

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIA CONTÁBEIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**UM ESTUDO SOBRE O PERFIL DA ESTRUTURA DE CUSTOS DAS
MICROCERVEJARIAS/CERVEJARIAS ARTESANAIS DA CIDADE DE JUIZ DE
FORA – MG**

WILISON APARECIDO RODRIGUES SANTOS

JUIZ DE FORA

2017

WILISON APARECIDO RODRIGUES SANTOS

**UM ESTUDO SOBRE O PERFIL DA ESTRUTURA DE CUSTOS DAS
MICROCERVEJARIAS/CERVEJARIAS ARTESANAIS DA CIDADE DE JUIZ DE
FORA – MG**

**Monografia apresentada ao curso de
Ciências Contábeis da Universidade Federal
de Juiz de Fora, como requisito para
obtenção do título de Bacharel em Ciências
Contábeis.**

Orientadora: Prof^a Ma. Janayna Freire

JUIZ DE FORA

2017

AGRADECIMENTOS

Obrigado Deus! A Ti devo toda honra e glória por essa vitória. Obrigado pela força e saúde para que eu pudesse continuar nessa luta.

Dedico esse trabalho a minha maior inspiradora, meu maior exemplo de garra: Minha mãe Dirce. Pelas noites que passou em claro pensando no seu filho longe de casa, sempre me apoiando. Obrigado demais Mãe. Eu te amo!

Agradeço minha irmã Poliany, mesmo sendo mais nova, é uma fonte de inspiração pra mim e tenho certeza que sou pra ela também. Obrigado pelo amor e carinho.

Aos meus tios Adalete e Paulo, pelo apoio, pela amizade e pelo carinho. E todos os meus Familiares agradeço muito.

A minha namorada Thaynara, pelo grande apoio nessa última fase. Sempre linda e paciente comigo.

Aos meus amigos Henrique, José Antônio, Álvaro, Camila Oliveira, Dani e todos os outros amigos que a Facc me deu e que levarei para o resto da minha vida. Obrigado por sempre ouvirem. Agradeço também ao Wander, a Bubs, Kelly, Rafinha e todos outros amigos de Juiz de Fora, “aluguei” muito vocês com as lamentações desse TCC.

Agradeço a todos da Gerência de Contabilidade e Patrimônio da MRS pelo apoio, confiança e ensino. Tenho muito agradecer também ao Eduardo Horta, todos os mestres e funcionários da FACC com quem tive o privilégio de aprender e conviver. E obrigado Rodrigo e Mariana pela disponibilidade e boa vontade de estarem na minha Banca.

Por fim, mas não menos importante a minha amiga em primeiro lugar, se não fosse por você Janayna não estaria aqui com esse TCC pronto. Sua orientação foi de um valor sem tamanho para mim. OBRIGADO!!!



UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Termo de Declaração de Autenticidade de Autoria

Declaro, sob as penas da lei e para os devidos fins, junto à Universidade Federal de Juiz de Fora, que meu Trabalho de Conclusão de Curso é original, de minha única e exclusiva autoria e não se trata de cópia integral ou parcial de textos e trabalhos de autoria de outrem, seja em formato de papel, eletrônico, digital, audiovisual ou qualquer outro meio.

Declaro ainda ter total conhecimento e compreensão do que é considerado plágio, não apenas a cópia integral do trabalho, mas também parte dele, inclusive de artigos e/ou parágrafos, sem citação do autor ou de sua fonte. Declaro por fim, ter total conhecimento e compreensão das punições decorrentes da prática de plágio, através das sanções civis previstas na lei do direito autoral¹ e criminais previstas no Código Penal², além das cominações administrativas e acadêmicas que poderão resultar em reprovação no Trabalho de Conclusão de Curso.

Juiz de Fora, 06 de fevereiro de 2017.

Wilison Aparecido Rodrigues Santos

¹LEI Nº 9.610, DE 19 DE FEVEREIRO DE 1998. Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências.

²Art. 184. Violar direitos de autor e os que lhe são conexos: Pena - detenção, de 3 (três) meses a 1 (um) ano ou multa.

**ATA DE DEFESA DO
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

Ao 6º dia do mês de fevereiro de 2017, nas dependências da Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal de Juiz de Fora, reuniu-se a banca examinadora formada pelos professores abaixo assinados para examinar o Trabalho de Conclusão de Curso de Ciências Contábeis discente WILISON APARECIDO RODRIGUES SANTOS regularmente matriculado(a) no Bacharelado em Ciências Contábeis sob o número 201178043 intitulado UM ESTUDO SOBRE O PERFIL DA ESTRUTURA DE CUSTOS DAS CERVEJARIAS ARTESANAIS DA CIDADE DE JUIZ DE FORA – MG. Após a apresentação e consequente deliberação, a banca examinadora se reuniu em sessão fechada, considerando o (a) discente _____ (aprovado(a)/reprovado(a)). Tal conceito deverá ser lançado em seu histórico escolar quando da entrega da versão definitiva do trabalho, impressa e em meio digital.

Juiz de Fora, 6 de fevereiro de 2017.

Profª Ma. JanaynaKatyuscia Freire de Souza Ferreira
Orientadora

Profª Ma. Mariana Coelho Silva Castro

Profª Me. Rodrigo Ferraz de Almeida

LISTA DE QUADROS

Quadro 1:	Cervejarias participantes da pesquisa.....	32
Quadro2:	Classificação das empresas segundo SEBRAE.....	34

LISTA DE TABELAS

Tabela 1:	Alíquotas do Simples Nacional aplicável as cervejarias.....	19
Tabela 2:	Percentual de repartição dos tributos – Indústria.....	19
Tabela 3:	Comparativo geral entre as tributações com o crédito presumido do ICMS.....	19
Tabela 4:	Tempo de Atividade x Tempo de Uso das Máquinas.....	34
Tabela 5:	Tabela cruzada do número de funcionários em relação à mão de obra/máquina.....	35
Tabela 6:	Frequência da mensuração dos custos por parte de cervejeiros.....	36
Tabela 7:	Tabulação cruzada matéria-prima em relação à mensuração da matéria.....	36
Tabela 8:	Tabela cruzada utilização da ferramenta ponto de equilíbrio em relação ao objetivo buscado pelo entrevistado.....	37
Tabela 9:	Tabela cruzada da utilização da ferramenta margem de contribuição em relação ao objetivo da análise Custo x Volume x Lucro.....	37
Tabela 10:	Tabela cruzada da utilização da ferramenta margem de contribuição em relação ao objetivo de um mix ótimo de produtos.....	38
Tabela 11:	Tabela cruzada da utilização da ferramenta margem de contribuição em relação ao objetivo de controlar o incentivo à novos produtos.....	38

RESUMO

O presente estudo busca estudar o perfil da estrutura de custos das microcervejarias e cervejarias artesanais na cidade de Juiz de Fora – MG. O mercado pesquisado está em constante expansão, visto que cada vez mais cervejeiros estão em busca de sua cerveja adequada, a fim de ligar sabor à qualidade. Para concretizar os objetivos pertinentes e responder à questão problema da pesquisa, foi realizada a aplicação de um questionário para seis empresas, cadastradas no Ministério da Agricultura e Pecuária e Abastecimento (MAPA). Com base nos resultados destaca-se atenção para a carga tributária em relação às empresas, bem como, a matéria-prima, citados como principais custos e despesas por todos os entrevistados. A pesquisa também revela através das tabulações cruzadas entre respostas dentro do questionário, que a matéria-prima e mão de obra são mensuradas apenas pela metade dos entrevistados. É relevante ressaltar que a falta de mensuração de todos os custos de forma monetária e quantitativa, conclusão através das respostas dadas por duas entrevistadas. Identificou-se ainda uma deficiência nas ferramentas utilizadas com os objetivos relatados pelos entrevistados. Na qual algumas cervejarias buscam uma análise de custo, volume e lucro, porém não utilizam das ferramentas necessárias, margem de contribuição e ponto de equilíbrio para a mesma.

Palavras-chaves: Cerveja, micro e cervejaria artesanal, Análise de custos.

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO	10
2.	REFERENCIAL TEÓRICO.....	13
2.1	O MERCADO DE CERVEJARIAS NO BRASIL	13
2.2	GESTAO FINANCEIRA NAS MICROCERVEJARIAS/CERVEJARIAS ARTESANAIS.....	15
2.2.1	Aspectos relacionados ao sistema de tributação das Microcervejarias/Cervejarias Artesanais	15
2.2.2	Sistemas de Custeio e sua relação com Microcervejarias/Cervejarias Artesanais 20	
2.2.3	Ferramentas Gerenciais	28
2.2.4	Os Custos das microcervejarias e cervejarias aretesanais	30
3.	METODOLOGIA.....	32
4.	ANÁLISE DOS RESULTADOS	34
5.	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	40
6.	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	42
7.	APÊNDICE	46

1. INTRODUÇÃO

A cerveja é uma das bebidas mais populares no Brasil na atualidade. Conhecida no país desde sua chegada em 1808, juntamente com a família real, a bebida movimentou uma fatia significativa na economia. Nota-se uma evolução nesse mercado que traz hoje uma imensa variedade da bebida atraindo um público cada vez maior e variado.

Segundo a Associação Brasileira da Indústria da Cerveja (CervBrasil), em seu anuário de 2016, o mercado cervejeiro atua movimentando uma extensa cadeia produtiva na qual é responsável por 1,6% do PIB (Produto Interno Bruto) e 14% da indústria de transformação industrial.

O mercado da cerveja ainda impacta na economia de diversas maneiras, por meio geração de tributos, criação de emprego e renda, apoio ao agronegócio. Isso ocorre mesmo tendo uma das cargas tributárias mais altas, ainda assim em 2016, o setor gerou cerca de 2 milhões de empregos ao longo da cadeia produtiva (CERVBRASIL, 2016).

No Brasil, existem as grandes cervejarias com a maior fatia do mercado, que produz em sua maioria o estilo Pilsen. Além de serem produzidas em grande escala e estética e sabores iguais.

