IPI para suco de uva

NCM	DESCRIÇÃO	ALÍQUOTA (%)
20.09	Sucos (sumos) de frutas (incluindo os mostos de uvas) ou de produtos hortícolas, não fermentados, sem adição de álcool, com ou sem adição de açúcar ou de outros edulcorantes.	
2009.6	-Suco (sumo) de uva (incluindo os mostos de uvas):	
2009.61.00	--Com valor Brix não superior a 30	0

Fonte: Adaptado de TIPI

Já para os vinhos e espumantes de NCM 22.04 pertencentes ao Capítulo 22 – Bebidas, líquidos alcoólicos e vinagres, estão sujeitos à sistemática diferenciada, sendo que o RIPI define que os produtos de determinadas posições, entre elas a 22.04, estão sujeitos à tributação do imposto por classes, estabelecidas pela tabela do seu artigo 209°. Para tanto, o estabelecimento industrializador deve solicitar à Receita Federal do Brasil (RFB) o enquadramento dos seus produtos, conforme as disposições da Lei 7.798/89. Já os valores de cada classe são definidos na TIPI e

corresponde ao imposto de uma unidade do produto. A Tabela 2 apresenta os valores de IPI que os vinhos e espumantes produzidos pela Cooperativa Vinhos & Sucos Nobres são tributados.

Tabela 2 - Valores de IPI para vinhos e espumantes

Produto	Classe	IPI R\$ unitário	IPI R\$ caixa
Suco 1	-	-	0
Suco 2	-	-	0
Vinho 1	D	0,23	1,38
Vinho 2	J	0,73	4,38
Espumante 1	L	1,08	6,48
Espumante 2	K	0,88	5,28

Fonte: Produção da autora

Já o ICMS retido por Substituição Tributária (ICMS-ST) é basicamente regulamentado pelo Livro III do Decreto 37.699/97 (RICMS/RS), para as operações internas e para as operações interestaduais promovidas por estabelecimento situado no RS, que destinem mercadorias a contribuintes de outra unidade da Federação, conforme disposto nos Protocolos firmados entre os dois estados.

De forma geral, a sistemática de cálculo da ICMS-ST ocorre pela aplicação da alíquota interna do ICMS das mercadorias do estado de destino sobre a base de cálculo previstas nos Protocolos ou Regulamentos de ICMS do estado de destino, no caso de operações interestaduais, ou ainda, nas seções específicas para as diversas mercadorias do RICMS/RS para operações internas, deduzindo-se, do valor obtido, o débito fiscal próprio de ICMS. A base de cálculo é composta pelo somatório do preço de venda e IPI, multiplicados pela margem de valor agregado (MVA) definida nos Protocolos ou Regulamentos de ICMS dos estados, conforme o caso. Ressalta-se que o ICMS-ST não é um imposto novo, além do ICMS próprio, e sim uma modalidade de antecipação do ICMS que incidiria nas operações subsequentes. Sendo que, a tributação por ICMS-ST se dá exclusivamente na saída do produto do estabelecimento industrializador, ou equiparado, destinado a revenda, ou seja, não ha tributação de ICMS-ST nas operações realizadas entre indústrias.

Atualmente todos os produtos comercializados pela Cooperativa Vinhos & Sucos Nobres estão sujeitos a tributação de substituição tributária. A Tabela 3 evidencia as alíquotas (internas e interestaduais) e MVAs aplicados para determinar o valor equivalente ao ICMS-ST para os produtos objeto desse estudo.

Tabela 3 - Percentuais de ICMS próprio e MVAs para ICMS-ST

Estado	Tipo de percentual / MVA	Suco	Vinho	Espumante
RS	ICMS interestadual	17%	17%	17%
	ICMS Interno	17%	17%	17%
	MVA	1,4233	1,4303	1,4303
PR	ICMS interestadual	12%	12%	12%
	ICMS Interno	12%	25%	25%
	MVA	1,5836	1,6782	1,6782
SC	ICMS interestadual	12%	12%	12%
	ICMS Interno	17%	25%	25%
	MVA	1,4207	1,6091	1,6091
SP	ICMS interestadual	12%	12%	12%
	ICMS Interno	18%	25%	25%
	MVA	1,5836	1,7225	1,7672
MG	ICMS interestadual	12%	12%	12%
	ICMS Interno	18%	27%	27%
	MVA	1,5024	1,6824	1,6824

Fonte: Produção da autora

Tomando como base o preço de venda do Espumante 2 destinado ao RS, de R\$ 67,33, o valor correspondente ao IPI, extraído da Tabela 2, e os percentuais correspondentes ao ICMS e ICMS-ST da Tabela 3, exemplifica-se através da Tabela 4 o cálculo da substituição tributária em operação interna.

Tabela 4 – Exemplo de cálculo de ICMS-ST – Espumante 2

Preço de venda	67,33
IPI (caixa)	5,28
Total	72,61
MVA	1,4303
Base ICMS-ST	103,85
ICMS-ST	17,65
ICMS próprio	11,45
Valor devido por ICMS-ST (por caixa)	6,21

Fonte: Produção da autora

Ratifica-se que os valores dos impostos de IPI e ICMS-ST por serem de responsabilidade do cliente não são adicionados ao preço de venda, sendo assim, não são considerados para os cálculos de margem de contribuição e rentabilidade.

Ressalta-se que a comercialização dos produtos da Cooperativa Vinhos & Sucos Nobres é exclusivamente em caixas, contendo 6 garrafas de 750 ml para os vinhos e espumantes, e 12 garrafas de 500 ml para o suco. Sendo assim, os valores

pertinentes ao preço de venda, custo e despesa variável estão sempre apresentados em unidade de caixa. Para se determinar a margem de contribuição de cada produto foi subtraído, do seu respectivo preço de venda, o valor dos custos variáveis, demonstrados na Tabela 1 e as despesas variáveis.

As despesas variáveis representam gastos que são determinados por meio de percentuais calculados sobre o preço de venda, sendo que, aquelas que não possuem um percentual fixo definido, o respectivo percentual foi obtido considerando o valor da despesa dividido pelo valor total da receita gerada. Esse cálculo representa o percentual médio da respectiva despesa variável e que será usado na determinação da margem de contribuição. As despesas variáveis foram identificadas em relação às vendas realizadas no ano de 2013, pela cooperativa, e seus respectivos percentuais médios são: 5% de comissões, 5,5% de contratos especiais, 7,6% de fretes, 12% de ICMS, 2% de PIS e Cofins.

O percentual correspondente aos contratos especiais trata-se de verbas e descontos financeiros repassados a grandes redes de supermercados para fazer frente a obrigações por eles impostas, como participação na abertura de novas lojas, aniversários, encartes especiais, entre outros.