Corazza (2011), destaca que as cervejarias artesanais são focadas em um produto mais refinado, com mais sabor e qualidade. Ainda explorando outros inúmeros estilos de cerveja, não apenas a Pilsen. No entanto, tem como consequência um custo maior na produção das cervejas artesanais em relação as grandes cervejarias, acarretando num preço de venda maior.

Com a ascensão do mercado das grandes cervejarias do país e no mundo diante de grandes fusões e aquisições de cervejarias, foram surgindo as microcervejarias/ cervejarias artesanais, para aqueles que buscam uma cerveja mais encorpada e maior sabor, fabricada em menor escala. Tais empresas estão ocupando um espaço promissor no mercado. Um artigo do Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), baseado em dados do Sindicato de Cervejeiros do Brasil, aponta existência de cerca de 300 microcervejarias no Brasil, com expectativa de expectativa de aumento até o ano de 2020 (SEBRAE, 2015).

Seguindo a tendência do mercado nacional, a cerveja artesanal já é bastante conhecida na cidade de Juiz de Fora, localizada na zona da mata em Minas Gerais, tendo um forte mercado para o produto. De acordo com o Serviço de apoio às Micro e Pequenas Empresa (SEBRAE, 2015) em uma pesquisa realizada no ano de 2013, a cidade é considerada um polo de produção de cerveja artesanal de qualidade. Movimentando cerca de R\$ 3 milhões por ano, com um consumo estimado de 0,05 litros por pessoa.

Diante do exposto esta pesquisa tem como objetivo geral, estudar o perfil da estrutura de custos das microcervejarias e cervejarias artesanais na cidade de Juiz de Fora – MG. Com isso, busca-se responder a seguinte questão: As cervejarias artesanais utilizam das ferramentas gerenciais para alcançar os objetivos da análise de custo?

Para o alcance do objetivo geral, foram listados os seguintes objetivos específicos:

- Identificar os principais aspectos relacionados ao sistema tributário das microcervejarias/cervejarias artesanais;
- Analisar as principais ferramentas gerenciais e sistemas de custeio relacionando-os com as microcervejarias/cervejarias artesanais;
- Fazer o cruzamento entre as respostas dentro questionário, a fim de responder à questão problema da pesquisa. Bem como, estudar o perfil das empresas pesquisadas.

Este trabalho é composto por seis capítulos. O primeiro é a Introdução, em que foi realizada uma contextualização sobre o cenário das microcervejarias/cervejarias no Brasil, apresentada à justificativa e os objetivos geral e específicos do estudo. No segundo capítulo, o Referencial Teórico, analisa o contexto atual das microcervejaria/cervejarias artesanais, juntamente com sua gestão financeira e ferramentas para tomada de decisão. O terceiro capítulo traz a Metodologia para realização do estudo, bem como a amostra utilizada na aplicação dos questionários. Já o quarto capítulo, versa sobre a Análise dos Resultados, que foram levantados após aplicação de questionário semiestruturado, trazendo pontos críticos descobertos que podem servir de alerta aos gestores. O quinto capítulo, traz as considerações finais da

pesquisa, bem como sugestão de novos estudos. Assim então o sexto capítulo traz as referências bibliográficas que foram utilizadas como base na consecução desse trabalho.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

No presente referencial, foram tratados temas relevantes no cenário das microcervejarias/cervejarias de Juiz de Fora – MG, refletindo sobre a importância do mercado cervejeiro no país. Foi abordada também, a gestão financeira das empresas, destacando o sistema tributário das cervejarias, bem como os sistemas de custeio e suas principais ferramentas de gestão.

2.1 O MERCADO DE CERVEJARIAS NO BRASIL

A cerveja chegou ao Brasil em 1808, juntamente com a família real portuguesa, pois o rei era um apreciador da bebida. Com a abertura dos portos, outros povos foram agregando e trazendo uma maior variedade de cervejas para o país (Cervesia)³. Com o clima tropical a favor, só fez-se consolidar o mercado cervejeiro no Brasil.

Durante muitos anos da história da humanidade, três ambientes eram bastante utilizados, com o intuito de reunirem as pessoas. Eram estes: as academias, as igrejas e os bares. De modo específico e popular, o Brasil utilizava o termo boteco ou botequim para espaços de confraternizações e lazer. Estes espaços eram considerados democráticos e sociais.

Dentro desses ambientes é inegável que o personagem central é a cerveja, personagem típico dos bares dentro da cultura brasileira. De acordo com Morado (2009), nos últimos dez anos esse produto vem se modificando, se refinando cada vez mais, o que caracteriza um novo mercado de cervejarias no Brasil.

Atualmente a cerveja é umas das bebidas alcoólicas de maior preferência no Brasil e no mundo. De acordo com pesquisa realizada pelo SEBRAE no ano de 2013, cerca de 64% dos brasileiros consomem cerveja no Brasil.

No anuário de 2016 a CervBrasil⁴, destaca em sua cadeia produtiva, a produção de 14 bilhões de litros/ano, e uma participação de aproximadamente 2% do PIB brasileiro, gerando cerca de dois milhões de empregos no país. Visto isso, tem-se a

³Disponível em: <https://www.cervesia.com.br/historia-da-cerveja/72-a-historia-da-cerveja-no-brasil.html>

⁴CervBrasil – Associação Brasileira da indústria da cerveja.

confirmação de que, segundo a Bart-Haas Group⁵, maior fornecedora de Lúpulo do mundo, o Brasil ocupa a terceira posição mundial em produção de cervejas.

Apesar de o domínio do mercado estar sob poucas grandes empresas, devido a fusões e aquisições, as microcervejarias vem ocupando um espaço promissor no mercado. Um artigo do SEBRAE, baseado em dados do Sindicato de Cervejeiros do Brasil, aponta existência de cerca de 300 micro cervejarias no Brasil, com expectativa de aumento até o ano de 2020 (SEBRAE, 2015). Segundo a Associação Brasileira da Indústria da Cerveja, as consideradas cervejas especiais incluem as cervejas artesanais, as importadas e as industriais de categoria “*premium*”. O órgão de regulação e fiscalização é o Ministério de Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA), onde os produtores, juntamente com os estilos das cervejas e sua receita são registrados.

A ascensão do mercado de cerveja artesanal é ressaltada pelo site Clubeer⁶ que reforça a preferência dos consumidores cada vez mais por produtos fabricados em menor escala. Esses produtos são vistos como de maior qualidade e percebidos como exclusivos, ganhando a preferência, devido maior conexão com produtos de marca artesanal.

Conforme explicação do diretor da Escola Superior de Cerveja e Malte, Carlos Enrique Bressiane, para artigo do SEBRAE (2015), que há diferença entre as cervejas de massa, que são cervejas mais consumidas afim de refrescar, com as cervejas artesanais, que são mais encorpadas, com mais cheiro e mais sabor, oferecendo uma experiência diferente.

O Sindicato Nacional da Indústria da Cerveja apontou no ano de 2014 um crescimento das vendas de cerveja artesanal no Brasil, destacando que entre os anos de 2008 e 2011 houve um aumento de 79% nas vendas de cervejas artesanais, contra 54% das cervejas comuns. Confirmando a explicação de Bressiane sobre a escolha do consumidor.

Seguindo a tendência nacional, a cervejaria artesanal já é bastante conhecida na cidade de Juiz de Fora, localizada na zona da mata em Minas Gerais, tendo um forte mercado para a cerveja artesanal. De acordo com o Serviço de apoio às Micro e Pequenas Empresa (SEBRAE) em uma pesquisa realizada no ano de 2013, a cidade é

⁵ Disponível em: <https://www.cervesia.com.br/component/content/article/754-profissional-de-qualidade-e-auditoria.html>

⁶ Disponível em: http://www.clubeer.com.br/blog/post/429/tendencias_no_mercado_de_cerveja_artesanal

considerada um polo de produção de cerveja artesanal de qualidade. Movimentando cerca de R\$ 3 milhões por ano, com um consumo estimado de 0,05 litros por pessoa.

Atualmente existem na cidade onze cervejarias cadastradas no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA). Conforme estudo do SEBRAE, com relação aos consumidores, a maioria são jovens entre 20 e 29 anos. No entanto, segundo o Sebrae, as cervejarias artesanais sofrem com a falta de escala para competir com as cervejas de massa, ao passo que a carga tributária das duas é a mesma: aproximadamente 60%. Além de um volume menor, as bebidas especiais costumam trabalhar com matérias-primas mais caras, muitas vezes importadas, o que faz com que o preço final seja significativamente maior que o cobrado pelas cervejarias tradicionais.

2.2 GESTÃO FINANCEIRA NAS MICROCERVEJARIAS/CERVEJARIAS ARTESANAIS

Devido a importância de uma gestão financeira adequada em toda e qualquer organização, percebe-se então a necessidade de abordar os seguintes temas, aplicando-os as cervejarias artesanais. O capítulo trata brevemente sobre os aspectos relacionados ao sistema de tributação das cervejarias, sobre os principais sistemas de custeio e ferramentas gerenciais, relacionando-os com as cervejarias artesanais.

2.2.1 Aspectos relacionados ao sistema de tributação das Microcervejarias/Cervejarias Artesanais

Conforme exposto anteriormente as cervejarias em geral sofrem pela grande incidência de impostos. De acordo com Santos (2015), incidem sobre a cerveja basicamente quatro tributos. Dos quatro, três são federais o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Programa de Integração Social e de Formação do Servidor Público (PIS/PASEP) e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS). O quarto imposto é estadual, o Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS), ainda acrescido da chamada Substituição Tributária (ST).

Atualmente, as microcervejarias, por se enquadrarem em atividade vedada na Lei complementar nº123/2006, não podem optar pelo Simples Nacional – Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas(ME) e Empresas de Pequeno PorteEPP.

De acordo com o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas(SEBRAE), temos para o segmento duas opções tributárias, lucro presumido e lucro real, descritos abaixo:

Lucro Presumido: Trata-se do lucro presumido através da receita bruta de vendas de mercadorias. É uma forma de tributação utilizada para determinar a base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). A cada trimestre é realizada uma nova apuração.