A forma de tributação do PIS e da Cofins para as sociedades cooperativas possuem algumas particularidades. Conforme prevê a Lei 10.833/03 e mais especificamente, a IN SRF 635 de 24 de março de 2006, algumas exclusões são possíveis para a apuração da base de cálculo dos referidos tributos, de acordo com a separação dos atos cooperativos, sendo assim, a Cooperativa Vinhos & Sucos Nobres não tributa integralmente as suas receitas em 9,25%, obtendo uma média, baseada em 2013, de 2% de PIS e Cofins sobre suas receitas anuais.

Já, a tributação do ICMS, regida basicamente pelo Decreto 37.699/97 (RICMS/RS) prevê os percentuais para as operações internas e interestaduais, sendo 12% nas operações com destino os estados de São Paulo, Paraná, Santa Catarina e Minas Gerais, tanto para o suco de uva, quanto para o vinho e espumante. Para as operações internas, a alíquota aplicável é de 17% para os produtos. Entretanto, o mesmo RICMS/RS, assegura às empresas o direito a um crédito fiscal presumindo de 5% sobre as saídas internas de suco de uva e de vinho, conforme determinado no artigo 32º do RICMS/RS, incisos XCIV e LXXVIII:

XCIV – aos estabelecimentos fabricantes, em montante igual ao que resultar da aplicação do percentual de 5% (cinco por cento) sobre o valor da base de cálculo do imposto, nas saídas internas de sucos de uva, de produção própria;

[...]

LXXVIII – aos estabelecimentos fabricantes, em montante igual ao que resultar da aplicação do percentual de 5% (cinco por cento) sobre o valor da base de cálculo do imposto, nas saídas internas de vinho, de produção própria; (DECRETO 37.699/97).

Dessa forma, o percentual efetivo de ICMS incidente nas operações dentro do estado do Rio Grande do Sul passa a ser de 12%, igualando-se ao percentual de tributação das operações interestaduais. Cabe esclarecer que se considera vinho inclusive o espumante, trata-se de um vinho espumante, sendo assegurado o direito ao crédito fiscal presumido de 5% também sobre as vendas deste produto.

Quanto ao percentual correspondente à despesa com frete, a Cooperativa Vinhos & Sucos Nobres não tem condições de identificar o valor efetivo sobre as vendas para cada estado separadamente, sendo que este percentual é baseado no montante total de fretes comerciais em relação as vendas do ano de 2013. Embora essa despesa possa apresentar diferentes percentuais em função da distância entre a cooperativa e os clientes localizados em diferentes unidades, entende-se que a diferença final não é muito significativa. Sendo assim, acredita-se que o uso da média geral para todos os produtos, diante da impossibilidade de se identificar o gasto por produto e por estado, é a alternativa que melhor se aplica para o caso.

Com a determinação dos preços médios de venda, dos custos e das despesas variáveis, é possível calcular a margem de contribuição unitária gerada por cada produto. A Tabela 5 apresenta o preço de venda, o custo e a despesa variável e a respectiva margem de contribuição de cada um dos produtos estudados.

Com base nos dados apresentados na Tabela 5 podem-se fazer várias análises comparativas: diferenças entre as margens unitária ou total que cada produto gera em relação aos demais produtos da mesma linha e das outras linhas; em relação ao mesmo produto quando vendido para diferentes estados; participação da margem de contribuição total de cada produto em relação ao total das margens de contribuição geradas por todos os produtos, entre outras. Entretanto, entende-se que não é necessário esgotar todas as análises possíveis, até porque, algumas delas podem ser feitas a partir da simples observação dos dados apresentados nas

Tabela 5 e 6. Sendo assim, o estudo vai apresentar algumas delas, as que se entende serem mais importantes.

Tabela 5 – Margem de contribuição unitária

UF	Nomenclatura	Suco 1	Suco 2	Vinho 1	Vinho 2	Espumante 1	Espumante 2
RS	Preço de venda	34,5107	55,4500	24,2590	48,5113	58,8940	67,3269
	Custos variáveis	12,0517	20,4323	9,8448	13,2571	18,7849	20,6915
	Despesas variáveis	11,0779	17,7995	7,7871	15,5721	18,9050	21,6119
	Margem Contrib.unit(MCU)	11,3811	17,2183	6,6271	19,6821	21,2041	25,0234
SC	Preço de venda	33,3623	60,0320	23,6402	46,3783	55,5557	69,5978
	Custos variáveis	12,0517	20,4323	9,8448	13,2571	18,7849	20,6915
	Despesas variáveis	10,7093	19,2703	7,5885	14,8874	17,8334	22,3409
	Margem Contrib.unit(MCU)	10,6013	20,3294	6,2069	18,2338	18,9374	26,5654
PR	Preço de venda	34,2665	56,5339	23,5303	49,6195	56,6816	65,7894
	Custos variáveis	12,0517	20,4323	9,8448	13,2571	18,7849	20,6915
	Despesas variáveis	10,9995	18,1474	7,5532	15,9279	18,1948	21,1184
	Margem Contrib.unit(MCU)	11,2152	17,9542	6,1322	20,4346	19,7019	23,9795
SP	Preço de venda	30,6957	46,5153	22,1437	52,4898	60,7412	70,8602
	Custos variáveis	12,0517	20,4323	9,8448	13,2571	18,7849	20,6915
	Despesas variáveis	9,8533	14,9314	7,1081	16,8492	19,4979	22,7461
	Margem Contrib.unit(MCU)	8,7907	11,1516	5,1908	22,3834	22,4584	27,4226
MG	Preço de venda	33,6137	58,7377	22,7891	46,3821	55,1961	70,2412
	Custos variáveis	12,0517	20,4323	9,8448	13,2571	18,7849	20,6915
	Despesas variáveis	10,7900	18,8548	7,3153	14,8887	17,7179	22,5474
	Margem Contrib.unit(MCU)	10,7720	19,4506	5,6290	18,2364	18,6932	27,0023

Fonte: Produção da autora

Percebe-se, a partir dos dados da Tabela 5 que o percentual correspondente às despesas variáveis é homogêneo, uma vez que para todos os estados e produtos, corresponde a 32% do preço de venda. Isso faz com que a margem de contribuição unitária dos produtos varie inversamente ao percentual dos custos variáveis, ou seja, quanto maior o custo variável unitário, menor a margem de contribuição unitária gerada pelo produto.

Essa inversão percebe-se claramente ao analisar-se a linha de vinhos, onde a inversão ocorre nas vendas para todos os estados. O caso mais chamativo ocorre nas vendas para SP, onde a representatividade dos custos variáveis para o Vinho 1 é de 44% em relação ao respectivo preço de venda, fazendo com que a margem de contribuição deste produto seja de apenas 23%. Situação inversa ocorre com o Vinho 2, sendo que a parcela de custos variáveis representa 25% e a margem de

contribuição unitária representa 43% do preço de venda. Mesmo que custe mais elaborar o Vinho 2, este também é vendido por um preço 2,4 vezes superior que o Vinho 1. Esta diferença de preços pode ser explicada pelo mesmo motivo da diferença no custo variável: a matéria-prima. O Vinho 1 por se tratar de um vinho de mesa, elaborado a partir de uvas de origem americana, possui menor valor agregado, sendo que o mercado não aceita pagar mais por este produto. Já o Vinho 2 é um vinho fino, elaborado a partir de uvas de origem europeia, que custam mais, sendo possível atribuir-lhe maior valor agregado.