Rezende (2010), ainda destaca que o lucro presumido é apurado a partir de:

- Aplicação de percentual correspondente ao tipo de atividade sobre a receita bruta auferida para a atividade do período. São permitidas algumas deduções para o cálculo, como IPI descontos incondicionais e vendas cancelas;
- Soma de todas as receitas computadas integralmente como lucro, bem como ganhos de capital e receitas financeiras.

Segundo SEBRAE (2015), sobre o resultado da base de cálculo (Receita x 32%) aplica-se:

IRPJ – 15%, para determinação do IRPJ, podendo haver adicional de 10% para parcela de lucro que superar o valor de R\$ 20.000,00, no mês, ou de R\$ 60.000,00, no trimestre.

CSLL – 9%, para determinação da CSLL. Não existe adicional de imposto na CSLL.

Incidem sobre a receita bruta os seguintes impostos apurados mensalmente e respectiva alíquota:

PIS – 0,65% sobre a receita bruta total;

COFINS: 3% sobre a receita bruta total.

Lucro Real: É o lucro líquido do período apurado ajustado após as adições, exclusões ou compensações estabelecidas pela legislação tributária. As alíquotas para esta forma de tributação são:

IRPJ – 15% sobre a base de cálculo (Lucro líquido antes do IR e CS). Caso exceda o valor de R\$ 20.000,00, haverá adicional de 10%, multiplicando pelo número de meses excedentes nos períodos.

CSLL – 9% apurado nas mesmas condições do IRPJ;

PIS – 0,65% sobre a receita bruta total, compensável;

COFINS – 3% sobre a receita bruta total, compensável.

Conforme Reis *et al* (2012), a apuração pelo Lucro Real pode ser realizada por período trimestral ou anual, de acordo com decisão tomada pelos gestores.

No caso do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), cada estado terá sua legislação com a devida alíquota. Em Minas Gerais a alíquota é de 18%.

Conforme orientação da Fazenda (SEF-MG), a aplicação do regime Substituição Tributária (ST) se apresenta com instrumento de política tributária, promovendo recuperação de receita do ICMS em vários setores da economia, a fim de melhorar o controle fiscal, sem que haja elevação da carga tributária que pudesse onerar a cadeia produtiva e o consumidor final.

Ainda sob orientação da Fazenda, às cervejas é devido o recolhimento da substituição tributária e seus acréscimos, tendo como base de cálculo a Margem de Valor Agregado (MVA).

Alguns estados como forma de incentivo às microcervejarias instituíram benefícios em relação ao ICMS. Como exemplo, o estado de Santa Catarina que conforme o Art. 15 do Anexo 2 da Resolução do Regulamento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços do estado de Santa Catarina (RICMS/SC), reduziu a carga tributária do ICMS para 12%. Segue Art. 15:

XXXII - à microcervejaria, equivalente a 13% (treze por cento) do valor utilizado para cálculo do imposto incidente na saída de cerveja e chope artesanais produzidos pelo próprio estabelecimento, tributados pela alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), observado o disposto no § 29 (Lei nº 14.961/09)”.

.....

§ 29. Relativamente ao benefício previsto no inciso **XXXII**:

I - fica limitado à saída de duzentos mil litros por mês, considerando a soma dos dois produtos mencionados, e abrange a parcela relativa ao imposto retido por substituição tributária;

II - fica autorizada a manutenção integral dos créditos relativos à entrada de bens, mercadoria e serviços;

III – não se aplica ao contribuinte em débito com a Fazenda Estadual;

IV - considera-se:

a) microcervejaria, a empresa cuja produção anual de cerveja e chope artesanal, correspondente ao somatório da produção de todos os seus estabelecimentos, inclusive os de coligadas e o da controladora, não seja superior a três milhões de litros;

b) cerveja ou chope artesanal, o produto elaborado a partir de mosto cujo extrato primitivo contenha no mínimo 80% (oitenta por cento) de cereais malteados ou extrato de malte, conforme registro do produto no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento;

V - somente poderá ser utilizado após registro, pelo contribuinte, em aplicativo próprio disponibilizado no Sistema de Administração Tributária – S@T;

Contudo, desde 2012 com o projeto de Lei do Senado nº136/2012, estava em discussão sobre alterar a Lei Complementar nº 123/06 para que haja a separação de microempresas e empresas de pequeno porte produtoras de cerveja e de vinho no Simples Nacional; revogando o dispositivo que veda a inclusão no Simples Nacional das micro e pequenas empresas produtoras de cervejas sem álcool.

No dia 27 de outubro o Presidente sancionou a Lei nº 155/2016 alterando o seguinte artigo na Lei 123/2006:

“Art. 17.

X -

b) bebidas não alcoólicas a seguir descritas:

1. (revogado); Vigência

.....

c) bebidas alcoólicas, exceto aquelas produzidas ou vendidas no atacado por:

1. micro e pequenas cervejarias;

2. micro e pequenas vinícolas;

3. produtores de licores;

4. micro e pequenas destilarias;”

Isso significa que a partir de 01/01/2018, data que passa a valer a mudança, quem é optante do Simples Nacional e está na mesma faixa pelos últimos doze meses. Estima-se uma redução de aproximadamente 30% da carga tributária do setor de bebidas alcoólicas em especial as pequenas vinícolas, microcervejarias e produtores de cerveja artesanal.

Segue abaixo na Tabela 1, alíquotas do Simples Nacional, aplicáveis as cervejarias e Tabela 2 com o percentual de repartição dos tributos:

Tabela 1: Alíquotas do Simples Nacional aplicável as cervejarias

Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)		Alíquota	Valor a deduzir (em R\$)
1ª Faixa	Até 180.000,00	4,50%	-
2ª Faixa	De 180.000,01 a 360.000,00	7,80%	5.940,00
3ª Faixa	De 360.000,01 a 720.000,00	10,00%	13.860,00
4ª Faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00	11,20%	22.500,00
5ª Faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	14,70%	85.500,00
6ª Faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	30,00%	720.000,00

Fonte: Lei 155/2016

Tabela 2: Percentual de repartição dos tributos - Indústria

Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos						
	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	IPi	ICMS
1ª Faixa	5,50%	3,50%	11,51%	2,49%	37,50%	7,50%	32,00%
2ª Faixa	5,50%	3,50%	11,51%	2,49%	37,50%	7,50%	32,00%
3ª Faixa	5,50%	3,50%	11,51%	2,49%	37,50%	7,50%	32,00%
4ª Faixa	5,50%	3,50%	11,51%	2,49%	37,50%	7,50%	32,00%
5ª Faixa	5,50%	3,50%	11,51%	2,49%	37,50%	7,50%	32,00%
6ª Faixa	8,50%	7,50%	20,96%	4,54%	23,50%	35,00%	

Fonte: Lei 155/2016

Martins (2013), visando comparar os benefícios da migração das microcervejarias para o Simples Nacional, aplicou os benefícios que trariam a aprovação da Lei 123/2012, hoje aprovados na Lei 155/2016, tendo como papel de trabalho uma cervejaria localizada em Santa Catarina. O autor teve como resultado a redução de todos os impostos, com exceção do ICMS, devido aumento na substituição tributária. Abaixo, na Tabela 3, segue o comparativo com os valores do ICMS ST mantido através do benefício do crédito presumido, calculados pelo autor:

Tabela 3: Comparativo geral entre as tributações

	Presumido		Simples Nacional	
	Chope	Cerveja	Chope	Cerveja
IRPJ	R\$ 4.000,00	R\$ 4.000,00	R\$ 1.620,00	R\$ 1.620,00
Contribuição Social	R\$ 3.240,00	R\$ 3.240,00	R\$ 1.620,00	R\$ 1.620,00
PIS	R\$ 2.976,92	R\$ 2.632,33	R\$ 1.140,00	R\$ 1.140,00
COFINS	R\$ 14.184,62	R\$ 12.516,87	R\$ 4.800,00	R\$ 4.800,00
IPi	R\$ 17.884,62	R\$ 15.780,72	R\$ 1.500,00	R\$ 1.500,00
ICMS	R\$ 36.000,00	R\$ 36.000,00	R\$ 11.850,00	R\$ 11.850,00
ICMS ST	R\$ 69.046,15	R\$ 14.457,83	R\$ 69.046,15	R\$ 14.457,83
Contr. Patr.	R\$ 9.845,36	R\$ 7.035,63	R\$ 13.800,00	R\$ 13.800,00
Total	R\$ 157.177,67	R\$ 95.662,38	R\$ 105.376,15	R\$ 105.376,15

Fonte: Martins (2013)

Ainda de acordo com Martins (2013) o benefício seria uma redução na carga tributária em 32,40%, no caso do Chope, e de 46,91% no caso da Cerveja.

Esses resultados demonstram que, devido à elevada carga tributária, e a possibilidade de redução dos tributos este é um aspecto de grande relevância dentro da gestão financeira das microcervejarias/cervejarias de Juiz de Fora – MG.

2.2.2 Sistemas de Custeio e sua relação com Microcervejarias/Cervejarias Artesanais

As cervejarias artesanais, bem como, toda e qualquer empresa, necessita de uma contabilidade regular para sua sobrevivência e, através da contabilidade de custos, chega-se aos números essenciais para o processo gerencial de tomada de decisão. Segundo Horngren *et al* (2004), a contabilidade de custos possui papel fundamental nas empresas, desde o momento em que fornece informações para o planejamento de novos estilos de produtos até avaliar o sucesso mais recente campanha de marketing.