Para os produtos Suco (1 e 2) e Espumante (1 e 2), as margens de contribuição unitárias são mais uniformes. Isso ocorre em função da diferença do preço de venda do Suco 1 para o Suco 2, e do Espumante 1 para o Espumante 2, em todos os estados de destino, ser praticamente proporcional a diferença dos custos variáveis dos mesmos produtos. Sendo assim, com base na Tabela 5, se considerado a média entre os estados, percebe-se que o preço de venda do Suco 2 é 67% superior ao preço de venda do Suco 1, enquanto o montante dos custos variáveis do Suco 2 é 70% superior ao montante dos custos variáveis do Suco 1. Essa proporcionalidade dos percentuais faz com que a margem de contribuição unitária seja em média de 32% nas vendas do Suco 1 e 31% nas vendas do Suco 2, mesmo que monetariamente a margem gerada pelo Suco 2 seja maior.

Já em relação aos espumantes, a diferença média dos preços de venda do Espumante 1 para o Espumante 2 é de 20% enquanto a diferença dos custos variáveis do Espumante 1 para o Espumante 2 é de 10%. Assim, a margem de contribuição unitária média do Espumante 1 é de 35%, contra 38% de margem média gerada pela venda do Espumante 2. Ou seja, há homogeneidade da margem de contribuição unitária para esses produtos em função das diferenças de preço e custos variáveis serem proporcionais.

Ainda, com base nos dados apresentados na Tabela 5 se pode perceber que as margens de contribuição unitária dos seis produtos variam, tanto em relação a eles como em relação aos estados a que são destinados. Cabe ressaltar a existência de algumas diferenças relevantes, entre elas, a margem de contribuição unitária gerada pelo Suco 1, que quando vendido para SP, é a menor margem gerada entre os estados (R\$ 8,7907), sendo 23% inferior em relação a maior margem de contribuição unitária a gerada, que é de R\$ 11,3811 nas vendas para RS. Fica evidenciado que a margem de contribuição ocasionada pelas vendas de

Suco 1 para o estado de SP é bem inferior quando comparada aos demais estados, sendo que a diferença entre a maior (RS) e menor margem de contribuição, desconsiderando a de SP é de apenas R\$ 0,78, menos da metade da diferença entre a margem gerada por SP e a mais próxima que ocorre nas vendas para SC, que é de R\$ 10,6013.

Situação semelhante ocorre com o Suco 2, onde a margem gerada pelas vendas para SP (R\$ 11,1516) também é a que apresenta menor valor dentre todos os estados. Porém, nas vendas do Suco 2, a maior margem de contribuição é gerada pelas vendas para o estado de SC (R\$ 20,3294) e a menor margem de contribuição, desconsiderando SP, pertence ao PR (R\$ 17,9542). Assim, a margem proporcionada pelas vendas de Suco 2 ao estado de SP é 38% menor que a gerada pelas vendas do mesmo produto para PR, segunda menor margem entre os estados e 45% menor que a margem de contribuição unitária de SC.

Em relação aos vinhos, como já evidenciado, há uma grande diferença nas margens de contribuição unitária gerada pelas duas linhas. Considerando-se as vendas do Vinho 1, a menor margem continua sendo gerada por SP (R\$ 5,1908), sendo R\$ 1,44 inferior a maior margem (R\$ 6,6271), que é gerada pelas vendas para o RS. Contudo, a menor margem de contribuição, desconsiderando SP, pertence a MG (R\$ 5,6290), apresentando uma diferença mais amena, de 8% entre as duas margens de contribuição mais baixas proporcionadas pelas vendas do Vinho 1.

Já em relação às vendas do Vinho 2, a situação é invertida, pois como visto na Tabela 5, SP apresenta a melhor margem de contribuição unitária (R\$ 22,3834), ao contrário do que ocorre nas vendas dos Sucos (1 e 2) e do Vinho 1 para este estado. A margem de contribuição unitária do Vinho 2 se mostra 10% superior se comparada às vendas destinadas ao estado do PR, que apresenta a segunda melhor margem de contribuição (R\$ 20,4346).

No tocante aos espumantes, SP volta a apresentar a maior margem de contribuição ocasionada pelas vendas tanto do Espumante 1 (R\$ 22,4584), quanto do Espumante 2 (R\$ 27,4226). Percebe-se que, o estado de MG apresenta margem de contribuição unitária muito próxima a de SP para o Espumante 2, (R\$ 27,0023), sendo a segunda melhor margem gerada por esse produto. Em contraponto, as menores margens de contribuição são apresentadas pelas vendas a MG (R\$ 18,6932) do Espumante 1 e PR (R\$ 23,9795) do Espumante 2.

Considerando-se que o produto que gera maior margem de contribuição total é o que mais contribui para a formação do lucro total e que a margem de contribuição total é o resultado da multiplicação da margem de contribuição unitária de cada produto pela respectiva quantidade vendida, quanto maior for a margem de contribuição unitária maior será a potencialidade de gerar uma maior margem de contribuição total. Partindo dessa relação, a Tabela 6 evidencia, em ordem decrescente, o valor da margem de contribuição unitária que cada um dos seis produtos gera nas vendas para os estados em que a Cooperativa Vinhos & Sucos Nobres atua. Os dados indicam que o produto que gera maior margem em todos os estados é o Espumante 2. Nota-se que o Espumante 1, o Vinho 2 e o Suco 2 ocupam as posições intermediárias, intercalando-se entre os estados. Já o Vinho 1, em todos os estados apresenta a menor margem de contribuição unitária. Em seguida, o Suco 1 aparece como o produto que gera segunda menor margem de contribuição unitária, em todos os estados, com exceção da venda do Suco 2 para SP que aparece entre as vendas do Suco 1.

Tabela 6 – Classificação das margens de contribuição unitárias dos produtos

Produto	UF	MCU	Class.	Produto	UF	MCU	Class.
Espumante 2	SP	27,4226	1°	Vinho 2	MG	18,2364	16°
Espumante 2	MG	27,0023	2°	Vinho 2	SC	18,2338	17°
Espumante 2	SC	26,5654	3°	Suco 2	PR	17,9542	18°
Espumante 2	RS	25,0234	4°	Suco 2	RS	17,2183	19°
Espumante 2	PR	23,9795	5°	Suco 1	RS	11,3811	20°
Espumante 1	SP	22,4584	6°	Suco 1	PR	11,2152	21°
Vinho 2	SP	22,3834	7°	Suco 2	SP	11,1516	22°
Espumante 1	RS	21,2041	8°	Suco 1	MG	10,7720	23°
Vinho 2	PR	20,4346	9°	Suco 1	SC	10,6013	24°
Suco 2	SC	20,3294	10°	Suco 1	SP	8,7907	25°
Espumante 1	PR	19,7019	11°	Vinho 1	RS	6,6271	26°
Vinho 2	RS	19,6821	12°	Vinho 1	SC	6,2069	27°
Suco 2	MG	19,4506	13°	Vinho 1	PR	6,1322	28°
Espumante 1	SC	18,9374	14°	Vinho 1	MG	5,6290	29°
Espumante 1	MG	18,6932	15°	Vinho 1	SP	5,1908	30°

Fonte: Produção da autora

Nos dados apresentados na Tabela 7 nota-se que SP é apontado três vezes como o estado com a melhor margem de contribuição unitária, quando avaliado os produtos de forma isolada, esses produtos são os Espumantes 1 e 2 e o Vinho 2.