A contabilidade de custos abrange diversas áreas e amplifica sua utilidade nos dias atuais. Segundo Santos (2015), uma forma simples para averiguação em nível pessoal permitirá constatar que as decisões diárias de todos os tipos, engloba em maior ou menor escala a variável denominada custos. Esse cenário não é diferente em cervejarias e em organizações em geral. Santos (2015) ainda destaca que, nesse cenário, grande parte das decisões diárias envolvem de alguma forma o custo, visando estabelecer uma padronização do conceito, é possível identificar pelo menos quatro grandes campos de abrangência e aplicações do cálculo de custos nas empresas, são elas:

- Abrangência e aplicação contábil;
- Abrangência e aplicações vinculadas ao planejamento;
- Abrangência e aplicações voltadas a gestão econômico-financeira mercadológica;
- Abrangência e aplicações voltadas ao controle.

Para uma melhor gestão das empresas a contabilidade se divide em contabilidade gerencial e financeira, cada uma com um objetivo específico. Para Horngren *et al* (2004) a contabilidade gerencial mede e relata as informações financeiras e não financeiras que visam auxiliar os gestores a tomar decisões, alcançando os objetivos empresa. Com isso, usam essas informações para escolher, comunicar e implementar

uma estratégia. Utilizam-nas, também, para coordenar o projeto do produto, a produção e as decisões de comercialização. Isso significa que a contabilidade gerencial se baseia em demonstrativos internos.

Com relação a contabilidade financeira, Horngren *et al* (2004) destaca sua concentração em demonstrativos para grupos externos, medindo, registrando transações de negócio fornecendo demonstrativos financeiros, atendendo aos princípios contábeis. Os gestores são os responsáveis pelos demonstrativos financeiros emitidos para os investidores, órgãos reguladores do governo e outros interessados fora da organização. A remuneração dos executivos é frequente e diretamente afetada pelos números, nesses relatórios financeiros. Não é difícil perceber que os administradores têm interesse tanto na contabilidade gerencial quanto na contabilidade financeira.

Em sua obra, Padoveze (2013) traz que, os diferentes gastos que uma empresa possui, apresenta diversas naturezas atendendo a uma infinidade de objetivos que auxiliam o processo de transformação de seus recursos em produtos finais. Por isso a necessidade de informações fidedignas para uma adequada gestão dos custos, recursos, processos, produtos e serviços que ocorrem no dia-a-dia de uma organização, independentemente de seu tamanho.

Padoveze (2013), ainda diz que uma gestão de custos não pode ser realizada de forma em que os gastos sejam tratados de uma única forma, bem como é complicado para a administração com boa relação custo/benefício tratar cada custo individualmente. Assim, o processo de classificação deve agrupar os custos com natureza e objetivos semelhantes em determinadas classes, afim de tornar mais fácil a gestão, as apurações, análises e os modelos de tomada de decisão a serem tomados posteriormente.

Assim como em muitas empresas, dentro de uma cervejaria, existem os custos diretos, como matéria-prima, mão-de-obra direta. Há também os custos indiretos, transporte logístico e impostos.

A diferença entre os custos diretos e indiretos é tratada por Padoveze (2013) da seguinte forma: os custos diretos são aqueles que podem ser imediatamente apropriados a um só tipo de produto. Especificamente, são aqueles que podem ser apropriados diretamente a uma função de acumulação de custos do produto. Já os custos indiretos são aqueles comuns quando determinada empresa fabrica mais de um produto, ou mais de um estilo de um produto só, dependendo de cálculos e estimativas por meio de

critérios de rateios para serem apropriados ao produto. Aplicando-se as cervejarias artesanais que possuem mais de um estilo de cerveja artesanal.

Com relação aos custos fixos e variáveis, Padoveze (2013) diz que, os custos variáveis são aqueles que variam em proporção direta ao volume de produção. Já o custo fixo acontece quando seu total não varia com o volume de produção. Contudo, os custos fixos alteram-se em relação ao volume produzido.

Para que haja uma alocação correta dos custos, faz-se necessário entender a diferenciar os conceitos apresentados por Ferreira (2007):

- O gasto é o desembolso à vista ou a prazo para obtenção de bens ou serviços, independentes da destinação que esses bens ou serviços possam ter na empresa.
- Investimentos compreendem basicamente aos gastos com a aquisição dos bens de uso e dos bens que serão inicialmente mantidos em estoque para que no futuro sejam negociados, integrados ao processo de produção ou consumidos.
- Os custos são a soma dos gastos com bens e serviços aplicados ou consumidos na fabricação de outros bens.
- Despesa compreende os gastos decorrentes do consumo de bens e da utilização de serviços das áreas administrativa, comercial, financeira, que direta ou indiretamente visam obtenção de receitas.
- Desembolso é entrega de numerário antes, no momento ou depois da ocorrência dos gastos.

Dentro da contabilidade de custos existem vários sistemas de apuração que podem ser utilizados. Adiante será abordado sobre cada um deles, pontos fortes e desvantagens. Conforme mencionado por Ribeiro (2009), há sistemas com fins específicos de alocar aos produtos os custos indiretos, como ocorre, por exemplo, o sistema de custeio baseado em atividades (ABC) e o sistema de custeio departamental. E outros com fins específicos de promover a composição do custo total de fabricação dos produtos, exemplo disso, os sistemas de custeio direto ou variável, custeio por absorção, e o *Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit* (RKW).

- **Custeio por Absorção**

O método de custeio por absorção, segundo Santos (2011), consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos elaborados de forma direta e indireta (via rateio). A metodologia do custeio por absorção ainda é considerada básica para avaliação de estoques pela contabilidade societária, para fins de levantamento de balanço patrimonial e de resultados com finalidade de atender a exigências da contabilidade societária.

No custeio por absorção, são considerados como custos do produto os custos variáveis e os fixos, esses últimos, na sua totalidade, ou parte deles. No caso de todos os custos fixos serem incorporados no produto, tem-se o sistema por absorção completo. (FERREIRA, 2007).

Para Padoveze (2013), custeamento por absorção é o método legal e fiscal que utiliza, para formar o custo unitário dos produtos e serviços, apenas os gastos da área industrial e é consistente com o modelo exigido pelo fisco, adotado por todas as empresas. Este método caracteriza-se por:

- Utilizar os custos diretos industriais;
- Utilizar os custos indiretos industriais por meio de critérios de apropriação ou rateio;
- Não utilizar os gastos administrativos;
- Não utilizar os gastos comerciais, sejam diretos ou indiretos;
- O somatório do custo dos produtos e serviços vendidos no período da origem à rubrica custo dos produtos e serviços na demonstração do resultado do exercício;
- O somatório do custo dos produtos e serviços ainda não vendidos dá origem ao valor dos estoques industriais no balanço patrimonial do fim do período (estoques em processo e estoques de produtos acabados).

Ferreira (2007) destaca de maneira geral, duas grandes vantagens deste método:

- por ser o método adotado pela contabilidade financeira, é, portanto, válido tanto para fins de balanço patrimonial e demonstração de resultados como também para imposto de renda na apresentação dos lucros fiscais;
- traz melhores informações a gerência, para o estabelecimento dos preços de venda, visando a recuperação de todos os custos incorridos pela empresa.

Ainda segundo Ferreira (2007), a grande falha desse método é com relação à alocação dos custos indiretos fixos. Esses custos são alocados aos produtos por critérios de rateio baseados em volume de consumo de matéria-prima ou mão-de-obra direta. Com esses critérios não há expressão de uma relação de proporcionalidade, relação de causa e efeito, que expliquem o porquê da alocação daquela proporção de custos indiretos àqueles produtos, tem-se como resultado uma alocação arbitrária.

Para Abbas *apud* Megiorini (2012), o custeio por absorção (estruturado para atender as disposições legais) tem os custos fixos rateados aos produtos, já no custeio variável (estruturado para atender a administração da empresa) apenas os custos variáveis (que são os que variam de acordo com o volume de produção ou de acordo com alguma outra base estabelecida) irão compor o custo do objeto de custeio (bens e serviços), sejam diretos ou indiretos.

- **Custeio Variável**

Bruni e Famá (2010), destacam que o custeio variável assume grande importância na análise de decisões relativas a custos e preços. No método do custeio variável, apenas gastos variáveis são considerados no processo de formação dos custos dos produtos individuais. Custos ou despesas indiretas são lançados de forma global contra os resultados.

O custeio variável tem sido utilizado, frequentemente, como instrumento de tomada decisão nas empresas, principalmente pelos responsáveis pela gestão do sistema de produção. Isso justifica, em parte, porque o custeio variável é mais simples e mais direto que o sistema de custeio por absorção. Apesar de os custos dos produtos virem mais incompletos, são também mais reais, pois é praticamente na repartição dos custos

indiretos que surgem as maiores discrepâncias. Outra vantagem, é que no custeio variável, é mais fácil determinar os pontos críticos de vendas. (FERREIRA, 2007)

No entanto, Ribeiro (2009) salienta que o uso do custeio variável se restringe apenas para fins gerenciais, uma vez que oficialmente, tanto para o fisco e auditoria externa quanto pela observância dos princípios fundamentais de contabilidade. Na prática, a separação dos custos fixos e variáveis não é tão clara como parece, pois, existem custos semivariáveis e semifixos, podendo no custeamento direto incorrerem problemas de continuidade para empresa.

- **Custeio RKW (*Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*)**

Segundo Ribeiro (2009), o sistema de custeio RKW, foi criado na Alemanha por um órgão não governamental, tendo como característica contemplar como custo do produto, todos os custos e despesas do período.

Dentre as vantagens e desvantagens deste método, Abbas, Gonsalves e Leoncine (2012), destacam como principais vantagens:

- considera todos os custos incorridos em uma organizações sem exceções;
- possui informações completas e conservadoras;
- enfatiza a recuperação de todos os custos e tende a introduzir certo grau de estabilidade dos preços;
- pratica a formação de preços com base no pior custo;
- justifica os preços e chega ao custo de produzir e vender (incluindo administrar e financiar).

Quanto às desvantagens a referida autora ainda salienta:

- o método pode levar a decisões equivocadas por não distinguir custos fixos dos custos variáveis.
- Há arbitrariedade dos critérios de rateio dos gastos indiretos, tendo dificuldades de aplicação;
- Não é aceito pela legislação tributária brasileira por ferir os princípios fundamentais de contabilidade, especificamente o princípio da competência.

- **Custeio Padrão**

O método de custeio padrão traz a técnica de fixar previamente uma estimativa de preços para cada produto fabricado dentro de uma determinada empresa

Leone (2009) define custo-padrão, através do dicionário do Prof. Eric Kohler (1975) como sendo a previsão ou predeterminação do que os custos reais devem ser dentro de condições projetadas, servindo como uma base para o controle de custos e como uma medida de eficiência de produção (padrão de comparação), quando colocada diante desses custos reais. Ele fornece uma oportunidade para que os resultados correntes sejam analisados e as responsabilidades pelos desvios possam ser apontadas.

Ribeiro (2009), destaca que, duas das principais vantagens do custeio - padrão: a possibilidade da fixação do preço de venda e a otimização do processo produtivo visando utilizar ao máximo os recursos humanos, físicos e financeiros disponíveis.

No entanto, esse método de custeio assim como os outros deve ser tratado com atenção, tendo que manter o valor estimado sempre atualizado para que ocorra distorções nos resultados futuros. Pois o custeio-padrão é para apoio à gestão, visto que o mesmo não é aceito pela legislação fiscal.

- **Departamentalização**

O custeio departamental é um sistema de atribuição de custos indiretos aos produtos por meio de departamentos, define Ribeiro (2009). Dentro de uma empresa e/ou indústria existem várias áreas, seções que possuem um consumo de custos. Esses setores são definidos como departamentos para a apuração dos custos por meio da departamentalização.

Para Francisco (2014), o uso da departamentalização, através do custeio por absorção permite demonstrar de forma mais clara e transparente de como foram consumidos os custos indiretos.

Seguindo o autor citado acima, a departamentalização ocorre via seis passos básicos da seguinte maneira:

- Separação entre custos e despesas;
- Apropriação dos custos diretos diretamente ao produto/serviço;
- Apropriar os custos indiretos comuns aos departamentos;
- Escolha da sequência de rateio dos custos acumulados nos departamentos de serviços e distribuição aos demais departamentos;

- Atribuição dos custos indiretos dos departamentos de produção aos produtos, de acordo com o critério escolhido.

Segundo Beltrame (2005), o custeio foi desenvolvido, a fim de dividir a empresa em frações organizacionais ou departamentos, para que neles sejam alocados os custos. Dividindo-se em dois grupos, os produtivos e de apoio ou serviços. Sendo que, os produtivos são os capazes de gerar receita e os de apoio, como próprio nome já diz, tem a finalidade de prestar serviços aos outros departamentos, que utilizam seus serviços.

Destaca-se a importância da departamentalização visando uma maior eficiência nas operações. Pois cada centro de custos/departamento tem a responsabilidade de controlar os seus custos. Ao final apurando o resultado dos custos com base nos departamentos. O modelo de custeio por departamentalização, também não é aceito pelo Fisco.

- **Custeio ABC**

Santos (2011) destaca o objetivo básico do sistema de custeio baseado em atividades (ABC), que é apropriar os "custos indiretos" aos produtos através de cada atividade envolvida no processo do negócio.

Para seus idealizadores, Cooper e Kaplan (2012), o sistema ABC, é abordagem que analisa o comportamento dos custos por atividade, bem como, o consumo dos recursos, independente de fronteiras departamentais, permitindo a identificação dos fatores que levam a instituição ou empresa a incorrer em custos em seus processos de oferta de produtos e de serviços e de atendimento a mercado e clientes.

Ribeiro(2009) destaca que, diferente do custeio por departamentalização, não há uma preocupação se um departamento ou outro está consumindo mais ou menos custos. Visto que, o fundamento está em que as atividades foram realizadas em função dos produtos. Sendo assim, os gastos derivados de cada atividade beneficiarão diretamente este ou aquele produto, motivo que justifica a alocação dos custos indiretos diretamente aos produtos. Sendo essa uma das vantagens do custeio ABC.

Segundo Ferreira (2007) o custo ABC, contrapõe a abordagem tradicional que consiste numa visão vertical de alocação dos custos. Baseando-se na visão horizontal, que a empresa é analisada pelos seus processos e subprocessos, cada um deles composto por um grupo de atividades.

Conforme Leone (2009), o critério ABC centraliza seus esforços na busca de uma análise mais ampla e profunda da função industrial, separando-a em suas diversas atividades, tanto quanto à função-meio como a função-fim. O mesmo autor ainda complementa que todos os custos e despesas e despesas indiretas, devem ser alocados às atividades. As bases de rateio, em todos os critérios de custeamento, têm a mesma natureza, que é representar o uso das atividades e os centros de responsabilidade fazem dos recursos indiretos ou comuns.

Para auxiliar e conduzir os valores dos recursos consumidos para as atividades, tem-se os direcionadores. Para Ferreira (2007), numa seleção de um direcionador de custos, três pontos são levados em conta:

- A facilidade de obter dos dados necessários para o direcionador de custos escolhidos (custo de medição);
- A correlação entre consumo da atividade e o consumo real.
- A influência que determinado direcionador terá no comportamento das pessoas (efeito comportamental).

No entanto, o sistema de custeio ABC, unanimidade dentre diversos autores, é que o ABC é um sistema de custeio difícil de ser implantado. Visto que, exige um desembolso maior para a empresa, mesmo não sendo aceito pelo fisco, dificultando ainda mais o destaque de suas vantagens em termos de custo-benefício.

2.2.3 Ferramentas Gerenciais

A contabilidade possui ferramentas de análise volume lucro utilizadas na apuração e análises dos custos, pois relaciona o volume produzido à lucratividade da empresa, podendo ser de grande importância para as cervejarias artesanais.

A análise custo-volume-lucro segundo Araújo (2016) apud Wernke (2004) é um dos principais instrumentos que a contabilidade de custos possui que pode ser utilizado para auxílio na tomada decisões, abrangendo na análise de custos volume lucro, a margem de contribuição, ponto de equilíbrio, margem de segurança e alavancagem operacional.

A margem de contribuição, segundo definição de Garrinson (2007) é o valor remanescente das receitas de venda, após a subtração dos gastos variáveis:

$$MC = PV - CDV$$

Onde:

MC é a Margem de Contribuição Unitária

PV é o Preço de Venda

CDV são os Custos e Despesas Variáveis em base unitária

É a margem de contribuição unitária que será responsável por cobrir a estrutura de gastos fixos. Conforme Garrinson (2007), se a margem de contribuição não for suficiente para pagar todas as despesas fixas, logo haverá um prejuízo para empresa.

A margem de contribuição é uma das variáveis utilizadas para o cálculo do ponto de equilíbrio, sendo ela o denominador dos custos fixos.

O ponto de equilíbrio nada mais é que, o nível que em que o volume de vendas cobrirá os custos fixos dos recursos comprometidos. Para Atkinson (2011), a análise do ponto de equilíbrio determina o volume que foi produzido, no instante em que o lucro do negócio é zero. Baseando-se na decomposição dos custos em fixos e variáveis.

Santos (2011), ressalta a importância do ponto de equilíbrio na contribuição de informações mais confiáveis. Sendo ponto de referência para tomadas de decisões relativas a:

- a) alteração do "mix" de vendas, visando o comportamento do mercado;
- b) alterações de políticas de vendas com relação a lançamento de novos produtos;
- c) definição de um "mix" ótimo de produtos, do nível de produção e preço do produto.

Na análise do processo de formação de custos de um produto, Bruni (2010) destaca que em função das diversas composições dos gastos com volumes processados, diz respeito ao estudo da associação que existe entre os custos, volumes e lucros. Sendo que informações relevantes para tomada decisão, podem ser calculadas por meio de pontos de equilíbrio contábil, financeiro e econômico.

- **Formação de preço**

Um dos pontos importantes para os principais gestores, é sobre qual deverá ser o preço de seu produto final. Por isso, Bruni (2010) destaca a atividade, como sendo uma verdadeira arte do negócio. Ainda diz que o sucesso pode até não ser consequência de uma alocação direta, mas um preço errado pode levar a ruína.

Dentro do processo de formação de preços há duas visões na formação de preços, sendo elas quantitativas e qualitativas.

Bruni (2010) traz alguns dos principais objetivos a serem apresentados para a formação de preço diante de seus aspectos quantitativos:

- Proporcionar, a longo prazo, o maior lucro possível;
- Permitir a maximização lucrativa da participação de mercado;
- Maximizar a capacidade produtiva, evitando ociosidade e desperdícios operacionais;
- Maximizar o capital empregado para perpetuar os negócios de modo auto-sustentado.

Para Ferreira (2007), a influência de determinados fatores para o preço de venda, qualitativamente, influenciará no preço de venda, como qualidade, demanda, mercado, tecnologia, etc. Seguindo para o cálculo como segue a fórmula:

$$\text{Preço de venda} = \text{Custo} \times \text{Mark up}$$

Santos (2011), define mark-up como sendo um índice aplicado sobre o custo de um bem ou serviço para a formação do preço de venda. Tendo como objetivo, cobrir as seguintes contas:

- Impostos e contribuições sociais sobre vendas;
- Comissões sobre vendas;
- Margem de lucro sobre vendas.

Diante disso, ressalta-se a importância de atentar a formação de preço de venda, visto que há ligação com o mercado, características da concorrência e seus custos. Quando possui o planejamento e controle de informações relevantes desse ponto a empresa estará a um passo de tantas outras que não utilizam tal ferramenta.

2.2.4 Os Custos das microcervejarias e cervejarias artesanais

Segundo estudo realizado pelo Banco Nacional de Desenvolvimento (BNDES) (Rosa et al, 2006), os custos e despesas das cervejarias são compostos da seguinte

forma: Depreciação de seus equipamentos, mão-de-obra e encargos trabalhistas, no entanto, os maiores custos se concentram na matéria prima e embalagens.

Composição da matéria-prima, se dá basicamente pelos elementos: água (92% da cerveja), malte, lúpulo e fermento (CORAZZA, 2011).