Por outro lado, para os demais produtos, Suco 1 e 2 e Vinho 1, SP é apontado como o estado com a margem de contribuição unitária mais baixa.

O estado do RS apresenta boas margens de contribuição unitárias, sendo que, dos seis produtos avaliados, dois deles aparecem na primeira colocação, um na segunda, um na terceira e dois na quarta colocação, com nenhum produto sendo apresentado na última colocação. Outro ponto a ser considerado é que o estado de MG é o único que não tem nenhum dos seis produtos classificado na primeira posição, sendo que, há predominância na segunda e na quarta posição, onde se encontram dois produtos em cada uma delas.

Paraná também é um estado que não possui nenhum dos seis produtos enquadrados na primeira posição do *ranking*, entretanto, cinco dos seis produtos estão classificados entre as posições dois e três, apontando somente o Espumante 2 em quinto colocado, com a pior margem de contribuição unitária para o estado. O contrário acontece com o estado de SC, que possui quatro dos seis produtos classificados entre as três últimas posições da Tabela 7, por outro lado, é para este estado que a margem de contribuição unitária do Suco 2 é a maior.

Tabela 7 – Classificação das margens de contribuição unitárias por estado

Produto/Classificação	1°	2°	3°	4°	5°
Suco 1	RS	PR	MG	SC	SP
Suco 2	SC	MG	PR	RS	SP
Vinho 1	RS	SC	PR	MG	SP
Vinho 2	SP	PR	RS	MG	SC
Espumante 1	SP	RS	PR	SC	MG
Espumante 2	SP	MG	SC	RS	PR

Fonte: Produção da autora

Embora se entenda que a análise da margem de contribuição unitária é importante, a avaliação da margem de contribuição total torna-se mais importante, visto que, de nada adianta o produto apresentar um valor alto de margem de contribuição unitária se o seu volume de venda for muito pequeno. Sendo que, o que se deve levar em consideração para avaliar a capacidade de um produto gerar resultados positivos para a empresa é o valor gerado como margem de contribuição total e o percentual que ela representa sobre o respectivo faturamento.

Os dados apresentados na Tabela 8 evidenciam informações que possibilitam fazer análises complementares, sendo que, o volume de venda

considerado, para cada produto, é referente às vendas realizadas durante o ano de 2013. De imediato pode-se observar que a margem de contribuição total média gerada pelos seis produtos é de 34%, variando entre 26% e 41%.

Tabela 8 – Rentabilidade da margem de contribuição total sobre as vendas

UF	Nomenclatura	Suco 1	Suco 2	Vinho 1	Vinho 2	Espumante 1	Espumante 2	Total
RS	Quantidade vendida	3143	7322	12838	6620	7332	36351	-
	Margem Contr.total(MCT)	35.770,78	126.072,03	85.078,44	130.295,21	155.468,44	909.626,98	1.442.311,87
	Faturamento Total (FT)	108.467,26	406.004,90	311.437,38	321.144,64	431.810,49	2.447.398,67	4.026.263,34
	Rentabilidade MCT s/ FT	33%	31%	27%	41%	36%	37%	36%
	Participação na MCT	2%	9%	6%	9%	11%	63%	100%
	Participação no FT	3%	10%	8%	8%	11%	61%	100%
SC	Quantidade vendida	1174	156	3145	700	545	2629	-
	Margem Contr.total(MCT)	12.445,95	3.171,39	19.520,70	12.763,65	10.320,88	69.840,49	128.063,06
	Faturamento Total (FT)	39.167,37	9.364,99	74.348,45	32.464,83	30.277,84	182.972,67	368.596,15
	Rentabilidade MCT s/ FT	32%	34%	26%	39%	34%	38%	35%
	Participação na MCT	10%	2%	15%	10%	8%	55%	100%
	Participação no FT	11%	3%	20%	9%	8%	50%	100%
PR	Quantidade vendida	1042	886	5412	369	656	5904	-
	Margem Contr.total(MCT)	11.686,26	15.907,41	33.187,69	7.540,36	12.924,46	141.575,02	222.821,20
	Faturamento Total (FT)	35.705,65	50.089,00	127.345,73	18.309,61	37.183,14	388.420,67	657.053,80
	Rentabilidade MCT s/ FT	33%	32%	26%	41%	35%	36%	34%
	Participação na MCT	5%	7%	15%	3%	6%	64%	100%
	Participação no FT	5%	8%	19%	3%	6%	59%	100%
SP	Quantidade vendida	7696	5280	8149	421	308	2386	-
	Margem Contr.total(MCT)	67.653,20	58.880,43	42.299,68	9.423,43	6.917,19	65.430,27	250.604,20
	Faturamento Total (FT)	236.234,29	245.600,85	180.449,12	22.098,19	18.708,30	169.072,44	872.163,19
	Rentabilidade MCT s/ FT	29%	24%	23%	43%	37%	39%	29%
	Participação na MCT	27%	23%	17%	4%	3%	26%	100%
	Participação no FT	27%	28%	21%	3%	2%	19%	100%
MG	Quantidade vendida	3169	235	5051	108	670	502	-
	Margem Contr.total(MCT)	34.136,54	4.570,88	28.432,14	1.969,53	12.524,46	13.555,15	95.188,70
	Faturamento Total (FT)	106.521,91	13.803,35	115.107,84	5.009,27	36.981,36	35.261,10	312.684,83
	Rentabilidade MCT s/ FT	32%	33%	25%	39%	34%	38%	30%
	Participação na MCT	36%	5%	30%	2%	13%	14%	100%
	Participação no FT	34%	4%	37%	2%	12%	11%	100%
Total	∑ Margem Contr.total	161.692,73	208.602,15	208.518,65	161.992,17	198.155,42	1.200.027,91	2.138.989,03
	∑ Faturamento Total (FT)	526.096,48	724.863,09	808.688,52	399.026,54	554.961,13	3.223.125,55	6.236.761,31
	Rentabilidade MCT s/ FT	31%	29%	26%	41%	36%	37%	34%
	Participação na MCT	8%	10%	10%	8%	9%	56%	100%
	Participação no FT	8%	12%	13%	6%	9%	52%	100%

Fonte: Produção da autora

Conforme já evidenciado, é importante que os produtos gerem a maior margem de contribuição total possível, sendo assim, a situação ideal seria que o produto que oferece maior margem de contribuição unitária, seja também o produto com maior volume de vendas. Considerando-se o atual mercado competitivo, na maioria das vezes, essa situação é difícil de ser alcançada, visto que, a forma mais

prática para se conseguir um aumento no volume comercializado é reduzir o preço de venda praticado, ocasionando por consequência a redução margem de contribuição unitária. Entretanto, se entende ser importante avaliar a relação entre a variação das margens de contribuição unitária dos produtos e suas respectivas variações no volume de vendas.

Outro indicador relevante é identificar o percentual que o somatório das margens de contribuição total dos produtos representa em relação aos respectivos faturamentos. Essa relação evidencia a rentabilidade que cada linha de produto gera em relação ao valor cobrado do cliente.

Com base nos dados da Tabela 8 é possível observar que o Espumante 2 é o produto que possui maior participação, tanto no somatório da margem de contribuição total, quanto do faturamento total, em função da quantidade de 47.772 caixas comercializadas entre os estados. Entretanto, este não é o produto que proporciona maior rentabilidade para a Cooperativa Vinhos & Sucos Nobres, mesmo que significativa, alcançando os 39% nas vendas para o estado de SP, e 37% em média geral.

Nota-se que o produto que mais rende para a Cooperativa Vinhos e Sucos Nobres é o Vinho 2, em média 41%, variando de 39% para os estados de SC e MG a 43% para o estado de SP. Porém, este é o produto que possui menor participação no faturamento total da organização. A baixa quantidade vendida é o reflexo da estagnação do mercado consumidor, relatada pelo IBRAVIN (2013) que apontou uma retração nas vendas de vinhos finos em 2013. Uma alternativa para estimular as vendas desse produto seria a redução temporária do preço de venda praticado, uma vez que a rentabilidade deste é alta, então, considerando que a quantidade vendida aumente, poderia haver uma compensação na queda no preço de venda.

Por outro lado, indícios do mercado apontam crescimento para as vendas de suco de uva, produto cuja rentabilidade também é satisfatória. Dentre os produtos analisados, as vendas de suco de uva representam 20% do faturamento total da Cooperativa Vinhos & Sucos Nobres, sendo que o Suco 2 tem maior participação tanto no faturamento total quanto no somatório da margem de contribuição total. O destaque de volume de vendas de suco de uva é o RS, para o qual a Tabela 8 aponta que a quantidade comercializada de Suco 2 é 2,32 vezes superior que a do Suco 1, e embora a rentabilidade de 33% do Suco 1 seja maior, o faturamento do

Suco 2 é muito superior, ocasionando na margem de contribuição total de 3,52 vezes superior que a gerada pela venda de Suco 1.

Com base nos dados apresentados pela Tabela 6 é possível perceber que o Espumante 2 vendido para SP é o produto que gera maior margem de contribuição unitária, então, o ideal seria que esse produto tivesse o maior volume de vendas, entretanto, o maior volume de vendas, coincidentemente é do Espumante 2, porém, para RS. Também conforme a Tabela 6, SP é o estado que apresenta o produto com a menor margem de contribuição unitária, sendo o Vinho 1 e este é também o que apresenta a menor rentabilidade conforme se observa na Tabela 8, por outro lado, este item é o mais vendido para este estado, com 8.149 caixas.

Assim como informado anteriormente, o produto que gera maior margem de contribuição unitária propenso a apresentar também, a maior margem de contribuição total. Considerando-se que para fins de resultado a avaliação da margem de contribuição total é mais importante que a da margem de contribuição unitária, torna-se indispensável avaliar também da margem de contribuição total. Sendo assim, a Tabela 9 evidencia, em ordem decrescente, a margem de contribuição total gerada pela venda de cada um dos produtos para os diferentes estados e o percentual de representatividade da margem de contribuição total sobre o somatório das margens de contribuição total.

Inicialmente, se pode observar que a maior margem de contribuição total é ocasionada pela venda do Espumante 2 para o estado do RS, representando 42,53% do somatório das margens de contribuição totais. Este produto foi classificado na Tabela 6 como a quarta melhor margem de contribuição unitária gerada, no entanto, em função de seu grande volume de venda, tornou-se o produto de maior margem de contribuição total. A segunda maior margem de contribuição total é gerada pelas vendas de Espumante 1, também vendido para o RS, porém com representatividade de 7,27% no somatório das margens de contribuição total. Em seguida, representando 6,62% do total das margens de contribuição total, aparece novamente o Espumante 2, desta vez nas vendas realizadas para o estado do PR, terceiro produto com maior margem de contribuição total.

Nota-se que os três produtos com melhor margem de contribuição total representam mais da metade do total da margem gerada pela venda de todos os produtos, atingindo os 56,41%. Analisando-se as 10 primeiras colocações, nota-se que os produtos que compõem essas posições representam aproximadamente 85%

da margem de contribuição total da Cooperativa Vinhos & Sucos Nobres e destes, há predominância do Espumante 2, que aparece na primeira colocação para RS, na terceira colocação para PR, na sétima colocação para SC e em nona colocação para SP.

Na outra ponta da tabela, levando-se em consideração as dez margens de contribuição total mais baixas, obtêm-se o montante de 3,77% do total da margem gerada pela organização. Essas extremidades da tabela são ocasionadas, principalmente, pela quantidade vendida de cada produto, sendo que, tomando por base a margem de contribuição total mais baixa, que pertence a MG, nas vendas de Vinho 2, se pode observar que a margem de contribuição unitária ocupa a 16ª colocação (Tabela 6), entretanto é o produto menos vendido, cerca de 108 caixas.

Tabela 9 - Classificação das margens de contribuição totais dos produtos

Produto	UF	MCT	Class.	%	% Acum.	Produto	UF	MCT	Class.	%	% Acum.
Espumante 2	RS	909.626,98	1°	42,53%	42,53%	Vinho 1	SC	19.520,70	16°	0,91%	93,65%
Espumante 1	RS	155.468,44	2°	7,27%	49,79%	Suco 2	PR	15.907,41	17°	0,74%	94,40%
Espumante 2	PR	141.575,02	3°	6,62%	56,41%	Espumante 2	MG	13.555,15	18°	0,63%	95,03%
Vinho 2	RS	130.295,21	4°	6,09%	62,50%	Espumante 1	PR	12.924,46	19°	0,60%	95,64%
Suco 2	RS	126.072,03	5°	5,89%	68,40%	Vinho 2	SC	12.763,65	20°	0,60%	96,23%
Vinho 1	RS	85.078,44	6°	3,98%	72,38%	Espumante 1	MG	12.524,46	21°	0,59%	96,82%
Espumante 2	SC	69.840,49	7°	3,27%	75,64%	Suco 1	SC	12.445,95	22°	0,58%	97,40%
Suco 1	SP	67.653,20	8°	3,16%	78,80%	Suco 1	PR	11.686,26	23°	0,55%	97,95%
Espumante 2	SP	65.430,27	9°	3,06%	81,86%	Espumante 1	SC	10.320,88	24°	0,48%	98,43%
Suco 2	SP	58.880,43	10°	2,75%	84,62%	Vinho 2	SP	9.423,43	25°	0,44%	98,87%
Vinho 1	SP	42.299,68	11°	1,98%	86,59%	Vinho 2	PR	7.540,36	26°	0,35%	99,22%
Suco 1	RS	35.770,78	12°	1,67%	88,27%	Espumante 1	SP	6.917,19	27°	0,32%	99,55%
Suco 1	MG	34.136,54	13°	1,60%	89,86%	Suco 2	MG	4.570,88	28°	0,21%	99,76%
Vinho 1	PR	33.187,69	14°	1,55%	91,41%	Suco 2	SC	3.171,39	29°	0,15%	99,91%
Vinho 1	MG	28.432,14	15°	1,33%	92,74%	Vinho 2	MG	1.969,53	30°	0,09%	100,00%
Total MCT										2.138.989,03	