Scharf (2003) traz os principais custos diretos e indiretos das cervejarias. Sendo custos diretos:

- Mão de obra do mestre cervejeiro e do auxiliar de cervejaria;
- Matérias-primas;
- Material de limpeza;
- Água;
- Energia elétrica.

E os custos indiretos:

- Mão de obra do mestre cervejeiro e do auxiliar de cervejaria (períodos não ligados a produção);
- Material de limpeza;
- Energia elétrica;
- Água;
- Manutenção;
- Depreciação;
- Aluguel;
- Licença ambiental.

Segundo Rotolo (2015), para representar o custo total de fabricação da cerveja artesanal e calcular sua rentabilidade, os cálculos relacionados as despesas administrativas devem ser adicionados. Ainda ressalta que, despesas com finalidade de divulgação, venda e escoamento da produção, são de extrema importância, caso não ocorram, podem inviabilizar o empreendimento.

3. METODOLOGIA

A fim de alcançar o objetivo proposto foi utilizado o método indutivo, que segundo Oliveira (2011) é uma forma de argumentação na qual se parte de dados particulares para se chegar a uma verdade geral ou universal, não contida nas partes examinadas.

Este estudo pode ser classificado como descritivo, conceituado por Cervo (2007) como sendo uma pesquisa que realiza descrições precisas da situação e que busca descobrir as relações existentes entre seus elementos. Além de observar, registrar, analisar e correlacionar os fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los. Para tanto, foi realizada uma entrevista, presencial, com a aplicação de um questionário semiestruturado com gestores das microcervejarias/cervejarias artesanais de Juiz de Fora-MG.

O estudo foi realizado na cidade de Juiz de Fora, localizada na zona da mata mineira. Segundo informações fornecidas pela Associação dos Cervejeiros da Zona da Mata (ACZ), em Juiz de Fora - MG, existem atualmente onze cervejarias cadastradas no Ministério da Agricultura e Pecuária e Abastecimento (MAPA). Das onze somente oito produzem cerveja artesanal, sendo essas a população da pesquisa. Porém, dessas oito cervejarias existentes na cidade, somente seis responderam ao questionário, sendo demonstradas abaixo, no Quadro 1:

Quadro 1: Cervejarias participantes da pesquisa

Marca	Site / Fanpage
Antuérpia	https://www.facebook.com/pages/Cervejaria-Antuérpia/
Barbante	http://www.cervejariabarbante.com.br/
Brauhaus	https://www.facebook.com/brauhausjf/
Griza's	http://www.grizas.com.br/index.php
MrTugas	http://www.mrtugas.com.br/cervejas/
São Bartolomeu	https://www.facebook.com/BarSaoBartolomeu

Fonte: Elaborado pelo autor.

O questionário foi adaptado, tendo como base a pesquisa de HORTA (2004). Após o término do mesmo, iniciou-se o contato com os representantes das cervejarias, para quem houvesse um encontro para aplicação do questionário. Os representantes das

cervejarias foram bastante solícitos ao atender, bem como para responder o questionário, demonstrando interesse pelo assunto.

Durante aplicação do questionário, eventuais dúvidas eram sanadas, visto que o aplicador do questionário foi o próprio autor da pesquisa. Os respondentes ainda puderam fazer comentários durante aplicação, que foram de grande contribuição para desenvolvimento da pesquisa.

Os dados foram tratados por meio dos métodos da estatística descritiva e método não paramétrico, com o auxílio do IBM SPSS Statistics²⁴. Com intuito de verificar as relações entre as variações das respostas, foi utilizado o método não paramétrico, através da aplicação do teste estatístico da tabulação cruzada (crosstabs), que, segundo Selltiz e Deusch (1974) auxiliam na exploração das relações existentes, apesar de nem sempre mostrarem relações causais absolutas. O número baixo de empresas não permite a utilização de testes estatísticos mais robustos para análise, sendo esta uma limitação da pesquisa.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

De acordo com dados da pesquisa, percebe-se que na cidade de Juiz de Fora – MG, o mercado de cervejaria artesanal ainda é um mercado novo, pois das seis cervejarias, três responderam que estão em atividade de 2 a 5 anos, enquanto as demais já ultrapassaram os cinco anos de operação. Da mesma forma que as cervejarias ainda são relativamente novas no mercado, os maquinários das empresas acompanham a data de início de suas atividades. Percebe-se isso quando temos 4 (67%) cervejarias com média de idade das máquinas de até 4 anos. Conforme demonstrado na Tabela 4, abaixo:

Tabela 4: Tabulação Cruzada – Tempo de Atividade x Tempo de Uso das Máquinas

		Uso das máquinas		Total
		De 0 a 4 anos	De 5 a 8 anos	
Tempo de Atividade	Menos de 2 anos	0	0	0
	De 2 a 5 anos	2	1	3
	De 6 a 10 anos	1	1	2
	Acima de 10 anos	1	0	1
Total		4	2	6

Fonte: Elaborado pelo autor.

Para classificação do porte das empresas, quanto ao número de empregados, o SEBRAE utiliza do critério por números de empregados do IBGE. Tais critérios são uteis para fins bancários, ações de tecnologia, exportação e outros. Como a seguir utilizado para classificação de Indústrias:

Quadro 2: Classificação das Empresas segundo SEBRAE

Microempresas	De 0 a 19 empregados.
Pequeno Porte	De 20 a 99 empregados.
Médio Porte	De 100 a 499 empregados.
Grande Porte	Mais de 500 empregados.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Diante disso temos que, cinco das seis cervejarias pesquisadas se enquadram como microempresas. A sexta se enquadrando como de pequeno porte. No entanto, há uma grande importância da mão-de-obra humana para operação das cervejarias. Visto que, em quatro cervejarias (67%), existe a necessidade da mão-de-obra humana durante

todo o tempo do processo produtivo. Percebe-se ainda pelo cruzamento das questões relacionadas ao número de empregados com o tempo gasto de mão-de-obra humana operando o maquinário, que, independente do tamanho da empresa conforme classificação acima, existe a necessidade de mão-de-obra humana em 100% do processo produtivo em quatro cervejarias e 75% do tempo em duas cervejarias. Demonstrado abaixo na Tabela 5:

Tabela 5 – Tabela cruzada do número de funcionários em relação à mão de obra/máquina

		Mão de obra/máquina		Total
		100% do tempo	75% do tempo	
Número de Funcionários	Até 9 empregados.	3	2	5
	De 10 a 19 empregados	0	0	0
	De 20 a 49 empregados.	1	0	1
	Acima de 50 empregados	0	0	0

Fonte - Elaborado pelo autor.

Ainda segundo opinião dos entrevistados, mesmo que o funcionário não esteja manuseando o maquinário, há necessidade de fiscalização o processo.

O processo produtivo das cervejarias é bastante padronizado, havendo poucas alterações para produzir cada estilo de cerveja. Essa foi a resposta para 100% dos entrevistados, quando questionados dos processos de produção. Tal resposta pode ser justificada, pelo fato de que a receita da cerveja também é cadastrada no Ministério de Agricultura e Pecuária e Abastecimento (MAPA), tendo que cumprir a receita cadastrado mesmo. Há cervejarias que possuem Procedimento Operacional de Produção (POP) para que haja controle mais efetivo na produção das cervejas.

Quanto aos estilos produzidos, cada cervejaria possui sua quantidade exata de estilos. No entanto, quatro das seis cervejarias, produzem entre seis e quinze estilos diferentes de cerveja. Ainda foi citado que, alguns estilos se mantêm em fase de testes ou com o projeto de tal estilo abortado, por questões não somente econômicas como também, questão do sabor da cerveja artesanal, fator extremamente importante para os representantes das cervejarias.

Foi questionado, quais os principais custos e despesas das respectivas empresas. Tributos e matéria-prima foram escolhidos por 100% dos representantes das cervejarias. Confirmando o fato de que a tributação das cervejarias é uma das mais pesadas e a matéria-prima que é base para produção das cervejas. Outros custos e despesas foram elencados por 50% dos entrevistados. Bem como, energia elétrica, embalagem e mão-de-obra, que necessitam de atenção ao consumo. A depreciação foi destaque para uma cervejaria como uma de suas principais despesas, visto que, segundo entrevistado o preço do maquinário é significativamente alto, logo, a taxa anual de depreciação representa um expressivo valor de seus custos. O transporte logístico ainda foi citado como outra despesa por uma das cervejarias, como sendo um de seus principais custos e despesas.

As cervejarias foram questionadas sobre a mensuração de seus custos, de forma quantitativa e monetariamente. Conforme Tabela 6 de frequência:

Tabela 6 - Frequência da mensuração dos custos por parte de cervejeiros

	Frequência	Porcentagem	Porcentagem acumulativa
Não Mensura	2	33%	33%
Somente quantitativamente	0	0%	33%
Somente monetariamente	2	33%	67%
Mensura quantitativa e monetariamente	2	33%	100%
Total	6	100%	

Fonte: Elaborado pelo autor.

Segundo resultados, apenas duas cervejarias mensuram todos os custos, monetária e quantitativamente, e outras duas mensuram todos os custos apenas de forma monetária. Vale ainda ressaltar que duas cervejarias responderam que não mensuram seus custos, o que representa um grave equívoco do ponto de vista gerencial, pois para que haja um controle da informação gerencial para tomada de decisão é de extrema necessidade que haja mensuração de todos os custos da empresa, tanto monetária como quantitativamente.

Já com relação a matéria-prima e mão-de-obra, as mesmas são mensuradas de ambas as formas, porém somente por metade dos entrevistados. Cruzando as questões relacionadas aos principais custos, na visão dos entrevistados, com a forma de mensuração, percebe-se que, apenas metade dos entrevistados que consideram a matéria-prima como um de seus principais custos, mensuram de fato a matéria-prima de forma monetária e quantitativamente. A outra metade considera consideram a matéria-prima um de seus principais custos, mas não mensuram a mesma. Conforme Tabela 7 abaixo:

Tabela 7 - Tabulação cruzada matéria-prima em relação à mensuração da matéria-prima

	Mensuração da matéria-prima		Total
	Não mensura	Mensura	
Matéria-prima (custos e despesas)	3	3	6
Total	3	3	6

Fonte - Elaborado pelo autor.