Fonte: Produção da autora

Com base nos dados apresentados na Tabela 10 é possível observar que o estado do RS é apontado cinco vezes como o estado com a melhor margem de contribuição total, para o Suco 2 os Vinhos (1 e 2) e Espumantes (1 e 2). Nas vendas de Suco 1, RS apresenta a segunda melhor margem de contribuição total. O outro estado de SP que aparece na primeira colocação, com as vendas de Suco 1. Para os demais produtos, o estado de SP ocupa a segunda colocação nas vendas

de Vinho 1 e Suco 2, terceira colocação nas vendas de Vinho 2, quarta colocação nas vendas de Espumante 2 e última colocação nas vendas de Espumante 1.

O único estado que não aparece nas duas primeiras colocações é MG, que possui, conforme evidenciado na Tabela 10, dois itens em cada uma das três últimas colocações. O estado de SC também ocupa a última colocação com dois itens, o Suco 2 e o Vinho 1. Também possui dois itens classificados na penúltima colocação, Suco 1 e Espumante 1 e apenas um produto da segunda colocação, que é o Vinho 2. Já o estado do PR tem os produtos Espumantes 1 e 2 com a segunda melhor margem de contribuição total, e apenas o Suco 1 apresentado em último lugar.

Tabela 10 – Classificação das margens de contribuição totais por estado

Produto/Classificação	1°	2°	3°	4°	5°
Suco 1	SP	RS	MG	SC	PR
Suco 2	RS	SP	PR	MG	SC
Vinho 1	RS	SP	PR	MG	SC
Vinho 2	RS	SC	SP	PR	MG
Espumante 1	RS	PR	MG	SC	SP
Espumante 2	RS	PR	SC	SP	MG

Fonte: Produção da autora

Para se avaliar o montante e a representatividade da margem de contribuição total gerada pela comercialização dos produtos por estado, a Tabela 11 apresenta o somatório das margens totais das vendas dos seis produtos para cada estado. Com essa informação é possível avaliar, de modo generalizado, o comportamento da margem de contribuição total por estado, ou seja, qual o estado que proporciona maior margem total, que cobrirá os custos fixos da produção.

De imediato percebe-se que RS apresenta a melhor margem de contribuição total entre os estados, representando 67,43% do total das margens. Ou seja, RS que aparece com a melhor margem de contribuição unitária em apenas dois produtos, Suco 1 e Vinho 1, no montante geral, apresenta mais da metade do total da margem de contribuição total gerada pela comercialização dos produtos estudados.

Seguindo, há participação significativa de SP e PR, com representação de 11,72% e 10,42% do somatório das margens de contribuição totais. SC e MG são os estados com a menor quantia de margem de contribuição total originada, com representatividade de 5,99% e 4,45% respectivamente.

Tabela 11 - Margens de contribuição total por estado

Estado	Total MCT	Participação
RS	1.442.311,87	67,43%
SP	250.604,20	11,72%
PR	222.821,20	10,42%
SC	128.063,06	5,99%
MG	95.188,70	4,45%
Total	2.138.989,03	100,00%

Fonte: Produção da autora

Diante de todo o exposto, é possível observar que nem sempre o produto que proporciona a maior margem de contribuição unitária é também o produto que proporciona a maior margem de contribuição total para a empresa. Embora, a situação mais desejada pelos administradores seja que produto que mais vendido também fosse o produto que apresente a maior margem de contribuição unitária, isso é muito difícil de ocorrer e a sua não ocorrência, não quer dizer que exista algum problema administrativo ou operacional, já que na maioria das vezes, os produtos de maior margem de contribuição unitária são produtos com menor volume comercializado por apresentarem um preço de venda mais alto.

Já para os produtos de menor margem de contribuição unitária, é comum que o preço de venda seja menor e assim alavancar o volume de vendas. Contudo, o importante é encontrar a composição entre preço de venda e volume de venda, de forma a gerar o maior valor de margem de contribuição total possível. Sendo assim, é preciso que o planejamento de vendas priorize o produto mais rentável, ajustando seu preço de venda considerando as possíveis variações no volume a ser vendido, na busca de um aumento na margem de contribuição total.

A Tabela 12 evidencia, em ordem decrescente, a rentabilidade gerada pela margem de contribuição total de cada produto em relação o respectivo faturamento. Com base nesses dados, é possível observar que o produto mais rentável para a Cooperativa Vinhos & Sucos Nobres é o Vinho 2, seguido do Espumante 2 e do Espumante 1, sendo que esses três produtos ocupam as 15 primeiras colocações, ou seja, apresentam maior percentual de rentabilidade nas vendas para os estados estudados.

O produto com menor rentabilidade é o Vinho 1, com exceção do estado de SP, seguido dos Sucos 1 e 2 que ocupam as posições intermediárias e se intercalam entre as posições. Conforme apontado, o Vinho 1 é o produto menos rentável,

entretanto, é o segundo produto com maior volume de vendas. Considerando-se que a situação ideal seria o contrário, ou seja, os produtos de menor margem de contribuição unitária apresentem a menor participação nas vendas e os de maior margem representem a maior participação, o Vinho 1 não se enquadra como um produto que segue a situação ideal, por apresentar baixa rentabilidade e grande volume de vendas. No entanto, isso não quer dizer que esse fato seja de tudo ruim, pois o mais importante de tudo é quanto de margem de contribuição total o produto gera, sendo que, a margem de contribuição total gerada pelo Vivo 1 é uma das mais altas.