Com relação a mão-de-obra, metade dos representantes das cervejarias consideram a mão-de-obra um de seus principais custos, em contrapartida apenas uma das seis entrevistadas mensura a mão-de-obra das duas formas e considera a mão-de-obra, como principal custo.

A pesquisa ainda busca identificar as ferramentas de apuração e análise de custos. Com base nas respostas, identificou-se que apenas duas empresas utilizam do método de custeio por absorção, o método exigido pelo fisco. Outro método escolhido por três dos seis (50%) entrevistados foi o RKW, o método que anexa todos custos e despesas ao produto. Com relação as ferramentas, 4 citaram calcular o ponto de equilíbrio e apenas 1 a margem de contribuição, tal fato chama atenção, pois conceitualmente, conforme visto no referencial teórico, para se calcular o ponto de equilíbrio é necessário conhecer a margem de contribuição. No entanto, quando se cruza aos objetivos das empresas sobre o que buscam com a análise de custos, seis cervejarias citaram que tem como objetivo viabilizar a análise do ponto de equilíbrio, porém destas apenas 4 utilizam atualmente essa ferramenta. Segue tabela 8, cruzada:

Tabela 8–Tabela cruzada utilização da ferramenta ponto de equilíbrio em relação ao objetivo buscado pelo entrevistado

		Busca o Ponto de Equilíbrio como objetivo da análise de custos		Total
		Considera		
Utilização do Ponto de Equilíbrio	Não utiliza	2		2
	Utiliza	4		4
Total		6		6

Fonte: Elaborado pelo autor.

Uma das opções de ferramentas apresentadas, foi a margem de contribuição, que é o meio para chegar a diversos caminhos gerenciais. No entanto abaixo apresenta-se os números do cruzamento realizado entre o uso da ferramenta diante de objetivos apresentados ao entrevistado na tabela 9:

Tabela 9 - Tabela cruzada da utilização da ferramenta margem de contribuição em relação ao objetivo da análise Custo x Volume x Lucro

		Busca a análise Custo x Volume x Lucro como objetivo da análise de custos		Total
		Não considera	Considera	
Utilização da Margem de Contribuição	Não utiliza	2	3	5
	Utiliza	0	1	1
Total		2	4	6

Fonte: Elaborado pelo autor.

Diante disso, podemos concluir que poucas cervejarias utilizam da ferramenta de margem de contribuição. Porém, alguns objetivos são traçados como importantes na busca de uma melhor análise custos. Percebe-se um desencontro, que consideram um objetivo importante para a cervejaria, mas não possui o “know-how” suficiente para identificar. Abaixo, a Tabela 10 e a Tabela 11, apresentando as tabelas cruzadas para as respostas:

Tabela 10 - Tabela cruzada da utilização da ferramenta margem de contribuição em relação ao objetivo de um mix ótimo de produtos

		Utiliza a análise de custos na composição do Mix de Produto		Total
		Não considera	Considera	
Utilização da Margem de Contribuição	Não utiliza	3	2	5
	Utiliza	0	1	1
Total		3	3	6

Fonte: Elaborado pelo autor.

Tabela 11 - Tabela cruzada da utilização da ferramenta margem de contribuição em relação ao objetivo de controlar o incentivo à novos produtos

		Utiliza a análise de custos na eliminação/introdução de novos produtos		Total
		Não considera	Considera	
Utilização da Margem de Contribuição	Não utiliza	1	4	5
	Utiliza	0	1	1
Total		1	5	6

Fonte: Elaborado pelo autor.

Conforme dito, a última questão do questionário tem a finalidade de descobrir quais objetivos as cervejarias buscam (ou buscaria) atingir com a apuração e análise de custos. Viabilizar a análise de ponto de equilíbrio foi sinalizado por todas as cervejarias como um de seus objetivos. Ainda foram citados por 5 empresários (83%) respondentes os seguintes objetivos:

- Calcular o custo da cerveja produzida;
- Fixar os preços de venda dos produtos;
- Definir os produtos que devem ser incentivados ou que devem ser eliminados.

Tais objetivos, são de suma importância para o controle efetivo das transações realizadas e a realizar pelas cervejarias.

Os demais objetivos destacados por representantes das cervejarias artesanais foram escolhidos entre três e cinco dos respondentes.

Com isso, vê-se que as cervejarias buscam atingir pontos importantes para o funcionamento da empresa, no entanto existe a necessidade de conscientizar os gestores para as ferramentas básicas de apuração e análise de custos, visando manter um controle efetivos das empresas.

Ao final do questionário, os entrevistados poderiam expressar alguma consideração, como segue:

Entrevistado 1:

“ Um ponto a ser estudado, debatido e analisado, são as verbas diversas para benefícios fiscais e como acessá-las, passo que cervejarias, são lucro presumido ou real”.

Entrevistado 2:

“Todas as questões levantadas são de extrema importância para a tomada de decisão, podendo ainda ser aprofundadas, para fins de outros trabalhos científicos, gerando até relatórios e diagnósticos para a empresa”

Entrevistado 3:

“ Carga tributária é muito alta para as cervejarias, que não têm volume suficiente para gerar caixa”.

Os demais entrevistados não expressaram nenhum comentário adicional.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo do trabalho, alcançado, foi estudar o perfil da estrutura de custos das microcervejarias e cervejarias artesanais na cidade de Juiz de Fora – MG. A fim de identificar os aspectos relacionados ao sistema tributário, analisar as principais ferramentas gerenciais e sistemas de custeio relacionando-os com as microcervejarias/cervejarias artesanais. E respondendo à questão problema, através do cruzamento das respostas dentro do questionário.

A pesquisa aponta que o mercado para as microcervejarias/cervejarias artesanais é um mercado que está em expansão, com cada vez mais produtores de cerveja artesanal. No entanto, há alguns gargalos para os produtores. O mais relevante e conforme opinião dos entrevistados é a carga tributária, que atinge cerca de 60% de uma cerveja. Existem discussões sobre formas de diminuir a carga tributária, assim como uma nova lei aprovada em outubro de 2016, tendo como objetivo incluir as microcervejarias/cervejarias artesanais no Simples Nacional.

Pode se concluir que metade das microcervejarias/cervejarias da pesquisa possui um tempo relativamente curto de funcionamento de suas atividades até cinco anos, bem como seu maquinário para produção das cervejas, com funcionamento de até quatro anos.

Quanto aos outros custos e despesas os seis (100%) produtores destacaram matéria-prima como um dos principais. Além disso, a energia elétrica, embalagem e mão de obra também foram sinalizados por 3 dos 6 produtores.

O destaque para o estudo está no resultado das tabelas cruzadas entre respostas dentro do questionário. Pois identificou uma deficiência nas ferramentas utilizadas com os objetivos relatados pelos entrevistados. Pois algumas cervejarias buscam uma análise de custo, volume e lucro, porém não utilizam das ferramentas necessárias, margem de contribuição e ponto de equilíbrio para a mesma.

Conseguiu-se observar ainda um ponto crítico em relação à mensuração dos custos das microcervejarias cervejarias entrevistadas, visto que apenas duas empresas mensuram todos os custos de forma quantitativa e monetariamente, enquanto outras

duas só mensuram monetariamente. Percebe-se ainda uma falha gerencial a não mensuração de nenhum custo, tanto de forma monetária quanto de forma quantitativa.

O fator limitante para pesquisa foi o número baixo de empresas, impedindo que testes mais robustos fossem realizados para análise dos dados.

Sugere-se para futuros trabalhos, observando se os resultados se mantêm consistentes, bem como a aplicação em uma delimitação geográfica diferente, objetivando comparar os resultados e inferir se o mesmo se mantém semelhantes em relação a uma amostra maior e a comparação entre localidades. No intuito de verificar se o perfil da estrutura de custos das microcervejarias/cervejarias artesanais se repete em regiões diferentes ou é um evento característico de localidades específicas.

Sugere-se ainda, para futuros trabalhos, estudos de casos de empresas específicas a fim de aprofundar mais à forma com que as cervejarias apuram seus custos, encontrando e sugerindo ações para algumas deficiências no sistema de custeios das microcervejarias/cervejarias de Juiz de Fora – MG.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABBAS, Katia; GONÇALVES, Marguit Neumann; LEONCINE, Maury. **Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura.** Contexto, v. 12, n. 22, p. 145-159, 2012.

ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade Gerencial.** 3. Ed. – São Paulo: Atlas, 2011.

BELTRAME, Luciane Dambrósio. Análise da departamentalização em uma empresa hospitalar—um estudo de caso. **Revista Eletrônica de Contabilidade (Descontinuada),** v. 2, n. 1, p. 79, 2005.

BRASIL. Constituição, 1988. BRASIL. **LEI COMPLEMENTAR Nº 155, DE 27 DE OUTUBRO DE 2016.**

BRASIL. Constituição, 1988. BRASIL. **LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006.**

BRUNI, Adriano Leal. FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel.** 5. Ed. - São Paulo: Atlas, 2010.

CERVO, Amado Luiz. BERVIAN, Alcino Pedro. DA SILVA, Roberto. **Metodologia Científica.** 6.ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007

CERVBRASIL. **Anuário 2016.** Disponível em:
http://cervbrasil.org.br/arquivos/anuario2016/161130_CervBrasil-Anuario2016_WEB.pdf.

Acesso 11/01/2017

CERVESIA. **A história da cerveja no Brasil.** Disponível em:
<https://www.cervesia.com.br/historia-da-cerveja/72-a-historia-da-cerveja-no-brasil.html>.
Acesso 09/01/2017.

CLUBEER. **Tendências no mercado de cerveja artesanal em 2015**. Disponível em: [http://www.clubeer.com.br/blog/post/429/tendencias no mercado de cerveja artesanal](http://www.clubeer.com.br/blog/post/429/tendencias-no-mercado-de-cerveja-artesanal)
Acesso 13/01/2017.

CORAZZA, Rodrigo Marcos. **A expansão recente das cervejarias artesanais no contexto de alta concentração no mercado de cerveja no Brasil**. 2011.

DE ARAÚJO, Juliana Silva et al. **A análise custo-volume-lucro como ferramenta gerencial para tomada de decisão: um estudo de caso em uma indústria alcooleira do estado da Paraíba**. In: Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC. 2016.

FAZENDA. **Substituição Tributária**. Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/substituicao_tributaria/

FERREIRA, José Antonio Stark. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Pearson Prentice, 2007.

FRANCISCO, Warley Araújo et al. **Critério de rateio por departamentalização dos custos indiretos, com base no Cadastro Nacional de Estabelecimento de Saúde (CNES): estudo de caso no hospital Nelson Salles**. In: Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC. 2014.

GARRINSON, Ray H., NOREEN, Eric W., BREWER, Peter C; Tradução e revisão técnica SANVICENTE, Antonio Zoratto. **Contabilidade Gerencial**. Rio de Janeiro: LTC, 2007.

HORNGREN Charles T., DATAR Srikant M., FOSTER George; Tradução: TAYLOR Robert Brian; Revisão técnica: NETO Arthur Ridolfo, OLIVEIRA, Antonieta E. Magalhães, GARCIA Fabio Gallo. **Contabilidade de custos**, v.1:– 11. Ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

Horta, Eduardo Duarte. **Apuração e análise de custos nas pequenas empresas da indústria do vestuário da cidade de Juiz de Fora (MG)**. (2004). Dissertação de mestrado disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/xmlui/handle/123456789/87227>

LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de contabilidade de custos**. 3. ed. - São Paulo: Atlas, 2009.

LUZ, Marcelo Biassusi da. **Fatores determinantes da concentração industrial no mercado de cervejas brasileiro**. 2014. Disponível em: <http://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/147351>.

Acesso 09/01/2017.

MARTINS, Tales da Silva. **Os benefícios da aprovação do projeto de Lei 136/2012 sobre o setor de microcervejarias**. 2013.

MORADO, Ronaldo. **Larousse da Cerveja**. São Paulo. Larousse do Brasil. São Paulo 2009.

OLIVEIRA, Antonio Benedito da Silva. **Método da pesquisa contábil**. São Paulo: Atlas, 2011.

OLIVEIRA, Caio Jacques Alpino de et al. **Estudo do uso de adjuntos em mosto cervejeiro**. 2015. Disponível: <http://www.repositorio.uff.br/jspui/handle/1/734>.

PADOVEZE, Clóvis Luís. São Paulo: Cengage Learning, **Contabilidade de custos: teoria, prática, Integração com Sistemas de Informações (ERP)**, 2013.

REIS, Luciano Gomes dos; Mauro Fernando Gallos; Carlos Alberto Pereira. **Manual de contabilização de tributos e contribuições sociais**. 2. Ed. – São Paulo: Atlas, 2012.

REZENDE, Amaury José. PEREIRA, Carlos Alberto; ALENCAR, Roberta Carvalho de. **Contabilidade tributária: entendendo a lógica dos tributos e seus reflexos sobre os resultados das empresas**. São Paulo: Atlas, 2010.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade de Custos**. – São Paulo: Saraiva, 2009.

ROTOLO, Caio Augusto. **Análise de custos de produção de uma micro cervejaria localizada em Florianópolis**. 2015. In: <https://repositorio.ufsc.br>.

ROSA, Sergio Eduardo Silveira da; COSENZA, José Paulo; LEÃO, LucianaTeixeira de Souza. **Panorama do Setor de Bebidas no Brasil**. BNDESSetorial. Rio de Janeiro, n.23, p.101-150, mar. 2006.

SANTOS, Joel José. **Contabilidade e análise de custos: modelo contábil, Métodos de depreciação, ABC – Custeio Baseado em Atividades, Análise atualizada de encargos sociais sobre salários, custos de tributos sobre compras e vendas**. 6 Ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SANTOS, José Luiz dos. SCHIMIDT, Paulo. PINHEIRO, Paulo Roberto. NUNES, Marcelo Santos. **Manual de Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2015.

SCHARF, Luciano. **Análise dos custos de Fabricação de uma micro cervejaria.** 2003. In: <https://repositorio.ufsc.br>.

SEBRAE. **O mercado Cervejeiro. 2015.** Disponível em: <https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/microcervejarias-ganham-espaco-no-mercado-nacional,fbe9be300704e410VgnVCM1000003b74010aRCRD>.

Acesso 10/01/2017.

SELLTIZ, Jahoba; DEUISCH, Cook. **Métodos de Pesquisa nas Relações Sociais.** São Paulo: EPU, 1974.

7. APÊNDICE

Universidade Federal de Juiz de Fora
Departamento de Finanças e Controladoria
Bacharelado em Ciências Contábeis

Prezado,

Esta pesquisa busca estudar o perfil da estrutura de custos das cervejarias artesanais da cidade de Juiz de Fora – Mg. A partir de então chegar no método mais adequado para apuração dos custos de produção. Agradeço sua valiosa contribuição salientando o comprometimento em disseminar os resultados para todos os participantes.

Desde já, agradeço pela colaboração

Atenciosamente,

Wilson Aparecido Rodrigues Santos
Graduando em Ciências Contábeis
wilsonrodrigues@hotmail.com

QUESTIONÁRIO

01) Qual o tempo de atividade da empresa?

- Menos de 2 anos.
- De 2 a 5 anos.
- De 6 a 10 anos.
- Acima de 10 anos.

02) Qual o número de funcionários da empresa?

- Até 9 empregados.
- De 10 a 19 empregados.
- De 20 a 49 empregados.
- Acima de 50 empregados.

03) Qual o número de cervejas (estilos) fabricados atualmente pela empresa?

- 1 a 5
- 6 a 10
- 11 a 15
- 16 a 20
- Acima de 20

04) Qual o grau de padronização dos processos de produção da empresa?

- Os processos são totalmente padronizados, não havendo alterações para produzir cada estilo de produto.
- Os processos são bastante padronizados, havendo poucas alterações para produzir cada estilo de produto.
- Os processos são parcialmente padronizados, havendo numerosas alterações para produzir cada estilo de produto.
- Os processos não são padronizados, sendo necessária uma completa alteração a cada novo produto fabricado.

(Entende-se **alterações** como: uso de outras máquinas e/ou tecnologias; uso de mão-de-obra com outras especializações; e aumentos ou diminuições das etapas necessárias à elaboração dos produtos)

05) Qual a média de idade (ou tempo de uso) das máquinas utilizadas nos processos de produção da empresa?

- De 0 a 4 anos
- De 5 a 8 anos
- De 9 a 12 anos
- De 13 a 20 anos
- Acima de 20 anos

06) Durante o funcionamento das máquinas na produção, qual o tempo médio em que existe a necessidade da utilização de mão-de-obra humana para sua operação?

- 100% do tempo
- 75% do tempo
- 50% do tempo
- 25% do tempo
- menos de 25% do tempo

07) Quais os principais custos e despesas da empresa?

- Materiais Diretos (Matérias-primas)
- Mão-de-obra Direta (operário que atua diretamente sobre o produto)
- Depreciação de Máquinas e Equipamentos de Produção
- Manutenção de Máquinas e Equipamentos de produção
- Energia Elétrica (ou outro tipo de energia: _____)
- Embalagem
- Perdas no processo de produção
- Materiais de limpeza
- Desperdício na produção
- Pesquisa e Desenvolvimento de Produtos
- Tributos
- Marketing
- Encargos Financeiros
- Serviços de Terceiros: (Quais? _____)
- Outros: _____

08) A empresa mensura quantitativa (Q) e monetariamente (M) seus custos?

- | Q | M | |
|--------------------------|--------------------------|--|
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | Mensura todos os custos |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | Mensura as Matérias-primas |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | Mensura a Mão-de-obra |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | Mensura a Energia Elétrica (ou outro tipo de energia: _____) |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | Mensura a Depreciação de Máquinas e Equipamentos |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | Outros: _____ |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | Não mensura quantitativa e monetariamente seus custos |

09) A empresa utiliza ferramentas de apuração e análise de custos? Quais?

- Custeio por Absorção
- Método dos Centros de Custos (ou departamentalização)
- RKW
- Custeio Variável (Direto)
- Ponto de Equilíbrio
- Margem de contribuição
- Custo Padrão
- Custeio Baseado em Atividades - ABC
- Outros: _____

10) Quais objetivos a empresa busca (ou buscaria) atingir com a apuração e análise de custos?

- Determinar o resultado e mensurar os estoques para atendimento da legislação fiscal e societária
- Calcular o custo da cerveja produzida
- Mensurar os custos por centros de custos (ou departamentalização)
- Fixar os preços de venda dos produtos
- Decidir pela terceirização de certas atividades/operações
- Estabelecer o *mix* ótimo de produção e vendas
- Definir os produtos que devem ser incentivados ou que devem ser eliminados
- Conhecer a contribuição real de cada produto para os resultados da empresa
- Viabilizar a análise das relações entre custo, volume e lucro
- Viabilizar a análise do ponto de equilíbrio
- Exercer controle sobre o consumo dos custos de matéria-prima e mão-de-obra
- Eliminar as perdas voluntárias e involuntárias no processo produtivo
- Reduzir as despesas das áreas administrativas
- Possibilitar uma visão de negócios, processos e atividades
- Outros: _____

11) Segue abaixo espaço para suas considerações e comentários sobre o assunto caso queira manifestar sua opinião. Desde já agradeço sua atenção.

12) Você autoriza a publicação do nome da sua empresa no trabalho de dissertação, em uma relação de empresas pesquisadas, sem a individualização das respostas?

Sim

Não

Nome da empresa: _____

Site e/ou E-mail: _____

Juiz de Fora, _____ de novembro de 2016.

Assinatura: _____

Cargo: _____