Tabela 12 - Rentabilidade dos produtos

Produto	UF	% Rentabilidade	Class.	Produto	UF	% Rentabilidade	Class.
Vinho 2	SP	43%	1°	Suco 2	SC	34%	16°
Vinho 2	PR	41%	2°	Suco 2	MG	33%	17°
Vinho 2	RS	41%	3°	Suco 1	RS	33%	18°
Vinho 2	MG	39%	4°	Suco 1	PR	33%	19°
Vinho 2	SC	39%	5°	Suco 1	MG	32%	20°
Espumante 2	SP	39%	6°	Suco 1	SC	32%	21°
Espumante 2	MG	38%	7°	Suco 1	SP	32%	22°
Espumante 2	SC	38%	8°	Suco 2	PR	32%	23°
Espumante 2	RS	37%	9°	Suco 2	RS	31%	24°
Espumante 1	SP	37%	10°	Vinho 1	SC	26%	25°
Espumante 2	PR	36%	11°	Vinho 1	PR	26%	26°
Espumante 1	RS	36%	12°	Vinho 1	MG	25%	27°
Espumante 1	PR	35%	13°	Suco 2	SP	24%	28°
Espumante 1	SC	34%	14°	Vinho 1	RS	23%	29°
Espumante 1	MG	34%	15°	Vinho 1	SP	23%	30°

Fonte: Produção da autora

Na maioria das vezes para se conseguir o maior volume possível de margem de contribuição total na venda de um produto, é necessário trabalhar com a margem de contribuição unitária muito pequena, contudo o grande volume de vendas obtido em função de o preço praticado ser menor, acaba por compensar, ao conjugar baixo valor de margem de contribuição unitária com grande volume de venda.

Para identificar esses extremos é que as análises da margem de contribuição e da rentabilidade devem ser feitas corriqueiramente, a fim de buscar alternativas que propiciem condições mais favoráveis à empresa. Entretanto, deve-se atentar para as restrições de produção, entre elas, a capacidade produtiva, além

dos indícios mercadológicos, uma vez que não trará resultados à empresa a elaboração de um produto que o mercado não está disposto a comprar. Principalmente no caso deste estudo, que por se tratar de uma cooperativa, esta deve receber toda a produção dos seus associados, e por se tratar de um recurso biológico, não é possível fazer alterações na produção a qualquer tempo. Também se deve avaliar a demanda existente e a oferta por parte dos concorrentes, para cada produto, de forma a identificar qual é o melhor preço que permite a empresa gerar o maior valor possível de margem de contribuição total. Para isso a empresa deve procurar otimizar a sua estrutura (geração de produção considerando a capacidade instalada e a demanda do mercado ao preço considerado ideal) e ao mesmo tempo procurar atender o maior número de clientes, evitando que a concorrência cresça.

Um exemplo disso é a alta na comercialização dos sucos orgânicos, elaborados a partir de uvas orgânicas, entretanto, não há muitos associados produtores de uvas orgânicas, obrigando a cooperativa a efetivar compra dessas uvas de terceiros, e ocasionando, por consequência, na sobra de alguns mostos mais comuns.

De uma forma ou de outra, é necessário que a cooperativa escoe esse excesso de produção que o mercado consumidor não absorve, pois no ano seguinte precisa ter os reservatórios disponíveis para armazenar a nova safra, restando como alternativa para a Cooperativa Vinhos & Sucos Nobres a comercialização desse produto a granel, opção bem menos lucrativa.

5 CONCLUSÃO

A necessidade de se obter informações confiáveis é cada vez maior, principalmente em relação ao setor vinícola, que além de apresentar mercado altamente competitivo, as vinícolas nacionais perdem com a alta nas importações, onde produtos importados são vendidos no mercado interno a preços geralmente inferiores aos nacionais.

A contabilidade de custos é uma ferramenta de gestão que possui uma excelente base conceitual. As informações geradas por ela propiciam aos gestores a confiabilidade que precisam para embasar as tomadas de decisões no tocante a produção e valor de comercialização dos produtos elaborados, sempre buscando a situação que seja mais favorável à empresa, contribuindo para a maximização dos resultados.

Com base nessa premissa, a pesquisa teve como objetivo identificar qual a rentabilidade gerada pela comercialização dos produtos elaborados por uma cooperativa situada na serra gaúcha. Esse objetivo foi alcançado mediante o levantamento dos custos dos produtos, previamente selecionados, para o estudo. Durante a pesquisa foi possível, além de identificar os custos de produção dos referidos produtos, também a margem de contribuição unitária e total que cada produto gera.

Em função do objetivo principal da pesquisa ser avaliação da rentabilidade, o estudo concentrou seu foco na avaliação da margem de contribuição que os produtos geram. Essa avaliação ocorreu sob vários aspectos, entre eles: margem de contribuição unitária e total por produto, margem de contribuição total por família de produto e margem de contribuição por unidade da federação.

No estudo da margem de contribuição total, sabendo-se que os estados selecionados para aplicação da pesquisa, são os que a Cooperativa Vinhos & Sucos Nobres atua mais fortemente, nota-se que o estado do RS é o destino do maior volume de venda, gerando mais da metade da margem total da empresa (67,43%). Em seguida, tem-se os estados de SP e PR, com representatividade de margem de contribuição total 11,72% e 10,42% respectivamente. O restante da margem de contribuição total equivalente a 10,44% é gerado por SC (5,99%) e MG (4,45%).

Foi constatado que a rentabilidade dos produtos em relação ao preço de venda varia de 43% a 23%, de acordo com o produto e o estado de destino. O

produto mais rentável para a cooperativa é o Vinho 2, sendo que, essa posição é mantida nas vendas para todos os estados. O Segundo produto mais rentável é o Espumante 2, também nas vendas para todos os estados, exceto nas realizadas para o estado de SP, que passa a ser o Espumante 1.

Outra constatação que o estudo evidenciou é que o Vinho 2, mais rentável para a cooperativa, é o que possui menor volume de vendas, perfazendo o total de 8.218 caixas comercializadas no ano de 2013. Isso indica que a empresa pode avaliar a possibilidade de reduzir o preço, visando aumentar o volume de venda. Para isso é necessário avaliar se a redução da margem de contribuição unitária, ocasionada pela redução do preço, será compensada pelo aumento no volume de venda, de tal forma que essa medida gere um aumento na margem de contribuição total.

Com relação ao Espumante 2, segundo produto mais rentável, o cenário pode ser considerado muito bom, pois se observa que a quantidade comercializada é muito superior aos demais produtos, fazendo com que esse produto, apenas com as vendas destinadas ao RS represente 42,53% do somatório das margens de contribuição totais. No outro extremo, o produto menos rentável para a Cooperativa Vinhos e Sucos Nobres é o Vinho 1, cuja rentabilidade varia de 23% a 26% de acordo com o estado a que é destinado.

O cenário para o Vinho 1 indica que é o produto de maior participação no faturamento depois do Espumante 2, representando 13% do total do faturamento total do estudo. Por ser o produto que apresenta o menor percentual médio de rentabilidade (26%), faz com a margem de contribuição total dele represente apenas 10% da soma das mesmas. Já o Espumante 2, além de ser o produto com maior participação no faturamento total (52%), é o segundo produto com maior percentual médio de rentabilidade (37%), e sua participação na soma das margens de contribuição total equivale a 56%. Isso evidencia que a geração da margem de contribuição total depende da conjugação do volume de vendas com a margem gerada.

Conclui-se, ao término do estudo, diante das condições mercadológicas, que a rentabilidade gerada a partir da comercialização dos produtos pela Cooperativa Vinhos & Sucos Nobres é satisfatória, considerando que para nenhum produto e estado de destino, esta é inferior a 20%.

O estudo evidencia que, para as empresas conseguirem aumentar seu resultado, primeiramente precisam saber qual é a margem de contribuição unitária que cada produto gera. Em seguida identificar o volume total de vendas e a margem de contribuição total gerada, bem como, o percentual de rentabilidade que é obtido com as vendas. De posse dessas informações e sabendo-se que o resultado operacional depende do volume de margem de contribuição total gerada, ou seja, quanto maior a margem de contribuição total, maior será o resultado, e que sua geração é diretamente influenciada pelo volume de vendas realizado e pela respectiva margem de contribuição unitária, então a missão dos gestores é encontrar a melhor situação entre preço de venda e quantidade vendida, que gere o maior valor de margem de contribuição total possível.

Para tanto é necessário considerar que a variação do preço acaba por causar uma variação inversa no volume de venda, ou seja, aumento no preço geralmente provoca uma redução no volume de venda e vice-versa, além de uma variação direta no valor da margem de contribuição unitária, onde, o aumento no preço provoca um aumento na margem de contribuição unitária e vice-versa.

Entende-se que essa relação foi devidamente tratada pelo estudo, sendo que, os dados levantados e as avaliações apresentadas possibilitam evidenciar a importância da realização das análises que envolvem a margem de contribuição gerada pelos produtos, tanto para fins de conhecimento como para fins de tomada de decisão.

Indispensável reforçar que a contabilidade é capaz de produzir informações muito úteis aos gestores, para que possam tomar decisões mais seguramente. Dentre as informações geradas pela contabilidade, é necessário destacar a importância da análise rotineiramente da margem de contribuição (unitária e total), juntamente com a rentabilidade, de forma a identificar os pontos favoráveis a fim de melhorá-los, e os pontos desfavoráveis para que com as estratégias corretas, seja possível reverter o cenário de vendas, ou torna-lo aceitável. Reiterando que o contador é o profissional mais qualificado para execução deste trabalho, mudando o foco da contabilidade com fins societários, para a contabilidade com fins gerenciais.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico: elaboração de trabalhos na graduação**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

APAK, Sudi; EROL, Mikail; ELAGÖL, Ismail; ATMACA, Metin. The Use of Contemporary Developments in Cost Accounting in Strategic Cost Management. **Procedia - Social and Behavioral Sciences**, v. 41, p. 528-534, 2012. ISSN 1877-0428, <http://dx.doi.org/10.1016/j.sbspro.2012.04.065>. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1877042812009457>>. Acesso em: 14 nov. 2013.

BATALHA, Mário Otávio (Coord.). **Gestão Agroindustrial**. 2ºed. São Paulo: Atlas, 2001.

BERRUTO, R.; TORTIA C.; GAY P. Wine Bottling Scheduling Optimization. **American Society of Agricultural and Biological Engineers**, v.49, p. 291-295, 2006. ISSN 0001-2351. Disponível em: <http://www.deiafa.unito.it/pdf/P426.pdf> Acesso em: 14 nov. 20113.

BEULKE, Rolando. **Estrutura e análise de custos**. 1º ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

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

BRASIL. Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5764.htm> Acesso em: 19 out. 2014.

BRASIL. Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/Ant2001/lei779889.htm>> Acesso em: 03 mai. 2014.

BRASIL. Resolução nº 920 de 19 de dezembro de 2001. Conselho Federal de Contabilidade. Disponível em: <http://www.crcsp.org.br/portal_novo/legislacao_contabil/resolucoes/Res920.htm> Acesso em: 19 out. 2014.

BRASIL. RICMS/RS - Decreto nº 37.699, de 26 de agosto de 1997. Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109362&inpCodDipositive=3478363>> Acesso em: 05 mai. 2014.

BRASIL. RIPI – Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7212.htm> Acesso em: 03 mai. 2014.

BRASIL. TIPI – Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Decreto/Anexo/And7660.pdf> Acesso em: 03 mai. 2014.

CRC/SP - CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. Coordenação José Barbosa da Silva Júnior. **Custos: ferramentas de gestão**. São Paulo: Atlas, 2000.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2002

Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa. Disponível em <<http://www.dicionariodoaurelio.com/Cooperar.html>> Acesso em 16 nov. 2013.

DIEHL, Astor Antônio; TATIM, Denise Carvalho. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

DUTRA, René Gomes. **Custos: uma abordagem prática**. 5° ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade Geral**. 23 ed. São Paulo: Atlas, 1997.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GUERREIRO, Reinaldo. **Estruturação de sistemas de custos para a gestão da rentabilidade**. São Paulo: Atlas, 2011.

ICA International Co-operative Alliance. Disponível em: <<http://ica.coop/en/what-co-op/co-operative-identity-values-principles>> Acesso em: 19 nov. 2013.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de contabilidade de custos**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Básica**. 9.ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

OCB - Organização das Cooperativas Brasileiras. Papel do associado. Disponível em: <http://www.ocb.org.br/site/cooperativismo/papel_do_associado.asp>. Acesso em: 19 nov. 2013.

OCB - Organização das Cooperativas Brasileiras. Princípios. Disponível em: <<http://www.ocb.org.br/site/cooperativismo/principios.asp>>. Acesso em: 19 out. 2013.

OCERGS – Sindicato Organização das Cooperativas do Estado do Rio Grande do Sul. Expressão do Cooperativismo Gaúcho. Disponível em: <<http://www.ocergs.coop.br/home>>. Acesso em: 26 nov. 2013.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria estratégica e operacional: conceitos, estrutura, aplicação**. 2.ed. São Paulo: Cengage Learning, 2009.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Manual de contabilidade básica: uma introdução à prática contábil**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SÁ, Antônio Lopes de. **Teoria da Contabilidade**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2010

SANTOS, Ariovaldo dos; GOUVEIA, Fernando Henrique Câmara; VIEIRA, Patrícia dos Santos. **Contabilidade das sociedades cooperativas: aspectos gerais e prestação de contas**. São Paulo: Atlas, 2008.

STAICULESCU, Oana. A New Vision of Quality Cost: An Essential Optimization Tool for Managerial Accounting. **Procedia - Social and Behavioral Sciences**, v. 62, p. 1276-1280, 2012. ISSN 1877-0428, <http://dx.doi.org/10.1016/j.sbspro.2012.09.218>. Disponível em: <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1877042812036592> Acesso em: 14 nov. 2013.

VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez; NEVES, Silvério das. **Contabilidade de Custos: um enfoque direto e objetivo**. 7° ed. São Paulo: Frase Editora, 2003.

WERNKE, Rodney. **Gestão de Custos: uma abordagem prática**. São Paulo: Atlas, 2001.